

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНА МЕТАЛУРГІЙНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ

**В. Д. Зелікман**

## **КОНТРОЛІНГ**

Затверджено на засіданні Вченої ради академії  
як конспект лекцій

Дніпропетровськ НМетАУ 2008

УДК 658.012.32(076)

Зелікман В. Д. Контролінг: Конспект лекцій. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2008. – 45 с.

Розглянуті основні поняття та принципи контролінгу, його основні концепції та функції. Проаналізовані управлінський облік як основа контролінгу, організація служби контролінгу на підприємстві та система інформаційного забезпечення управлінських рішень. Досліджені перспективи розвитку контролінгу в Україні та наведена література, що рекомендується для вивчення дисципліни “Контролінг”.

Призначений для студентів спеціальності 6.050106 – облік і аудит усіх форм навчання.

Відповідальна за випуск Г.О.Король, канд. екон. наук, доц.

Рецензенти: В.Я.Плаксієнко, д-р екон. наук, проф. (ДДАУ)  
Д.Є.Козенков, канд. екон. наук, доц. (НМетАУ)

© Зелікман В.Д., 2008

© Національна металургійна академія України, 2008

## ВСТУП

В умовах ринкової економіки вітчизняні підприємства отримали самостійність у вирішенні питань стосовно своєї виробничо-господарської діяльності, змогу вільно розпоряджатися своїми ресурсами. Це вимагає від менеджерів прийняття зважених управлінських рішень, а, отже, потребує наявності на підприємствах комплексної системи, яка б забезпечувала відповідність окремих дій загальним стратегічним планам. Саме цю проблему і вирішує служба контролінгу, яка виконує на підприємстві функції, пов'язані з плануванням та контролем, а також включає роботу зі здійснення інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

Контролінг як самостійний науковий напрям і різновид економічної діяльності з'явився після другої світової війни в США, потім в провідних країнах Європи і швидко почав упроваджуватися в широку практику управління. Спочатку контролінг використовувався для вирішення основних задач в рамках орієнтованого на прибуток підприємства, поступово системи контролінгу почали діяти в таких сферах як “персонал фірми” і “економічне середовище фірми”.

Дисципліна “Контролінг” тісно пов'язана з такими дисциплінами, як “Менеджмент”, “Фінанси”, “Фінансовий менеджмент”, “Управлінський облік” та більшістю інших фундаментальних та професійно-орієнтованих дисциплін, які складають навчальний план спеціальності 6.050106 – облік і аудит, і знання з яких необхідні для успішного засвоєння програми дисципліни.

Відповідно до навчального плану підготовки студентів спеціальності 6.050106 – облік і аудит денної форми навчання дисципліна “Контролінг” викладається на II курсі у 8-му семестрі. Загальний обсяг дисципліни “Контролінг” становить 81 академічну годину і містить 54 години аудиторного курсу, який складається з 18 годин лекцій, 18 годин лабораторних робіт та 18 годин практичних занять, а також 27 годин самостійної роботи студентів, яка передбачає позааудиторну підготовку до аудиторних занять.

Для студентів заочної форми навчання дисципліна “Контролінг” викладається на III курсі у 8-му семестрі, і загальний обсяг навчального навантаження 81 академічна година включає 16 годин аудиторних занять (8 годин лекцій та 8 годин практичних занять) та 65 годин самостійної роботи студентів.

У результаті вивчення дисципліни “Контролінг” студент повинен зрозуміти суть, мету та основні принципи контролінгу як комплексної системи внутрішньofірмового управління фінансовими результатами діяльності підприємства, придбати знання, уміння і навички з управління прибутком підприємства та обґрунтованого прийняття управлінських рішень, націлених на забезпечення досягнення стратегічних цілей підприємства.

Дисципліна “Контролінг” за змістом складається з трьох частин. У першій, вступній частині, розглядаються основні поняття дисципліни та основи управління прибутком підприємства. Друга частина присвячена питанням організації служб контролінгу на підприємствах та інформаційному забезпеченню процесу прийняття управлінських рішень. Третя, заключна частина дисципліни, містить елементи фінансового планування та аналізу, які здійснюються на підприємствах службами контролінгу, а також огляд проблем і перспектив розвитку контролінгу в Україні.

## **1. ПОНЯТТЯ, СУТНІСТЬ ТА ПРИНЦИПИ КОНТРОЛІНГУ**

### **1.1. Поняття контролінгу**

*Контролінг* – система внутрішньofірмового оперативного управління фінансовими результатами діяльності фірми, спрямована на забезпечення досягнення її стратегічних цілей.

Поява контролінгу була пов’язана з ускладненням орієнтації підприємств на ринку, посиленням конкуренції, необхідністю обліку багатьох соціальних і економічних чинників, які впливають на ефективність діяльності підприємств.

Під контролінгом розуміють концепцію ефективного управління фірмою в цілях забезпечення її стабільного існування на ринку, яка спрямована на усунення вузьких місць в роботі компанії, орієнтацію на майбутнє відповідно до зафіксованих в її місії цілей, на досягнення конкретних результатів бізнесу з комплексним застосуванням методів оперативного і стратегічного менеджменту.

Контролінг – ефективний засіб управління, націлений на вирішення стратегічних проблем. Здійснення контролінгу передбачає використання системи методів оперативного і стратегічного менеджменту, обліку, планування, аналізу і контролю.

Заходи контролінгу є достатньо ефективними в управлінні підприємством в рамках узгодження цілей, при забезпеченні збереження фінансової стійкості фірми тощо.

## **1.2. Мета, концепції та основні принципи контролінгу**

*Основна мета контролінгу* полягає в орієнтації управлінського процесу на досягнення цілей підприємства.

Контролінг часто виступає як система забезпечення виживання фірми в короткостроковому періоді, націлена на оптимізацію прибутку, в довгостроковому – на досягнення стратегічних цілей фірми при підтримці гармонійних відносин з навколишнім середовищем. На комерційному підприємстві одним з найважливіших завдань системи контролінгу є управління прибутком.

Основні концепції контролінгу спрямовані на систему обліку, інформаційну систему та систему управління. Служба контролінгу аналізує звітність підприємства, визначає напрями перспективного розвитку фірми, завдяки чому надає серйозну допомогу та підтримку в прийнятті оптимальних управлінських рішень.

Одна з ключових задач контролінгу – завчасна підготовка основ майбутнього процвітання фірми.

В основі контролінгу лежить *попередній контроль*, тобто контроль, який здійснюється до початку виконання робіт з використанням таких функцій процесу управління, як планування і організація шляхом

реалізації певних правил, процедур і норм в ключових областях діяльності підприємства.

Попередньому контролю підлягають:

а) *людські ресурси* (аналіз необхідних ділових і професійних якостей, відбір та навчання співробітників);

б) *матеріальні ресурси* (вироблення стандартів та фізична перевірка відповідності їм матеріалів, що надходять, вибір постачальників, забезпечення рівня запасів);

в) *фінансові ресурси* (розробка бюджетів).

Важливу роль в контролінгу виконує людський чинник, внаслідок чого важлива частина контролінгу, як і взагалі менеджменту, розповсюджується на управління персоналом. В галузі управління персоналом контролінг – це управління через узгодження цілей підрозділів та окремих працівників. Кожен працівник підприємства виконує певне коло задач (опис функцій посад по штатному розкладу) і досягає поставленої мети. Фірма в цілому також має свої задачі, встановлені види діяльності і цілі (фінансові результати, розмір власного капіталу та ін.). Все це розбивається на складові і відображається при описі функцій окремих менеджерів в сферах виробництва, надання послуг залучення і розміщення капіталу, технічного і матеріально-технічного забезпечення, центрального регулювання. Кожен співробітник має знати свої обов'язки і усвідомлювати мету роботи. Контрольна функція керівництва найрезультативніше здійснюється менеджером шляхом сумісного із співробітником аналізу результатів його роботи – тим самим вимоги контролінгу реалізуються кожним працівником самостійно і доповнюються колективним контролінгом. Крім цього, контролінг передбачає систему навчання, спрямовану на розвиток потенціалу і здібностей персоналу.

Механізм контролінгу заснований на чотирьох *основних принципах*:

1) *принцип руху і гальмування* – створює об'єктивні умови для постійного виявлення і впровадження нового, прогресивного і ефективного в практику конкретного підприємства з урахуванням його специфіки і можливостей;

2) *принцип своєчасності* – визначає здібність компанії до своєчасного реагування на ринкові зміни, яка залежить від часового інтервалу між виникненням нового шансу або ризику і конкретною дією, а також від витрат часу на зміну плану і впровадження інновації;

3) *принцип стратегічної свідомості* – вимагає, щоб будь-яке рішення і дія оцінювалися в першу чергу з позицій його відповідності стратегічним програмам, запобігає реалізації оперативних, миттєвих рішень або модифікує їх, щоб вони відповідали стратегічному плану;

4) *принцип документування* – припускає створення умов для перевірки, чи дотримувалися цілі і задачі стратегічного контролінгу; документування у письмовій формі примушує до продуманого, повного і точного представлення інформації, дозволяє в будь-який момент встановити джерело та приймача інформації, дату її передачі і зміст.

### **1.3. Функції контролінгу**

В сучасній науковій літературі не існує єдиної думки стосовно переліку функцій контролінгу. Однак, виходячи з основних концепцій контролінгу, можна виділити чотири *основні функції*, притаманні системі контролінгу:

- 1) *інформаційна;*
- 2) *обліково-контрольна;*
- 3) *аналітична;*
- 4) *планова.*

Найважливіші сфери діяльності і компетенції служби контролінгу:

- 1) сприяння розробникам при визначенні загального плану розвитку фірми до її цілей,
- 2) керівництво і координація робіт з планування і складання бюджету;
- 3) узгодження проміжних цілей і планів і їх зведення в єдиний загальний план;

- 4) складанні звітності;
- 5) введення сучасної системи інформаційного забезпечення і звітності;
- 6) урахування специфічних потреб менеджерів в інформації і звітності;
- 7) своєчасне представлення періодичної інформації про відхилення між фактичними і плановими значеннями показників, що характеризують обороти, витрати, прибуток, стан фінансових коштів і інвестицій та ін.;
- 8) інформування керівництва фірми про виявлені перевищення кошторису по визначених в планах позиціях;
- 9) аналіз відхилень і обговорення його результатів з відповідальними керівниками підрозділів фірми, а також розробка альтернативних рішень і рекомендацій з поліпшення ситуації;
- 10) координація обчислення очікуваних результатів діяльності фірми і складання звітів для керівництва в різні терміни їх представлення,
- 11) розрахунок ефективності нових проектів;
- 12) узгодження по визначених в плані позиціях і контрольних точках при здійсненні менеджменту по відхиленнях.

Регулююча діяльність контролінгу полягає, зокрема, в тому, щоб на підставі порівняння реальних і планових результатів своєчасно визначити, де виникли ускладнення з реалізацією плану, і за допомогою регулюючих заходів забезпечити отримання планового прибутку і досягнення інших намічених показників. При цьому про відхилення, допущені в одній сфері діяльності, сигналізується іншим підрозділам, рекомендуються їм необхідні дії і коригуються планові показники як реакція на зміни, що відбулися в зовнішньому і внутрішньому середовищі бізнесу.

#### **1.4. Види контролінгу**

Контролінг підрозділяється на *стратегічний* і *оперативний (технічний)*. Задача стратегічного контролінгу – управління



досягненням стратегічних цілей, задача оперативного контролінгу – управління досягненням тактичних цілей.

В основі контролінгу лежать стратегічне планування, передбачення реального положення підприємства на ринку на перспективу, узгодження оперативного і стратегічного менеджменту.

Узгодження та конкретизація цілей в системі контролінгу дозволяє спрямувати всю діяльність підприємства на перспективу, встановити майбутні зміни його зобов'язань перед партнерами, співробітниками, інвесторами, забезпечити ліквідність, добитися виконання запланованих показників. Контролінг дозволяє встановити контроль за досягненням як стратегічних, так і тактичних цілей діяльності фірми.

*Управління цілями* в системі контролінгу передбачає на основі аналізу планових і фактичних показників, досягнутих оперативних і стратегічних результатів:

- пошук “вузьких місць” в роботі фірми;
- аналіз відхилень від наміченої стратегічної програми;
- своєчасне коригування цілей відповідно до змін на ринку.

Досягнення цілей забезпечується ефективним оперативним менеджментом, сильною мотивацією праці робітників, розробкою і впровадженням інновацій, плануванням, орієнтованим на майбутнє.

*Стратегічний контролінг* включає:

- а) забезпечення розвитку стратегічного планування у фірмі;
- б) аналіз слабких і сильних сторін її діяльності (*SWOT-аналіз*);
- в) уточнення стратегічних цілей фірми у зв'язку зі змінами в її зовнішньому і внутрішньому середовищі і забезпечення умов їх своєчасного досягнення;

г) систематичне порівняння стратегічних і фактичних планових показників;

д) здійснення коригуючих заходів в разі відхилень фактичних показників від намічених цілей.

*Головна мета стратегічного контролінгу* – створення такої системи управління, яка дозволила б “відстежувати” рух підприємства

до наміченої стратегічної мети свого розвитку. Для цього фіксуються якісні і кількісні цілі підприємства, причому визначення стратегічних цілей починається з аналізу інформації про зовнішні і внутрішні умови його функціонування.

При визначенні кількісної мети не тільки розробляється система планових показників, але і визначаються їх величина і пріоритети. Якщо якісна мета – запобігання кризовій ситуації, то до показників, що характеризують кількісні цілі фірми при проведенні антикризового управління, можна віднести:

- об'єм і структуру обороту;
- структуру і величину витрат;
- відношення прибутку до капіталу;
- відношення прибутку до нетто-активів;
- дивіденди;
- структуру і об'єм програми інвестицій і фінансування;
- об'єм і структуру активів;
- об'єм і структуру позикових коштів, що забезпечують ліквідність;
- відношення власних коштів до чистих активів;
- співвідношення термінів активів і зобов'язань;
- платоспроможність і конкурентоспроможність товарів і послуг фірми;
- структуру товарного асортименту;
- частку кожного товару в загальному обороті;
- чисельність персоналу фірми, кількість філіалів, число партнерів.

*Оперативний контроль* включає:

- а) облік, аналіз, планування і управління поточними результатами діяльності фірми;
- б) здійснення оперативного контролю;
- в) виявлення і усунення поточних ускладнень;
- г) вдосконалення мотивації колективу для підвищення результатів діяльності.

*Головна мета оперативного контролінгу* – створення системи управління досягненням поточних цілей фірми, а також своєчасне вживання заходів з оптимізації співвідношення “витрати – результати”.

Вирішення задач оперативного контролінгу відрізняється від задач стратегічного контролінгу тим, що перелік підконтрольних показників набагато ширший, деталізований і конкретний. Він визначається на основі поточних показників діяльності фірми, аналізу вузьких і слабких місць виробництва з урахуванням специфіки і особливостей.

В рамках оперативного контролінгу здійснюється один з основних принципів ефективної діяльності комерційного підприємства: перевірка роботи кожного підрозділу за співвідношенням “прибуток – витрати”.

### **1.5. Класифікація об’єктів контролінгу**

Оскільки фінансові результати діяльності підприємства визначаються співвідношенням його доходів і витрат, то об’єктом контролінгу, як системи внутрішньофірмового управління, є витрати підприємства.

Визначення можливостей досягнення запланованих кінцевих результатів функціонування підприємства і забезпечення оптимального розподілу наявних ресурсів стає реальним за наявності обліку витрат по їх видах, місцях формування, по відповідальних за них, і інформаційної системи визначення сум їх покриття.

Зіставлення фактичних значень витрат з плановими дозволяє надавати пряму дію на величини майбутніх витрат. Щоб оптимально використовувати в роботі цей інструмент, потрібна класифікація витрат по їх видах залежно від внутрішньовиробничих особливостей і цілей і часу виникнення

Як правило, при здійсненні обліку на підприємствах витрати розділяються:

- а) по групах операцій;
- б) за місцями виникнення (по структурних підрозділах).

В системі контролінгу залежно від цілей, для яких використовується інформація про витрати, вони можуть класифікуватися по двох основних напрямках:

1) для визначення собівартості продукції і фінансових результатів підприємства:

- за економічною сутністю – *основні і накладні* витрати;
- за відношенням до виробничого процесу – *виробничі і невиробничі (адміністративні і збутові)* витрати;
- за способом включення до собівартості – *прямі і непрямі* витрати;
- за врахуванням при визначенні прибутку – *витрати на продукцію і витрати періоду*;
- за періодом, до якого відносяться витрати – *вичерпані (спожиті) та невичерпані (неспожиті)* витрати;
- за економічним змістом – *витрати по елементах і статтях* витрат (матеріали, паливо, заробітна плата та ін.);
- за відношенням до калькулювання собівартості – *витрати, що включаються і що не включаються* до собівартості;
- за відношенням до заданих параметрів – *планові, стандартні, фактичні* витрати;

2) для прийняття управлінських рішень:

- за залежністю від обсягів виробництва – *постійні, змінні та змішані* витрати;
- за залежністю від обсягів продукції – *загальні і питомі* витрати;
- за способом розрахунку – *середні, маржинальні та диференціальні* витрати;
- за зв'язком з управлінським рішенням, що приймається – *релевантні і нерелевантні* витрати;
- за можливістю впливу управлінських рішень – *альтернативні та безальтернативні* витрати;
- за імовірністю виникнення – *дійсні і можливі* витрати;
- за характером обліку – *реальні і “вміненні”* витрати;

– за сферою повноважень керівництва – *контрольовані і неконтрольовані витрати*.

При цьому залежно від напряму класифікації одні і ті ж витрати можуть належати тій або іншій групі.

Класифікації витрат докладно розглядаються в процесі здійснення *управлінського обліку*.

## **2. УПРАВЛІНСЬКІЙ ОБЛІК ЯК ОСНОВА КОНТРОЛІНГУ**

### **2.1. Поняття, задачі та функції управлінського обліку**

Основним джерелом забезпечення управлінського персоналу інформацією, необхідною для прийняття зважених управлінських рішень, є діюча на підприємстві система обліку – процесу спостереження, якісної характеристики, кількісної оцінки, реєстрації, зберігання та передачі інформації.

*Управлінський облік* – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

*Метою управлінського обліку* є надання корисної інформації для допомоги керівництву підприємства в прийнятті зважених управлінських рішень.

Для досягнення мети управлінський облік має вирішувати наступні завдання:

- здійснювати облік витрат на виробництво за місцями їх виникнення;
- проводити нормування витрат на виробництво продукції;
- оцінювати залишки незавершеного виробництва;
- визначати об'єкти калькулювання та калькуляційні одиниці;
- обирати методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції;
- складати планові і звітні калькуляції;
- реєструвати витрати для подальшого їх аналізу;

- визначати і оцінювати величину витрат за видами продукції і за центрами відповідальності;
- аналізувати відхилення від нормативів;
- групувати відхилення за причинами і відповідальними особами;
- виявляти резерви зниження собівартості продукції;
- забезпечувати менеджерів підприємства на усіх рівнях управління інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень.

*Предметом* управлінського обліку є інформація про доходи та витрати підприємства.

До *об'єктів* управлінського обліку відносяться:

- а) виробничі ресурси підприємства;
- б) господарські процеси та їх результати.

*Основними функціями* управлінського обліку є:

а) інформаційна – забезпечення керівників всіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для поточного планування, контролю і прийняття оперативних управлінських рішень;

б) комунікаційна – формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління і різними структурними підрозділами одного рівня.

Оскільки управлінській облік є основоположним елементом системи контролінгу на підприємстві, поняття “контролінг” та “управлінський облік” тісно пов'язані між собою (існують, навіть, літературні джерела, в яких ці поняття вважаються синонімами). Відмінність між контролінгом і управлінським обліком полягає в тому, що контролінг (система управління) є більш широким поняттям, яке містить управлінський облік (систему інформаційного забезпечення управління) в якості своєї основної складової.

## **2.2. Поняття центрів відповідальності та їх класифікація**

В рамках системи контролінгу в процесі обліку витрати за місцями їх формування розподіляються по структурних підрозділах або ділянках підприємства – центрах виникнення витрат. При цьому особлива увага надається пошуку причинно-наслідкових зв'язків і

рівнів відповідальності, а також обґрунтованості виникнення груп витрат.

**Центр відповідальності** – підрозділ підприємства, в якому відповідальною особою (менеджером) контролюється поява витрат, отримання прибутку, використання інвестицій.

На центри відносяться лише ті витрати, які функціонально пов'язані з ходом виробничого процесу. Для цього припускається виділення в компанії значної кількості центрів виникнення витрат, щоб забезпечити ясність і прозорість в розподілі витрат та ідентифікувати витрати і результати діяльності підрозділу з рівнем відповідальності його керівника.

Інформація акумулюється та аналізується не по підприємству в цілому, а за центрами відповідальності – сегментами (підрозділами) підприємства, керівниками яких є відповідальні особи, що приймають рішення стосовно виробничо-господарської діяльності цих сегментів (підрозділів) та відповідають за досягнення ними своїх цілей та цілей підприємства в цілому.

Застосування обліку за центрами відповідальності дозволяє отримати для управління наступну інформацію:

- які операції здійснюються з неефективним використанням ресурсів (приміщення, персонал, устаткування та ін.);
- які продукти (послуги) приносять прибуток підприємству і в якому розмірі;
- які заходи необхідно вжити для збільшення частки в обороті найбільш прибуткових продуктів (реклама, зміна тарифної системи та ін.);
- які клієнти чи групи клієнтів приносять найбільший прибуток і чому;
- якої тривалості повинен бути період обліку витрат та ін.

Розрізняють наступні *основні види* центрів відповідальності:

а) *центри витрат* – підрозділи підприємства, в яких здійснюються витрати, але діяльність яких безпосередньо не призводить до отримання доходів:

- 1) центри витрат, що регулюються;
- 2) центри витрат, що частково регулюються;

б) *центри доходів* – підрозділи підприємства, в яких відповідальною особою (менеджером) контролюється отримання доходів;

в) *центри прибутків* – підрозділи підприємства, в яких відповідальною особою (менеджером) контролюється поява витрат і отримання доходів, які мають забезпечити отримання прибутку;

г) *центри інвестицій* – підрозділи підприємства, в яких відповідальною особою (менеджером) контролюється здійснення інвестиційних витрат.

### **2.3. Функціонування центрів відповідальності**

Ситуація на кожному конкретному підприємстві залежить від галузевої приналежності підприємства, його величини і особливостей діяльності (можливості персоналу, організація операцій, рівень систем обробки економічної інформації та ін.).

Витрати не регламентуються жорстко і не залежать від рівня використання власних і запозичених коштів підприємства, персоналу та інших джерел, а регулюються залежно від ступеня важливості запланованих показників. При цьому враховуються як прогностичні значення витрат і обсягів виконаних операцій, так і базисні величини (стандарти), які відповідають рівню нормального використання власних і запозичених коштів, завантаження персоналу та ін.

У ході обліку витрат за місцями їх виникнення обчислюються кількісні значення як витрат, так і загального обсягу вироблених послуг і фінансових результатів виробничої діяльності підрозділів. Розраховуються показники, що характеризують вироблення і продуктивність праці, а також відносні показники, що відносяться до досліджуваного місяця витрат.

Об'єднання місць виникнення витрат в рамках ієрархічно вищої структурної одиниці дозволяє надати обґрунтовану характеристику ходу виробничого процесу на новому рівні. Це стосується всіх ступенів



ієрархії організації до отримання сукупного фінансового результату діяльності фірми.

При розподілі витрат за місцями їх формування облік являє частину системи обчислення витрат і входить в систему внутрішнього обліку на підприємстві, а його результати передаються відповідальним керівникам різного рівня для подальшої інтерпретації.

В рамках обліку витрат за місцями їх формування послідовно виконується розподільна функція, тобто витрати розподіляються по центрах виникнення витрат. Успішне управління на основі обліку витрат за місцями їх формування припускає, що прямі відповідальні особи знають і використовують ці потоки даних, вміють їх правильно оцінювати і використовувати при ухваленні рішень. За даними обліку витрат по центрах їх виникнення можуть бути підготовлені додаткові економічні розрахунки.

Щоб одержати наближене до реальності уявлення про фінансово-господарське положення центру витрат, дані звичайно структурують за їх джерелами і відповідальними особами вже на стадії підготовки бюджету (основного фінансового плану). Окремі дані про витрати повинні не прогнозуватися плановим відділом або бухгалтерією фірми за наслідками минулих звітних періодів, а розробляться відповідальними особами безпосередньо на місцях виникнення витрат, тобто за принципом “від низу до верху, по висхідній”.

Таким чином досягається ідентифікація відповідальної особи центру витрат зі складеним їм фінансовим планом впродовж всього року. Крім того, в подальшому можлива організація обліку процесуальних витрат або облік витрат по видах економічної діяльності. Фактичні витрати розподіляються за місцями їх формування і носіях відповідно до принципів, закладених у фінансовому плані. Такий порядок вимагає відповідної організації системи обліку фактичних витрат, додаткових розрахунків і послідовності їх здійснення.

Облік за місцями виникнення витрат покликаний орієнтуватися на споживача інформації та відповідати його запитам. Облікові дані по

кожному окремому місцю формування витрат представляються в концентрованому вигляді і повинні бути ясними та наочними.

Планування, управління і виробничий облік по окремих місцях формування витрат входять в єдину систему загальновиробничого управління. Відповідальним по центрах витрат надається право повного управління і регулювання ходу виробничо-господарських процесів у сфері їх компетентності.

#### **2.4. Методи обліку і калькулювання витрат**

*Системи обліку витрат розрізняються:*

а) *за об'єктами обліку: облік за видами витрат, облік за центрами відповідальності, облік витрат відносно бази розподілу;*

б) *за повнотою включення витрат до собівартості: облік за повною собівартістю та облік за неповною (усіченою) собівартістю;*

в) *за часом обчислення: облік за фактичною собівартістю, облік за нормативною собівартістю, облік за плановою собівартістю.*

Відповідно до системи обліку витрат, яка застосовується на конкретному підприємстві, здійснюється *калькулювання собівартості продукції* підприємства.

***Калькулювання собівартості продукції*** – обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт або наданих послуг за елементами витрат.

Калькулювання є об'єктивно необхідним процесом виробництва і здійснюється з *метою*:

- встановлення рівня беззбиткової ціни;
- контролю витрат виробництва;
- розрахунку прибутковості, рентабельності, доходності продукції (робіт, послуг).

*Основні етапи калькулювання собівартості продукції:*

1) розрахунок собівартості усієї випущеної на підприємстві продукції в цілому;

2) визначення фактичної собівартості за кожним видом продукції (для реалізації цілей управління);

3) обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

*Система обліку і калькуляції повних витрат* передбачає, що в собівартість продукції включаються всі витрати, пов'язані з процесом виробництва (прямі матеріали, пряма заробітна платня, інші прямі витрати, накладні загальновиробничі витрати).

*Калькуляція собівартості продукції по повних витратах* найчастіше здійснюється *по замовленнях* або *по процесах*.

При калькуляції витрат по замовленнях (за проектами) об'єктами обліку виступають окремі замовлення. Прямі витрати відносять на собівартість замовлень на основі групування первинних документів, загальновиробничі витрати, які є непрямими, впродовж облікового періоду часу враховують окремо і наприкінці періоду відносять на окремі замовлення шляхом розподілу. Фактичну собівартість замовлення визначають тільки після його завершення, і, якщо за замовленням виготовлено багато виробів, для визначення фактичної собівартості одиниці продукції загальну суму витрат розподіляють на кількість виробів.

Калькуляції витрат по процесах (попереробний метод) застосовують в тих виробництвах, де початкова сировина проходить ряд технологічних виробничих процесів (переробок виробництва). На кожній переробці одержують напівфабрикат, який є початковою сировиною (або матеріалом) для наступної переробки. На останній переробці одержують готову продукцію.

При калькуляції витрат по процесах витрати враховуються по переробках і видах продукції, об'єктами калькуляції виступають напівфабрикати і готова продукція.

Існує два варіанти обліку виробничих витрат за попереробним методом:

- напівфабрикатний, за яким визначається фактична собівартість напівфабрикатів кожної переробки;
- безнапівфабрикатний, за яким облік витрат здійснюється по переробках, але собівартість напівфабрикатів не визначається; шляхом

зведення витрат по переробках підраховується собівартість тільки готової продукції на останній переробці.

*Нормативний метод* калькуляції витрат (*Standart Costing*) передбачає встановлення норм витрат на одиницю продукції, систематичний облік змін і відхилень від встановлених норм з аналізом причин і винуватців виникнення цих відхилень), складання та періодичне коректування нормативної калькуляції, заснованої на діючих нормах витрат, визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і змін самих норм.

*Система калькуляції змінних витрат* (*Direct Costing*) базується на розподілі всіх витрат на змінні і постійні та передбачає, що собівартість продукції визначається тільки по змінних витратах. Постійні загальновиробничі витрати не включаються до собівартості продукції, відносяться до витрат періоду і підлягають обліку окремо.

*Маржинальний дохід* – це різниця між доходом від реалізації і сумою змінних витрат.

Маржинальний дохід є проміжним результатом, який забезпечує покриття постійних витрат і отримання прибутку.

Системи обліку і калькуляції повних і змінних витрат можуть давати різні фінансові результати діяльності підприємства. Зовнішня звітність складається за принципами калькуляції повних витрат.

### **3. СЛУЖБА КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

#### **3.1. Визначення структури контролінгу**

Служба контролінгу на підприємстві являє собою систему, що забезпечує синтез елементів обліку, перевірки, аналізу та планування, реалізація яких забезпечує виробку альтернативних підходів при здійсненні керівництвом підприємства оперативного та стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей та результатів діяльності підприємства.

Система контролінгу на підприємстві повинна займати певне місце в організаційній структурі підприємства та мати певну внутрішню організаційну структуру самої контролінгової служби – визначення посадові особи, які займаються контролінгом, розподіл обов'язків та повноважень, організація інформаційних потоків між підрозділами та від підлеглих керівникові та ін.

**Система контролінгу** – самокерована система, яка інтегрує облік, планування і маркетинг і чітко визначає цілі фірми, принципи управління і способи їх реалізації.

**Контролер** – особа, що здійснює контролінг (як правило – керівник служби контролінгу).

Задача контролера полягає в тому, щоб при фактичних і планових розбіжностях забезпечити досягнення мети, не зважаючи на відхилення від наміченого стану.

Контролер входить до числа керівників компанії і володіє необхідною владою та повноваженнями для виконання покладених на нього функцій. Він спирається на групу безпосередньо підлеглих йому осіб, але помічниками контролера і його підрозділу повинні виступати всі співробітники фірми. На підприємствах малого бізнесу функції контролера звичайно виконує керівник організації.

Контролер допомагає керівництву в процесі визначення і реалізації стратегічних і оперативних цілей розвитку фірми та вирішує наступні оперативні задачі:

- сприяє організації єдиної системи планування, заснованої на координації всіх сфер діяльності;
- визначає відповідність оперативних планів стратегічним;
- забезпечує оперативне порівняння планових і фактичних показників;
- вживає заходи, що дозволяють своєчасно і повною мірою досягти найважливіших запланованих показників;
- інформує керівництво і співробітників про хід виконання намічених програм і поточних результатів.

### **3.2. Формування цільових функцій та елементів системи контролінгу**

Роль контролінгу, як підсистеми управління підприємством, полягає в підтримці та наданні допомоги керівникові при здійсненні їм управлінських функцій. Організація контролінгової роботи на підприємстві та основні вимоги, які необхідно враховувати при створенні служби контролінгу, мають бути обрані з урахуванням специфіки конкретного підприємства та особливостей його діяльності та умов зовнішнього середовища.

Робота системи контролінгу на підприємстві починається у сфері бухгалтерського обліку в рамках складання прогностичних балансів і звітів про прибутки і збитки. При цьому формування обліково-економічної інформації має здійснюватись таким чином, щоб були задіяні і враховані усі аспекти фінансово-господарської діяльності підприємства. Тому першочерговим завданням контролінгу є забезпечення оптимізації взаємозв'язків та залежностей інформаційних потоків між усіма основними функціями управління, що надає можливість отримання релевантної інформації для прийняття управлінських рішень.

До функцій системи контролінгу входять:

- формування системи планування, зокрема, участь у визначенні планової програми розвитку підприємства і його цілей; координація і керівництво роботами з планування і складання бюджету; об'єднання приватних цілей і окремих планів в єдиному плані підприємства;
- участь в складанні звітності, в першу чергу, шляхом впровадження системи її інформаційного забезпечення;
- задовільнення потреб керівництва підприємства в інформації і необхідній звітності; своєчасне надання систематичної інформації про відхилення фактичних показників від планових, в першу чергу, по витратах, накопиченнях, стану фінансових коштів і інвестицій;
- розробка і надання керівництву підприємства пропозицій щодо системи коригуючих заходів при перевищенні витрат по встановлених планом позиціях;

- аналіз причин допущених відхилень, підготовка альтернативних рішень і рекомендацій з усунення труднощів, що склалися;
- оцінка розрахунків ефективності нових проектів.

Система контролінгу знаходиться на перетинанні функцій обліку, перевірки, аналізу і планування і займає особливе місце в інформаційно-аналітичній системі управління підприємством, синтезуючи, інтегруючи і координуючи наведені управлінські функції. Контролінг не замінює жодну з функцій управління, а забезпечує перехід управління підприємством на якісно новий рівень. При цьому функціонування системи контролінгу є особливою складовою частиною діяльності кожного співробітника підприємства незалежно від його посади.

### **3.3. Місце служби контролінгу в організаційній структурі підприємства**

Оскільки контролінг ґрунтується на даних бухгалтерського і фінансового обліку, як правило, служба контролінгу утворюється зі співробітників бухгалтерських служб або служб внутрішнього аудиту підприємства.

Типова схема побудови служби контролінгу на підприємстві:

1) відділ первинного обліку – здійснює первинний облік і контролює безпосередньо на робочих місцях дотримання працівниками встановлених нормативів;

2) відділ внутрішнього аудиту – регулярно здійснює перевірку та аналіз роботи всіх ланок фірми (схему взаємодії відділів і підрозділів фірми, систему висновку операцій, їх технологію, порядок, дотримання інструкцій, правил оподаткування і вимог законодавства);

3) планово-економічний відділ (або аналогічні за функціями відділи) – здійснює контрольні дії з аналізом ефективності операцій і рівня прибутку (у тому числі – рівня оподаткування), а також розробляє стратегічні плани (з урахуванням змін в законодавстві і можливостях нових фінансових інструментів) та поточні оперативні завдання для реалізації цілей підприємства.

У разі створення окремого відділу контролінгу, успішність його функціонування в значному ступені залежить від раціональної організації взаємозв'язків з іншими підрозділами та службами підприємства, в першу чергу – з функціональними відділами.

Керівник відділу контролінгу підкоряється безпосередньо керівникові підприємства.

Горизонтальні зв'язки встановлюються з наступними підрозділами:

- відділ маркетингу – отримання інформації про реалізацію продукції, передача інформації про стан сплати рахунків;

- відділ кадрів – отримання інформації про стан і рух персоналу, передача рекомендацій щодо мотиваційного впливу, підвищення кваліфікації та ін.;

- планово-економічний відділ – отримання інформації щодо планових показників, передача інформації про відхилення фактичних результатів від планових та рекомендацій щодо коригування планів;

- комерційний відділ – отримання інформації щодо виконання угод про постачання та дані складського обліку, передача запитів щодо потрібної інформації;

- відділ внутрішнього аудиту – отримання результатів експертно-аудиторської діагностики підприємства, передача рекомендацій щодо зон підвищеного ризику.

Як правило, співробітники відділу контролінгу тісно взаємодіють з працівниками служби внутрішнього аудиту на даному підприємстві. В ряді випадків на підприємствах створюються об'єднані підрозділи контролінгу і внутрішнього аудиту.

### **3.4. Структура та склад служби контролінгу**

Основний професійний склад служби контролінгу визначається в залежності від обсягів діяльності і потреб підприємства, а також можливості організації та ступеня ефективності цієї служби.

Аналіз літературних джерел щодо досвіту впровадження систем контролінгу, структури та складу служб контролінгу на вітчизняних та



закордонних підприємствах доводить, що раціональним є наступний склад служби:

- начальник служби контролінгу;
- контролер – куратор цехів (контролер-технолог);
- контролер – фахівець з управлінського обліку;
- контролер – аналітик;
- контролер – фахівець з інформаційних систем.

Посадові обов'язки кожного працівника служби контролінгу визначаються відповідними посадовими інструкціями, розробленими і затвердженими у встановленому на підприємстві порядку.

## **4. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

### **4.1. Підходи до прийняття управлінських рішень**

Основним завданням системи контролінгу на підприємстві є створення і забезпечення надійного функціонування системи підтримки прийняття управлінських рішень.

*Управлінське (організаційне) рішення* – вибір, який повинен зробити керівник, щоб виконати обов'язки, зумовлені своєю посадою, з метою забезпечення руху організації до поставлених перед нею цілей.

*Рішення* є речовинним відображенням та підсумком процесу управління. *Рішення формується* в результаті обмірковувань, дій і намірів, виведення, роздумів, обговорень, постанов та ін., спрямованих на реалізацію цілей управління.

В менеджменті під управлінським рішенням розуміється вибір, який повинен зробити керівник, щоб виконати обов'язки, зумовлені своєю посадою, з метою забезпечення руху організації до поставлених перед нею цілей.

*Рішення формується* в результаті обмірковувань, дій і намірів, виведення, роздумів, обговорень, постанов та ін., спрямованих на реалізацію цілей управління.

Управлінські рішення розрізняються:

а) за сферою досягнення: загальні (стосуються всієї організації) та приватні (стосуються конкретних підрозділів, служб проблем та ін.);

б) за тривалістю дії: перспективні та поточні;

в) за рівнем прийняття: вищого, середнього та нижчого рівнів управління;

г) за способом прийняття: одноосібні (розробляються та приймаються однією людиною), колегіальні (розробляються та приймаються групою відповідних фахівців або менеджерів), колективні (розробляються та приймаються загальними зборами колективу);

д) за ступенем свободи вибору при прийнятті рішення: запрограмовані (результат реалізації заздалегідь визначеної певної послідовності кроків або дій для ситуацій, що повторюються з певною регулярністю; число можливих альтернатив обмежене, вибір повинен бути зроблений в межах напрямів, які задані організацією за допомогою правил і процедур) та незапрограмовані (результат реалізації послідовності кроків або дій, які самостійно розроблені керівником для ситуацій, що викликані новими або невідомими чинниками; скласти заздалегідь конкретну послідовність необхідних кроків неможливо);

е) за способом обґрунтування: інтуїтивні (вибір, зроблений на основі тільки відчуття того, що він вірний), засновані на судженнях (вибір, зумовлений знаннями та накопиченим досвідом, стажем, кваліфікацією) та раціональні (вибір, обґрунтований за допомогою об'єктивного аналітичного процесу).

Процес вироблення раціонального управлінського рішення складається з певних етапів:

1) *аналіз ситуації, що вимагає прийняття рішення*: визначення мети (задачі) організації, визначення проблеми, діагноз проблеми;

2) *збір та обробка інформації*: формулювання вимог до інформації, збір інформації, обробка інформації;

3) *виявлення та оцінка альтернатив*: формулювання обмежень, визначення альтернатив, визначення критеріїв для вибору, оцінка альтернатив;

4) *підготовка рішення*: вибір оптимального варіанта, оформлення оптимального варіанта (розробка проекту рішення),

5) *прийняття рішення*: обговорення проекту рішення, затвердження рішення, оформлення рішення та видача розпорядження про його виконавця;

6) *реалізація рішення*: організація виконання рішення, контроль за виконанням рішення, оцінка результатів прийнятого рішення.

Кожен з наведених етапів потребує релевантної інформації, постачання якої здійснює система інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, яка є основною складовою системи управлінського обліку на підприємстві.

#### **4.2. Управлінська інформація та вимоги до неї**

Система контролінгу є постачальником інформації, необхідної для функціонування системи управління на підприємстві.

*Інформація* – це сукупність відомостей, які зменшують ступінь невизначеності. *Управлінська інформація* – сукупність релевантних відомостей про події та їх результати в минулому, теперішньому та передбачуваному майбутньому, які потрібні відповідним посадовим особам для прийняття зважених управлінських рішень.

Інформація, яку надає система контролінгу, повинна відповідати ряду характеристик:

а) *цінність для користувача* – здатність інформації підтвердити або змінити уявлення особи, яка приймає рішення; основні складові:

- 1) *зрозумілість* – здатність інформації бути адекватно сприйнятою посадовою особою, яка має використати цю інформацію для прийняття раціонального управлінського рішення;
- 2) *релевантність* – відношення інформації до проблеми, стосовно якої приймається певне управлінське рішення;
- 3) *своєчасність* – надходження інформації в такий момент часу, який робить її придатною для використання при прийнятті відповідного управлінського рішення;

4) *прогностична та аналітична цінність* – здатність інформації бути використаною для аналітичних процедур, прогнозування, підтвердження або спростування раніш зроблених прогнозів;

б) *надійність* – можливість покладатись на інформацію для підтвердження або зміни уявлення особи, яка приймає рішення; основні складові:

- 1) *достовірність (правдивість)* – відповідність інформації реальним фактам та відсутність помилок та суттєвих викривлень;
- 2) *перевірність* – можливість підтвердження інформації в результаті наступної перевірки;
- 3) *повнота* – відображення усієї інформації, що стосуються проблеми, відносно якої приймається певне управлінське рішення;
- 4) *нейтральність* – незалежність інформації від її джерела походження (*безсторонність*) та отримувача (*неупередженість*).

в) *зручність* (другорядні якості) – легкість порозуміння та сприйняття інформації посадовою особою, яка має використати цю інформацію для прийняття раціонального управлінського рішення;

- 1) *порівнянність* – можливість порівняти певні дані за різні періоди часу між собою та з плановими показниками або з відповідними показниками інших підприємств;
- 2) *постійність* – незмінність принципів, на яких базується складання фінансової звітності;
- 3) *наочність* – застосування методів, які полегшують сприйняття інформації

***Система інформаційного забезпечення*** – формальна система для видачі відповідним посадовим особам інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Основним критерієм використання інформації в системі контролінгу є перевищення економічних вигод від використання

інформації над витратами, необхідними для її збору, обробки, зберігання та передачі особі, яка прийматиме на основі цієї інформації більш зважені управлінські рішення.

#### **4.3. Організація інформаційних потоків на підприємстві та напрямки їх оптимізації**

Для впровадження і забезпечення надійного функціонування системи контролінгу керівництву компанії потрібна постійна оперативна інформація про реальні витрати на виробництво і реалізацію кожного конкретного виду продукції – точні калькуляції товарів, в яких відображені всі безпосередні витрати на їх виробництво, дані про фактичні обсяги виробництва і реалізації продукції та ін.

Формування обліково-економічної інформації відбувається на рівні здійснення господарчих операцій, групування яких призводить до створення підсистем обліково-економічної інформації за конкретними напрямками фінансово-господарської діяльності підприємства. Поступовий перехід інформації з підсистеми нижчої ланки до підсистеми вищої ланки шляхом руху інформаційних потоків супроводжується послідовним накопиченням даних, їх переробкою, групуванням і відбором.

Різноманітна інформація, яка в різні моменти часу надходить на підприємство з різних джерел або генерується всередині підприємства та є необхідною для прийняття різноманітних управлінських рішень різними менеджерами в різні строки, в інформаційній системі підприємства має бути спочатку сегрегована, а потім агрегована за певними критеріями в інформаційні потоки, оптимізовані в просторі та в часі.

*Основні характеристики інформаційних потоків:*

- а) джерело інформації;
- б) проблема, до якої відноситься інформація;
- в) отримувач інформації;
- г) терміни надання інформації.

В системі контролінгу раціональна організація інформаційного забезпечення управлінських рішень полягає в тому, що необхідна менеджеру інформація надходить вчасно, була максимально якісною та в достатній кількості.

*Напрямки оптимізації інформаційних потоків на підприємстві:*

- а) оптимізація руху інформаційних потоків в просторі та в часі;
- б) оптимізація характеристик інформації, що передається.

## **5. СИСТЕМА ЕКОНОМІЧНИХ РОЗРАХУНКІВ, ЩО ВИКОРИСТОВУЄТЬСЯ В КОНТРОЛІНГУ**

### **5.1. Мета економічних розрахунків та їх роль в управлінні підприємством**

*Метою* економічних розрахунків є розрахункове визначення значень певних економічних показників, які характеризують економічний стан підприємства та результати його господарчої діяльності.

Визначені показники мають спростити та полегшити процес прийняття менеджерами управлінських рішень за рахунок надання їм інформації, що може бути легко проаналізована та інтерпретована. З цією метою системи підконтрольних показників та окремі показники, які задіяні в системі контролінгу на підприємстві, повинні відповідати певним вимогам:

- обмежена кількість та об'єм показників;
- можливість багатофункціонального використання;
- динамізація та перспективність;
- характер раннього попередження;
- можливість зіставлення з відомими показниками по галузях та інших підприємствах.

*Типові підконтрольні показники*, які застосовуються в системі контролінгу:

а) показники результатів господарчої діяльності:

- 1) прибуток на поточні активи – відношення прибутку від основної діяльності до вартості активів підприємства;
- 2) коефіцієнт прибутковості – відношення прибутку від основної діяльності до виручки від реалізації;
- 3) оборотність власного капіталу – відношення виручки від реалізації до власного капіталу підприємства;
- 4) оборотність запасів – відношення собівартості реалізованої продукції до балансової вартості запасів;
- 5) оборотність дебіторської заборгованості – відношення дебіторської заборгованості, помноженої на 365 (днів у році), до обсягу продажу за рік;
- 6) рентабельність основної діяльності – відношення чистого прибутку до витрат на виробництво;

б) фінансові показники:

- 1) рентабельність власного капіталу – відношення чистого прибутку до власного капіталу підприємства;
- 2) частка власного капіталу – відношення власного капіталу до загального капіталу підприємства;
- 3) коефіцієнт співвідношення власних та позикових активів – відношення вартості активів підприємства до його власного капіталу;
- 4) рентабельність продажу – відношення чистого прибутку до виручки від реалізації;
- 5) коефіцієнт покриття – відношення оборотних коштів підприємства до короткострокової кредиторської заборгованості;
- 6) коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності) – відношення найбільш ліквідних активів підприємства (грошових коштів та їх еквівалентів) до короткострокової кредиторської заборгованості;
- 7) рентабельність активів (ROI) – відношення чистого прибутку до вартості активів підприємства;

8) cash-flow – сума чистого прибутку та амортизаційних відрахувань;

в) показники для утримувачів акцій:

1) прибуток на акціонерний капітал – відношення чистого прибутку на сплату дивідендів до вартості акціонерного капіталу;

2) чистий прибуток на одну акцію – відношення чистого прибутку до кількості акцій;

3) частка чистого прибутку, спрямованого на сплату дивідендів – відношення чистого прибутку, спрямованого на сплату дивідендів, до загальної суми чистого прибутку;

4) сума дивідендів на одну акцію – відношення чистого прибутку, спрямованого на сплату дивідендів, до кількості акцій;

5) коефіцієнт сплати дивідендів – відношення суми сплачених дивідендів до чистого прибутку.

Система управління підконтрольними показниками включає:

1) порівняння планових (нормативних) і фактичних значень показників з метою виявлення причин і винуватців відхилень

2) визначення взаємозв'язку між відхиленнями за підконтрольними показниками і кінцевими результатами діяльності фірми на основі системного аналізу.

## **5.2. Цілі та задачі бюджетування**

Особливе значення в контролінгу має використання методів бюджетного планування і контролю. Тому однією з найважливіших задач системи операційного контролінгу на підприємстві є розробка, аналіз і контроль бюджетів як планів діяльності підприємства або підрозділу в кількісному вимірі.

**Бюджетування** – процес планування майбутньої діяльності і оформлення його результатів системою бюджетів.

**Бюджет** – метод розподілу ресурсів, охарактеризованих в кількісній формі, для досягнення цілей, також представлених кількісно.



*Функції бюджету.*

- 1) спрямовуюча;
- 2) мотивуюча;
- 3) контрольна.

*Основні цілі бюджетування в системі контролінгу:*

- розробка концепції ведення бізнесу – планування фінансово-господарської діяльності, оптимізація витрат та прибутків підприємства, координація;
- комунікація – доведення планів до відома керівників різних рівнів;
- мотивація керівників на місцях на досягнення встановлених цілей організації;
- контроль і оцінка ефективності роботи керівників на місцях шляхом порівняння фактичних витрат з нормативними;
- виявлення потреби в грошових коштах та оптимізація фінансових потоків.

Бюджети можуть складатися як для підприємства в цілому, так і для структурних підрозділів.

*Основні етапи розробки бюджетів:*

- 1) розробка пропозицій щодо бюджетних статей на нижчих рівнях фінансового управління (в центрах відповідальності);
- 2) поєднання отриманих пропозицій та їх узгодження в бюджеті на наступному рівні фінансового управління;
- 3) обговорення чернеткового варіанта бюджету з керівниками центрів відповідальності, яких стосуються статті бюджету, змінені в процесі узгодження;
- 4) внесення остаточних коректив та затвердження бюджету;
- 5) передача затвердженого бюджету відповідним керівникам нижчого рівня управління для виконання.

Якщо в процесі узгодження бюджетів задіяно більше рівнів управління, після обговорення чернеткового варіанта бюджету з керівниками центрів відповідальності (етап 3) замість затвердження (етап 4) проект бюджету подається на ще вищий рівень фінансового

управління для узгодження, внесення коригувань та затвердження (етапи 2 – 4 на наступному рівні фінансового управління).

*Бюджети підрозділів зводяться до основного (головного) бюджету, який складається з операційних бюджетів і фінансових бюджетів.*

До операційних бюджетів відносяться:

- бюджет продажів;
- виробничий бюджет;
- бюджет витрат на продаж і адміністрування;
- бюджет прямих матеріальних витрат;
- бюджет прямих витрат на оплату праці;
- бюджет накладних витрат;

До фінансових бюджетів відноситься:

- бюджет грошових коштів;
- бюджет капітальних вкладень (інвестицій).

В рамках системи бюджетного контролю зіставляється реальний рівень витрат і результатів з плановим. Верхня і нижня межі витрат та інших показників встановлюються для конкретних їх видів (оклад, витрати на навчання кадрів, на устаткування офісів та ін.). В системі контролінгу бюджетний контроль здійснюється по п'яти основних етапах:

1) підготовка бюджету для кожного підрозділу і з'єднання окремих бюджетів в загальний, що виражається в прогнозі прибутків і збитків по балансу;

2) фіксація фактичних витрат і доходів по бюджетних статтях;

3) порівняння бюджетних і реальних витрат;

4) виявлення причин відхилень від встановлених в бюджеті показників;

5) вживання заходів для приведення поточних результатів у відповідність з бюджетом.

Порівняння суми скоригованих протягом звітного періоду прогнозних витрат з фактичними дає уявлення про ступінь ефективності господарювання ділянки формування витрат. При цьому

під коригуванням розуміється підсумовування прогнозних витрат з нерегулярними запланованими витратами всіх видів з надбавкою тієї їх частини, яка була включена до бюджетів періодів, наступних за звітним, тоді як фактично витрати по запланованих заходах вже відбулись. Тому за підсумками кожного періоду виникає необхідність розподілу прогнозних витрат між суміжними часовими періодами, причому можливі коректування як в напрямку збільшення, так і в напрямку зменшення запланованих показників.

### **5.3. Аналіз відхилень, економічна діагностика та моніторинг**

Для оцінки ефективності роботи підрозділів та правильності складання бюджетів має проводитися аналіз відхилень фактичних результатів від планових.

*Основні методи* такого аналізу:

– *факторний аналіз відхилень* – визначення факторів, які призвели до відхилень фактичних результатів діяльності підприємства від планових показників, та дослідження впливу кожного з цих факторів;

– *ABC-аналіз* – зіставлення показників у натуральному та вартісному вимірі з метою виявлення на підприємстві тих незначних у натуральному вираженні показників, яким відповідають великі вартісні значення, та оптимізації витрат підприємства;

– *аналіз “вузьких місць”* – дослідження виробничого процесу на підприємстві з метою визначення найбільш завантажених ділянок, які обумовлюють обмеження продуктивності всього виробничого процесу загалом, та розробки заходів з оптимізації розподілу завантаження між виробничими ділянками;

– *функціонально-вартісний аналіз* – зіставлення функцій певних видів продукції або процесів з їх вартістю з метою зменшення витрат підприємства без втрачання корисного ефекту;

– *XYZ-аналіз* – дослідження структури споживання на підприємстві сировини та матеріалів з метою оптимізації витрат на закупівлю.

*Економічна діагностика* фінансово-господарського стану підприємства полягає в оцінці різних сторін його діяльності з метою виявлення “вузьких місць”, можливостей та небезпечностей для прийняття оптимальних управлінських рішень.

*Моніторинг* – спостереження за процесами, які відбуваються на підприємстві в режимі реального часу з метою складання оперативних звітів про результати роботи підприємства за короткі проміжки часу та порівняння цільових результатів з фактично досягнутими.

#### **5.4. Особливості контролінгу інвестиційних проектів**

Контролінг інвестицій складається з системи моніторингу, оцінки і контролю інвестиційних проектів з метою розробки управлінських рішень, які дозволять найкращим чином досягнути встановлених цілей підприємства.

В процесі управління інвестиціями система контролінгу здійснює наступні функції:

1) на етапі формулювання інвестиційних цілей та інвестиційної політики – участь в постановці цілей, узгодження інвестиційних цілей з іншими стратегічними цілями та місією підприємства, забезпечення відповідності інвестиційної політики загальним планам і фінансовому бюджету підприємства;

2) на етапі вибору портфельної стратегії та активів – збирання та аналіз інформації щодо ситуації на фондовому ринку, виявлення та оцінка можливих інвестиційних альтернатив з урахуванням факторів, які впливають на процес прийняття інвестиційних рішень (оточуюче середовище, існуючі часові, фінансові та інші обмеження, особисті якості інвестиційних менеджерів та ін.);

3) на етапі вимірювання та оцінки ефективності інвестицій – відстеження стану прийнятих до реалізації та здійснюваних інвестиційних проектів, оцінка доходності інвестицій та ефективності вкладених коштів.

У контролінгу застосовуються традиційні методи оцінки інвестиційної привабливості проектів, які враховують дисконтовану

вартість очікуваних в майбутньому вхідних грошових потоків та базуються на визначенні грошових (*NPV* – чиста сучасна вартість), відсоткових (*IRR* – внутрішня норма рентабельності) або часових (*DPB* – дисконтований період окупності) показників.

Методи, які використовуються в системі контролінгу для розрахунку доходності інвестицій за період:

- а) середньоарифметична оцінка;
- б) середньозважена оцінка за часом;
- в) грошово-зважена оцінка доходності.

Для оцінки ефективності управління інвестиціями в контролінгу також використовуються різні типи еталонних показників – індекси ринку, індекси інвестиційного стилю, показники Шарпа та ін., а також одно- та багатофакторні критерії оцінки.

## **6. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ КОНТРОЛІНГУ В УКРАЇНІ**

### **6.1. Основні напрями розвитку контролінгу в Україні**

Вітчизняні менеджери працюють в складних умовах, обумовлених вельми суперечливими і важко прогнозованими процесами в економіці, політиці і соціальній сфері. Швидкий прогрес багатьох фірм в більшості випадків випереджає зростання кваліфікації працівників і керівників, їх здатність швидко адаптуватися до умов ринку, що змінюються.

Щоб мати постійний успіх на ринку, необхідна переорієнтація менеджменту на рішення таких питань, які гарантують міцності положення підприємства, його виживає в будь-яких ринкових колізіях. У зв'язку з цим йдеться звичайно про стратегічний менеджмент, найважливішим елементом якого виступає контролінг.

*Основні напрями розвитку контролінгу в Україні:*

- а) розвиток теорії контролінгу з урахуванням особливостей умов діяльності вітчизняних підприємств;

б) розповсюдження знань з контролінгу, формування позитивного ставлення керівництва вітчизняних підприємств до контролінгу як системи управління;

в) адаптація інструментарію оперативного та стратегічного контролінгу до умов діяльності вітчизняних підприємств;

г) розробка та удосконалення методичного та організаційного забезпечення втілення та функціонування систем контролінгу на підприємствах в Україні;

д) поширення застосування систем контролінгу та їх окремих елементів на вітчизняних підприємствах.

## **6.2. Можливі варіанти втілення систем контролінгу на вітчизняних підприємствах**

Контролінг – це принципово нова концепція інформації та управління, яка забезпечує підтримку внутрішнього балансу економіки підприємства шляхом формування інформації про витрати та доходи як основи для прийняття оптимальних управлінських рішень.

На сьогодні в Україні не має досвіду впровадження систем контролінгу на підприємствах, достатнього для статистичних узагальнень та висновків. Однак можна виділити *основні етапи* втілення системи контролінгу на підприємстві:

1) дослідження цілей та пріоритетних напрямів розвитку підприємства;

2) розробка системи координації і контролю за процесом досягнення кінцевих результатів;

3) визначення обсягу робіт, пов'язаних з виявленням відхилень підконтрольних фактичних показників від планових;

4) оптимізація інформаційних потоків на підприємстві;

5) розподіл додаткових обов'язків та повноважень між співробітниками;

б) оптимізація системи внутрішнього документообігу на підприємстві.

### **6.3. Фактори, що сприяють та перешкоджають втіленню контролінгу**

*Основним фактором, що сприяє втіленню систем контролінгу на підприємствах, є наявність позитивного досвіду функціонування таких систем.*

*Причини необхідності і доцільності вивчення і впровадження контролінгу:*

1) враховані в контролінгу результати аналізу проблем та тенденцій управління в інших країнах дозволяє зменшити кількість аналогічних помилок у вітчизняній практиці, вчасно оцінити труднощі, що виникають, і знайти шляхи їх усунення;

2) стратегічна спрямованість контролінгу дозволяє застосувати найсучасніші методи менеджменту раніше за конкурентів;

3) використання контролінгу є ефективним методом ринкового господарювання з урахуванням конкретних умов;

4) контролінг сприяє інноваційним процесам, які є обов'язковим елементом сучасного менеджменту;

5) контролінг вимагає та активно сприяє постійному підвищенню кваліфікації всіх співробітників компанії (в першу чергу – управлінського персоналу).

На сьогодні контролінг як інформаційна система достатньо широко реалізується зарубіжними підприємствами. Втілення контролінгу та застосування його інструментарію забезпечує підвищення ефективності діяльності підприємства. Однак на вітчизняних підприємствах система контролінгу, як правило, не знаходить застосування.

*Дві групи факторів, які заважають на сьогодні впровадженню контролінгу на вітчизняних підприємствах:*

а) *недосконалість самої моделі впровадження контролінгу* – потреба в системі контролінгу перевищує знання з методики впровадження контролінгу на підприємстві;

б) *соціально-психологічні фактори* – непрофесіоналізм персоналу (в першу чергу – управлінського), небажання керівництва через

консерватизм та опір новим методам управління, боязнь планування, як синдрому радянських часів та ін.

*Зовнішні чинники*, що ускладнюють процес втілення систем контролінгу на вітчизняних підприємствах:

- 1) нестабільність українського ринку;
- 2) нестабільність та неорганізованість компаній;

Вирішення проблем, пов'язаних з організацією та методикою побудови системи контролінгу, та усунення соціально-психологічних перешкод сприятиме втіленню систем контролінгу на вітчизняних підприємствах, а, отже, підвищенню якості менеджменту та забезпеченню стабільного розвитку бізнесу

## **РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА**

1. Анискин Ю. П. Планирование и контроллинг. – М.: Омега-Л, 2007. – 280 с.
2. Внедрение сбалансированной системы показателей. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 478 с.
3. Дайле А. Практика контроллинга. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 336 с.
4. Дигер Х. Планирование и контроль: концепция контроллинга. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 800 с.
5. Дитгер Х., Харальд Х. ПиК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928 с.
6. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник. Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
7. Карминский А.М. Контроллинг в бизнесе: Методические и практические основы построения контроллинга в организациях. 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 256 с.
8. Карминский А.М. Контроллинг: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 336 с.



9. Контролинг в бизнесе / А.М.Карминский, Н.И.Осенеи и др. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.
10. Контролинг как инструмент управления предприятием / Под ред. Н.Г.Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ, 2004. – 280 с.
11. Концепция контроллинга. Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 272 с.
12. Манн Р., Майер Э. Контролинг для начинающих: Пер. с нем. Ю.Г.Жукова / Под ред. и с предисл. д-ра экон. наук В.Б.Ивашкевича. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 304 с.: ил.
13. Маслова И.А., Головина Т.А., Попова Л.В. Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга: Учебное пособие. – М.: ДиС, 2006. – 272 с.
14. Панков В.А., Єлецьких С.Я., Михайличенко Н.М. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник для ВНЗ. – К.: ЦУЛ., 2007. – 112 с.
15. Петренко С. Н. Контроллинг: Учебное пособие. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с.
16. Печатнова Е.Д., Андропова А.К. Оперативный контроллинг: Учебное пособие. – М.: ДиС, 2006. – 160 с.
17. Попченко Е.Л., Ермасова Н.Б. Бизнес-контроллинг. – М.: Альфа-Пресс, 2006. – 286 с.
18. Портна О.В. Контролінг: Навчальний посібник. – Львів: Вид-во “Магнолія 2006”, 2007. – 190 с.
19. Контролінг: від теорії до реалізації на практиці. Монографія / Прохорова В.В., Мартюшева Л.С., Петрусевич Н.Ю., Прохорова Ю.В. – Харків: ИНЖЭК, 2006. – 200 с.
20. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий: Учеб. пособие. – Минск: Новое знание, 2002. – 704 с.
21. Савчук В. П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций. – К.: Издательский дом «Максимум», 2001. – 600 с.
22. Сухарева Л. А., Петренко С. Н. Контроллинг – основа управления бизнесом. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.

23. Уткин Э.А., Марынюк И.В. Контроллинг: российская практика. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 272 с.: ил.
24. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 288 с.
25. Цигилик І.І. Контролінг: Навчальний посібник у схемах. – К.: ЦУЛ, 2004. – 76 с.
26. Шепітко Г.Ф. Контролінг: Посібник (для студентів економічних спеціальностей усіх форм навчання). – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2005. – 136 с.
27. Шепітко Г.Ф. Контролінг: Посібник для економічних спеціальностей ВНЗ. – К.: ЄУФІМБ, 2004. – 136 с.
28. Яковлев Ю.П. Контролінг на базі інформаційних технологій: Навчальний посібник для ВНЗ. – К.: ЦУЛ, 2006. – 318 с.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
1. ПОНЯТТЯ, СУТНІСТЬ ТА ПРИНЦИПИ КОНТРОЛІНГУ.....	4
1.1. Поняття контролінгу.....	4
1.2. Мета, концепції та основні принципи контролінгу.....	5
1.3. Функції контролінгу.....	7
1.4. Види контролінгу.....	8
1.5. Класифікація об'єктів контролінгу.....	11
2. УПРАВЛІНСЬКІЙ ОБЛІК ЯК ОСНОВА КОНТРОЛІНГУ.....	13
2.1. Поняття, задачі та функції управлінського обліку.....	13
2.2. Поняття центрів відповідальності та їх класифікація.....	14
2.3. Функціонування центрів відповідальності.....	16
2.4. Методи обліку і калькулювання витрат.....	18
3. СЛУЖБА КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	20
3.1. Визначення структури контролінгу.....	20
3.2. Формування цільових функцій та елементів системи контролінгу.....	22
3.3. Місце служби контролінгу в організаційній структурі підприємства.....	23
3.4. Структура та склад служби контролінгу.....	24
4. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ.....	25
4.1. Підходи до прийняття управлінських рішень.....	25
4.2. Управлінська інформація та вимоги до неї.....	27
4.3. Організація інформаційних потоків на підприємстві та напрямки їх оптимізації.....	29
5. СИСТЕМА ЕКОНОМІЧНИХ РОЗРАХУНКІВ, ЩО ВИКОРИСТОВУЄТЬСЯ В КОНТРОЛІНГУ.....	30
5.1. Мета економічних розрахунків та їх роль в управлінні підприємством.....	30
5.2. Цілі та задачі бюджетування.....	32

5.3. Аналіз відхилень, економічна діагностика та моніторинг.....	35
5.4. Особливості контролінгу інвестиційних проектів.....	36
6. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ КОНТРОЛІНГУ В УКРАЇНІ.....	37
6.1. Основні напрями розвитку контролінгу в Україні.....	37
6.2. Можливі варіанти втілення систем контролінгу на вітчизняних підприємствах.....	38
6.3. Фактори, що сприяють та перешкоджають втіленню контролінгу.....	39
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА.....	40

Навчальне видання

Зелікман Владислав Давидович

## **КОНТРОЛІНГ**

### **Конспект лекцій**

Тем. план 2008, поз. 130

Редактор О.І.Лук'янець

Підписано до друку 12.02.2008. Формат 60x84 1/16. Папір друк. Друк плоский.  
Облік.-вид. арк. 2,64. Умов. друк. арк. 2,61. Тираж 100 пр. Замовлення №

Національна металургійна академія України  
49600, Дніпропетровськ-5, пр. Гагаріна, 4

---

Редакційно-видавничий відділ НМетАУ