

Міністерство освіти і науки
«Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»

Економічний факультет
(назва інституту, факультету)

Обліку і оподаткування
(повна назва кафедри)

ДИПЛОМНА РОБОТА

другий (магістерський) рівень
(освітній рівень)

на тему

КОНТРОЛІНГ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Виконала: студентка II курсу,
групи ОО-М1 (з) (напряму підготовки

071 Облік і оподаткування
(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

Шеленко Віталія Іванівна
(прізвище та ініціали студента)

Керівник д.е.н. проф. Матковський П.Є.
(прізвище та ініціали)

Рецензент д.е.н. проф. Левандівський О.Т.
(прізвище та ініціали)

Івано-Франківськ - 2022 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛІНГУ ТА ЙОГО РОЛЬ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ	7
1.1. Концептуальні основи управління витратами підприємств	7
1.2. Сутність поняття контролінгу та його роль в управлінні витратами підприємств	16
1.3. Застосування інструментів оперативного та стратегічного контролінгу в управлінні витратами	25
Висновки до розділу I	35
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛІНГУ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ У ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ”	37
2.1. Організація та методика обліку витрат	37
2.2. Система збалансованих показників та бенчаркінг в оцінці ефективності управління витратами	45
2.3. Бюджетування в системі планування та контролю витрат	50
Висновки до розділу II	62
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ АКТИВІЗАЦІЇ КОНТРОЛІНГУ ДЛЯ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ У ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ”	64
3.1. Інтегрування інноваційних технологій контролінгу в систему управління витратами	64
3.2. Впровадження автоматизованої системи планування та контролю витрат	75
3.3. Напрями підвищення ефективності контролінгу витрат	83
Висновки до розділу III	89
ВИСНОВКИ.....	91
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	94
ДОДАТКИ.....	102

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний стан роботи підприємств та воєнні дії на території України вказують на як складність, несталість, недостатню кількість фінансових ресурсів, стабільні ризики та посилення конкурентної боротьби. За рахунок цього є потреба у покращенні інструментів та підходів до управління підприємством, а зокрема його витратами. Система управління витратами включає низку проблем, які стосуються видів витрат, їх прогнозування і різний вплив на фінансовий результат товариства. Саме це утруднює прийняття керівниками ефективних облікових рішень. Для досягнення цього результативності діяльності у товаристві є потреба у застосування новітніх технологій управління доходами та витратами, особливе місце тут покладатиметься на контролінг. Який повинен бути направлений на опрацювання комплексу заходів із планування, обліку, розподілу, аналізу та контролю за витратами товариств для вчасного прийняття облікових рішень щодо їх оптимізації.

У питання вивчення проблем контролінгу як сучасної концепції управління внесли такі вчені: Н.Д. Бабяк, Й. Вебер, Н.Г. Данілочкіна, Х. Кюппер, П.Є. Матковський, Терещенко О.О., Д.І. Шеленко, С.Г. Фалько Д. Хан та інші., Фольмута Х.Й., Майєра Е., Манна Р., Хорвата П. Основним аспектам обліку витрат присвячено праці: Ф.Ф. Бутинця, І.Є. Давидовича, К.М. Мельник, С.Н. Петренко, М.С. Пушкаря, Л.С. Сас, Т.М. Остапенка, Н.І. Пилипів, Ю.С. Цал-Цалка та інших. Однак, фінансовому аспекту контролінгу приділяється все більше уваги, проте проблемі ролі та сутності та теоретико-методичного інструментарію, прояву нових можливостей мобілізації можливостей зниження витрат за допомогою застосування новітніх інструментів контролінгу саме в обліку та управлінні витратами приділяється мало уваги.

Все це, безумовно, підкріплює актуальність обраної теми зумовлює її основну мету та завдання дослідження.

Мета і завдання. Метою нашої роботи є вивчення теоретичних засад контролінгу та удосконалення його підходів для підвищення ефективності обліку та управління витратами товариств. Мета зумовила закономірність у вирішенні подальших завдань:

- вивчити економічну сутність «управління витратами», «контролінг», та «контролінг витрат»;
- аргументувати класифікацію витрат для потреб проведення контролінгу;
- розглянути критерії вибору інструментів контролінгу, потрібного для правильного обліку витрат;
- провести аналіз витрат ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ” та сформулювати чинники впливу на витрати;
- описати управління витратами товариств для застосовування системи показників та бенчмаркінгу витрат;
- здійснити діагностику контролю та планування витрат на ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ”;
- навести організаційно-методичне забезпечення обліку витрат;
- запропонувати маршрути підвищення ефективності контролінгу для поліпшення системи управління витратами.

Об’єктом дослідження є процеси з контролінгу в управлінні витратами на ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ”.

Предметом дослідження є економічні відносини, які формуються у процесі управління витратами та із введенням методів і технологій контролінгу.

Методи дослідження. Нами у роботі використано загальнонаукові та специфічні методи. Сутність контролінгу витрат та класифікації витрат у системі фінансового контролінгу була опрацьована за допомогою методів

теоретичного узагальнення, групування й порівняння. Вплив факторів на вибір даних щодо контролінгу витрат зроблені із застосуванням методу порівняльного аналізу і синтезу. Розподілу витрат зроблені із методами порівняльного та структурного аналізу.

Кореляційно-регресійний аналіз застосовано при створенні системи оцінки ефективності контролінгу витрат. Табличний – при наочному представленні практичних результатів.

Інформаційною базою дослідження будуть законодавчі та нормативно-правові акти, праці науковців, видання, інтернет-ресурси, фінансова та управлінська звітність ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ”.

Наукова новизна одержаних полягає в описі основ контролінгу та поліпшенні його інструментів для підвищення ефективності управління витратами на ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ”, а зокрема:

- обґрунтовано системний підхід до оцінки ефективності управління витратами за допомогою: кореляційно-регресійного аналізу зв'язків між рівнем витрат та індикаторами стану товариства; формулювання інтегрального показника управління витратами та прогнозування даних результативності товариства через моделювання;

- удосконалено класифікацію витрат, яка ґрунтується на з'єднанні існуючих ознак з елементами управління (планування, облік, аналіз, координація, організація, мотивація, аудит, інформаційне забезпечення), що у подальшому дасть змогу підготувати питання із стратегічних та оперативних інструментів контролінгу;

Практичне значення одержаних результатів це – використання запропонованих рекомендацій з поліпшення проведення контролінгу при управлінні витратами в господарській практиці досліджуваного ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ”.

Апробація результатів дипломної роботи. Основні положення роботи викладено та обговорено на Міжнародній науково-практичній конференції

“Сталий розвиток аграрної сфери: інженерно-економічне забезпечення” та на IV Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції "Актуальні проблеми сучасного бізнесу: фінансовий та управлінський аспекти".

Структура та обсяг дипломної роботи. Дипломна робота викладена на 93 сторінках машинописного тексту, складається зі вступу, 3 розділів, загальних висновків, списку використаних джерел та 4 додатки. Робота ілюстрована 16 таблицями, 11 рисунками. Список використаних джерел містить 84 найменування на 8 сторінках.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛІНГУ ТА ЙОГО РОЛЬ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ

1.1. Концептуальні основи управління витратами підприємств

Діяльність підприємства основана на витратах певних видів ресурсів. Витрати все є центрі уваги керівництва.

Це можна пояснити тим, що отримуючи дані про витрати, ураховуються рішення про раціональне використання ресурсів підприємства, скорочення нераціональних витрат, збільшення значущості та забезпечення результативної роботи товариства.

Значення витрат у товаристві спричиняють потребу у окресленні їхньої сутності. Вивченню сутності витрат приділяли такі дослідники: Алексєєва А.В., Бланк І.О., Дюк А.А, Бутинець Ф.Ф, Гордополов В.Ю., Дроздова Т.Г., Друрі К., Коцюба О.С., Нападовська Л.В., Сухарьова Л.А., Хорнгрен Ч.Г. та ін.

Достатню кількість розробок про поняття «витрати» описують не ставлячи за мету описати особливе трактування, яке відрізняється від загальноприйнятих. Але окреслення розуміння сутності витрат вказує на методичні підходи до опису процедур управління ними та визнання їх ролі у накопиченні прибутку.

Поліщук О., Цимбал В. вивчаючи «витрати» акцентують увагу на дві основні причини відсутності єдиного їх визначення:

- витрати класифікуються з певною метою;
- інформація щодо витрат визначає способи розрахунку [1, с. 82].

Але ми думаємо, що одним з факторів, який має вплив на факт такої кількості думок про суть «витрат», є повідомленням, яке хоче володіти

управлінець при прийнятті рішень. Ми пропонуємо виділити два підходи: економічний та бухгалтерський.

Розглянемо економічний підхід до визначення сутності витрат, що подано у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Визначення науковці стосовно економічної сутності витрат з
економічної точки зору**

Автори	Визначення витрат
Є.А. Ананькіна, Н.Г. Данілочкіна [2, с. 64]	вартість ресурсів, що використовуються в процесі діяльності підприємства з виробництва продукції, виконання робіт і здійснення послуг
І.О. Бланк [3, с. 480]	виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції
Ф.Ф. Бутинець [4, с. 448]	1) грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою; 2) економічний показник роботи підприємства, що характеризує суму витрат понесених в процесі господарської діяльності
М.Г. Грещак, О.С. Коцюба [5, с. 16]	обсяг використаних ресурсів у грошовому вимірюванні для досягнення певної мети
К. Друрі [6, с. 16]	дуже часто використовуване слово, яке відображає грошовий вимірник всіх ресурсів, затрачених для досягнення такої конкретної цілі, як придбання якого-то товару або якоїсь послуги
В.Г. Лебедєв, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарів [7, с. 256]	величина ресурсів, використана з певною метою, виражена в грошах
М.С. Пушкар [8, с. 389]	сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)
Ю. С. Цал-Цалко [9 с. 656]	сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва

* Джерело : [2-9].

Вивчивши економічний підхід до поняття "витрати" окреслено, що вони є використанням трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів у діяльності підприємства для успіху у певній меті. Багато вчених зазначають, що уживання ресурсів відбувається в грошовому вираженні.

Для цього охарактеризуємо сутність «витрат» з бухгалтерської точки зору це дано у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Визначення науковці стосовно економічної сутності витрат з бухгалтерської точки зору

Автори	Визначення витрат
П(С)БО 16 «Витрати» [10, с. 6]	або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
МСФЗ [11]	зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам
Т.Ю. Бондаренко [12, с. 19]	достовірно оцінена величина економічних ресурсів, споживання яких в оцінюваному періоді призводить до змін у складі активів і зобов'язань та сприяє досягненню цілей діяльності підприємства
С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко [13, с. 544]	зменшення активів або збільшення зобов'язань в процесі господарської діяльності для отримання вигоди у майбутніх періодах або для отримання доходів у звітному періоді (спожиті витрати)
В.Ю. Гордополов [14, с. 20]	зменшення активів, яке відбулося в процесі господарської діяльності підприємства, здійснене для отримання підприємством доходу, може бути оцінене в грошовому вимірнику, а його розмір може контролюватися підприємством
Л.В. Нападовська [15, с. 735].	Як зазначає витрати є зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що призводить до зменшення капіталу

* Джерело: [10-15].

Проте вже В.П. Савчук вказує, що затрати (видатки, витрати) є зменшенням активів або збільшенням зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства [16, с. 18].

За твердженням Ю.С. Цал-Цалка витрати є або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, які спричинять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [17, с. 184].

Вивчаючи бухгалтерський підхід до оцінку сутності витрат авторами поставлено, що витрати – це зменшення активів (грошових коштів, ресурсів) або збільшення зобов'язань підприємства. Даний підхід описано в працях Бондаренко Т.Ю., Гордополова В.Ю., Нападовської Л.В.

Література разом із терміном «витрати», пропонує і такі терміни, як «затрати», «видатки», які зазвичай вважають синонімами.

П(С)БО 16, витратами звітного періоду визнає або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що породжує зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

У системі МСФЗ не має окремого стандарту, присвяченого обліку витрат, проте деякі дані щодо оцінки та класифікації певних видів витрат розглядаються у МСБО 2 «Запаси», МСБО 11 «Будівельні контракти» та МСБО 23 «Витрати на позики».

Доцільно нам зрозуміти, що якщо витрати – це або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що спричинює зменшення власного капіталу підприємства, то затрати виступатимуть як зменшення одних активів за умови рівнозначного збільшення інших, або збільшення активів і зобов'язань на одну і ту ж величину.

За допомогою огляду літератури ми виокремили основні три підходи до розуміння авторами термінів – витрати та – затрати, що і зобразили на рис. 1.1).



Рис. 1.1. Існуючі підходи до розуміння термінів «витрати» та «затрати»

Джерело: [17]

З рис 1.1. видно, що даний підхід № 3, є найближчим до істини.

У той же час вивчення економічної літератури вказало, на присутність різних трактування поняття «управління витратами».

Дослідження різних підходів до формулювання даної категорії відтворено в табл. 1.3.

Із даної таблиці видно основні теоретичні підходи щодо поняття «управління витратами», тобто: процес дотримання ефективного використання ресурсів; порядок відстеження, аналізу та контролю витрат; хід планування, організації, мотивування, контролю та регулювання витрат;

напрямки впливу на структуру, рух та поведінку витрат; хід успіху та високого результату товариства за допомогою зниження витрат.

Таблиця 1.3

Наукові підходи до розуміння поняття «управління витратами»

Науковець	Точка зору на поняття
Н.Д. Бабяк, О.О. Терещенко [18, с. 407]	сукупність цілеспрямованих заходів впливу на структуру витрат, їх динаміку та поведінку з метою забезпечення зменшення їх рівня
С.Ф. Голов [19 с. 704]	специфічна функція управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати
М.Г. Грещак [5, с. 16]	взаємопов'язаний комплекс робіт, які формують коригуючі впливи на процес здійснення витрат під час господарської діяльності підприємства, спрямовані на досягнення оптимального рівня (в межах допустимих відхилень) витрат в усіх підсистемах підприємства за виконання в них будь-яких робіт
І.Є. Давидович [20, с. 228]	динамічний процес, який полягає в досягненні високого економічного результату діяльності підприємства та не зводиться лише до зниження витрат, а й поширюється на всі елементи управління
С.І. Дерев'янко [21, с. 65]	взаємопов'язаний комплекс робіт, який впливає на процес здійснення витрат під час господарської діяльності підприємства і спрямований на досягнення оптимального їх рівня у всіх підсистемах підприємства
В.Г. Лебедев [22, с. 207]	складний, багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства
Г.А. Краюхін [23, с. 404]	виконання усього комплексу функцій управлінського циклу, спрямованих на підвищення ефективності використання виробничих ресурсів на підприємстві. При цьому управління витратами ширше, глибше і складніше від простого поєднання процедур управління ефективністю використання окремих виробничих ресурсів, оскільки враховує їх комплексне використання, ефект синергетики і розбіжності у величині і термінах впливу на результати роботи підприємства

Джерело: [18-23].

Отже, багато фахівців вважають, що управління витратами – це безпосередні дії, цілеспрямовані на зміну структури витрат підприємства та їх оптимізацію.

На нашу думку, управління витратами підприємства виступає сукупністю цілеспрямованих заходів впливу на структуру та поведінку витрат для окреслення напрямків економії ресурсів. І саме це сприятиме скоротити собівартість продукції та примножить результативність операційної діяльності товариства.

Багатоаспектність витрат, що появляються у процесі їх діяльності, та потреба у створення інформаційної бази щодо прийняття рішень, породжують появу і класифікації витрат за різними критеріями.

Оскільки класифікація витрат – це поділ і одночасне об'єднання різних витрат, однорідних за визначеними ознаками [24 с. 319].

Класифікації витрат досліджувалась багатьма економістами, такими як: Атамас П.Й, Голов С.Ф., Данилюк М.О., Муратова Л.Н., Сопко Т.П., Мохорова В.В. та інші.

Багато є класифікацій які властиві і значні недоліки, які не сприяють удостоїтися всебічною інформацію про об'єкт витрат.

Вивчивши різні підходи до класифікації витрат та досвід науковців, ми наведемо класифікаційні ознаки витрат, які використовуються на практиці, це подано у табл. 1.4.

Дані табл. 1.4, вказують на значну кількість науковців які вважають, що основними ознаками класифікації витрат є:

- спосіб зарахування до собівартості;
- відношення до обсягу виробництва;
- відношення до господарського процесу,
- елементи витрат, статті калькуляції;
- можливість контролю;
- центри витрат і центри відповідальності.

Таблиця 1.4

Класифікаційні ознаки витрат підприємства

Класифікаційні ознаки витрат	Науковці
Спосіб зарахування до собівартості (прямі та непрямі)	Атамас П.Й [25, с. 440], Мних Є.В. [26, с. 412], Бутинець Ф.Ф. [27, с.11-18], Домбровський В.М. [28, с. 278], Нападовська Л.В. [29, с. 648], Лебедев П.В. [8], Долинська Р.Г. [30], Данілочкіна Н.Г. [31]
Відношення до обсягу виробництва (постійні і змінні)	Атамас П.Й. [25, с. 440], Тарасюк Г.М. [32, с. 432], Бутинець Ф.Ф. [27, с. 13], Цал-Цалко Ю.С. [9, с. 656], Голов С.Ф [19, с. 704], Домбровський В.М. [28, с. 278], Долинська Р.Г. [30, с. 526], Карпова Т.П. [33], Ананькіна Є.А. [34]
Відношення до господарського процесу (основні, накладні)	Бутинець Ф.Ф. [27, с. 15], Долинська Р.Г. [30], Муратова Л.Н. [35], Прохорова В.В. [36], Карпова Т.П. [33, с. 16], Друрі К. [6, с. 23], Сопко В.В. [37, с. 240]
Порядок віднесення на період генерування прибутку (на продукт, на період)	Прохорова В.В. [36, с.27], Долинська Р.Г. [30, с. 526], Бутинець Ф.Ф. [27, с. 17], Цал-Цалко Ю.С. [9, с. 656]
За видами (елементи витрат, статті калькуляції)	Сопко В.В. [37, с. 245], Мних Є.В. [32], Муратова Л.Н. [35], Каверіна О.Д. [38], Ананькіна Є.А. [39]
За можливістю контролю (контрольовані, неконтрольовані)	Атамас П.Й [25], Сопко В.В. [37 с. 243], Бутинець Ф.Ф. [27, с. 16], Прохорова В.В. [36], Долинська Р.Г. [30], Карпова Т.П. [33]
За економічним змістом (затрати засобів праці, предметів праці, живої праці)	Сопко В.В. [37, с. 240], Лебедев П.В. [8, с. 658]
За центрами витрат і центрами відповідальності (за окремими видами продукції, послугами, структурними підрозділами, відповідальними особами)	Каверіна О.Д. [38], Долинська Р.Г. [30], Цал-Цалко Ю.С. [9, с. 656], Мних Є.В. [32, с. 432], Ананькіна Є.А. [39, с. 370]
За функціями управління (виробничі, комерційні, адміністративні)	Сопко В.В. [37, с. 243], Бутинець Ф.Ф. [27]
За роллю в господарському процесі (чисті; додаткові)	Сопко В.В. [37 с. 247]

Джерело: [25-39].

Отже, серед різної кількості різних підходів щодо класифікації витрат доцільно узагальнити класифікаційні ознаки залежно від цілей управління, на які вказує Голов С.Ф. [19, с. 704]. Він наголошує на таких 3-х ключових ознаках класифікації витрат за для:

- оцінки запасів та формулювання фінансового результату;
- прийняття рішень;
- контролю за виконанням.

Багато вчених економістів виділяють саме ці групи ознак.

К. Друрі, вказує на необхідність накопичити інформацію про такі витрати:

- витрати на матеріали;
- робочу силу;
- накладні витрати [41, с. 59].

Сумарні витрати можна розділити за певними ознаками задля:

- обрахунку собівартості виготовленої продукції і одержання прибутку;
- розпланування і прийняття управлінських рішень;
- реалізацію процесу аудиту і регулювання витратами.

Отже, за кожним із зазначених напрямків проходить чергова деталізація витрат у залежності від цілей управління.

Тобто комплексний підхід до класифікації витрат також знайшов підтримку серед економістів.

В.І. Бачинський сформулював бачення класифікації витрат залежно від мети та функції управління: класифікація для планування, нормування та прийняття рішень; класифікація для обліку і калькулювання та систематизування для оцінки і аналізу господарської діяльності [42 с.552].

Отже, деталізація та доповнення класичних цілей класифікації витрат, дозволить їм набувати змісту: калькулювання собівартості виготовленої продукції та визначення величини одержаного прибутку, планувати, прогнозувати та виконувати контрольні функції.

1.2. Сутність поняття контролінгу та його роль в управлінні витратами підприємств

Проблемою розвитку товариств є недостатність даних для прийняття фінансових рішень, що, зумовлює несвоєчасне їх прийняття, або прийняття невиправданих рішень. Рішення даної проблеми є організація інформаційного забезпечення через запровадження системи фінансового контролінгу.

Діють різні підходи щодо концепції фінансового контролінгу. Які зумовлює протиріччя в його оцінці:

- контролінг, націлений на функцію контролю;
- контролінг як інформаційна функція;
- контролінг як позиція координації.

Дані підходи з'явилися за допомогою історичних, економічних та національних особливостей розвитку фінансового контролінгу. Тому ми спробуємо обстежити передмови виникнення та генезис порядку фінансового контролінгу, що санкціонує визначити його сутність.

Еволюція понять контролінгу вказує, що він у розвитку поширюється на такі стадії: від засобу коментування облікової інформації та координації управлінських функцій аж до систематичності управління досягненням мети. І це у свою чергу збалансує інтереси товариства і його навколишнього середовища. Якщо підсумувати концепції за змістом і часом появи, то можна систематизувати етапи еволюції поглядів на контролінг (табл. 1.5).

Дані таблиці 1.5, змінюють еволюційне розуміння фінансового контролінгу та потребу в ньому оскільки змінювались умови функціонування товариств, правила до ефективності системи управління тощо. Коли на початку першорядний акцент фінансового контролінгу проходив на системі обліку, то потім він став розміщувати в собі інформаційний порядок управління товариством, планування й контроль,

координацію, загальноуправлінський порядок, координацію ходу прийняття постанов.

Таблиця 1.5

Етапи еволюції поглядів на фінансовий контролінг

Концепції	Період	Особливості фінансового контролінгу	Прихильники концепції
1. Управлінський	1930-ті - 1980-ті рр.	Облік система управління витратами, яка базується на інформаційному забезпеченні	А. Дайле [43, с. 336], Е. Майер [44, с. 304], Х. Фольмут [45, с. 228]
2. Інформаційна система	Кінець 1980-х рр.	збір інформації задля планування, формування звітів, контролю, регулювання, оцінки та консультування	Д.Л. Лозинський [46], Ч. Хорнгрен [47, с. 384], Д. Хан [48]
3. Планування й контроль	Початок 1990-х рр.	планування, контроль та інформаційне забезпечення, але він має більш широкий спектр завдань, ніж у концепції з інформаційної орієнтацією	Д. Хан [48], С. Фалько [49, с. 256], М. Пушкар [50, с. 370]
4. Координація	1990-ті рр.	нова функція менеджменту, яка забезпечує планування, реалізацію (облік) і управління по зворотньому зв'язку (регулювання)	Х. Штайнманн [51, с. 101], С. Фалько [49, с. 256], М. Пушкар [50, с. 370]
5. Загальноуправлінська система	Кінець 90-х рр.	Метасистема управління, основні функції - планування, бюджетування, структуризація даних, аналіз відхилень, використання методологій структурного системного аналізу	Х. Штайнманн [51], Н. Оленев [52], М. Пушкар [50], С. Фалько [49, с. 256]

*Джерело: складено автором на основі [43-51].

Ряд авторів вказує на функції контролінгу як інформаційного забезпечення, планування та контроль. Все це можна побачити там де є розповсюджене визначення контролінгу. Суттю є інтеграція поодиноких елементів функцій управління, тобто:

- планування,
- контролю;
- аналізу.

Функція координації займає одне з початкових та фундаментальних місць у системі фінансового контролінгу. Під координацією є на увазі координація між самостійними підсистемами системи управління, а зокрема:

- планування;
- інформаційне забезпечення;
- організація;
- контроль;
- координація в рамках окремих підсистем;
- координація стратегії і бюджетування;
- довгострокових і короткострокових планів.

Досліджуючи особливості контролінгу, координація, як функція управління спрямована на узгодження дій по відношенню до операційної системи.

Бачинський В. І., вказує на первинну координацію виконання управлінських рішень є завданням системи управління, проте вторинна координація усередині управлінської системи, що розбивається на ряд підсистем, належить до контролінгу [52, с. 16]. На нашу думку, на відміну від організації, яка є статичною і полягає у визначенні структур, тотожних тривалим і повторюваним у часі завданням, де координація виступає динамічним процесом і визначає, крім організації, ще й оперативне реагування [53, с. 283].

Контролінг виконує функції постачальника інформації для керівництва, та координатора оперативної діяльності підприємства [54]. А тому, інформаційна функція виконує у підготовку інформації для управління через трансформацію даних з відділу контролінгу.

За твердженням О.О. Терещенко яка ще додає консультативно-методичну функцію контролінгу, вона виконується у процесі надання консультативної підтримки топ-менеджменту при формуванні стратегії, формулюванні цільових показників та при розробці ofert щодо підвищення результативності діяльності товариства, при поліпшенні систем мотивації [55, с. 12].

Автори також відтіняє серед функцій контролінгу і аналітичну (забезпечує менеджерів вищої ланки управління аналітичною базою, приготованою контролерами, яка потрібна для прийому управлінських рішень) та обліково-контролюючу функції (яка може реалізуватися через вчасне виявлення відхилень від запланованих кількісних та якісних показників їх діяльності) [56, с. 108].

Автори додатково акцентують увагу і на такі функції фінансового контролінгу: спостереження, бюджетування, нормування, моніторинг, менеджмент, бюджетування, контролінг ризиків, внутрішній консалтинг і методичне забезпечення [57, с. 97].

Поняття контролінг витрат стрівається у публікаціях рідше і визначено не дуже чітко.

А тому доцільним є проведення дослідження контролінгу витрат як однієї з найважливіших складових загальної системи контролінгу.

На думку Зоріна О.А. [58, с. 26], особлива концепція контролінгу витрат зумовлена, трьома чинниками:

- економічною природою витрат;
- специфічною управлінською звітністю, яку вимагає кожний рівень управління;

– різним відношенням управлінських та виконавчих рішень на різних рівнях управління.

Дослідження формулювання спільних та відмінних рис контролінгу і контролінгу витрат зображена в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Спільні та відмінні деталі фінансового контролінгу та контролінгу витрат

Система (підсистема) управління	Фінансовий контролінг	Контролінг витрат
Мета	Максимізація вартості	Оптимізація витрат
Об'єкт	Доходи, витрати, прибуток	Витрати
Повноваження	Центри інвестицій, центри доходів, центри прибутку центри витрат	Центри витрат
Функції	Координація, планування, облік, контроль, аналіз, інформаційне забезпечення, управління, мотивація	Координація, планування, облік, контроль, аналіз, інформаційне забезпечення
Інформація	Інтегрована	Первинна агрегована
Задачі	Забезпечення керівництва необхідною інформацією	Забезпечення керівництва необхідною інформацією про витрати

Джерело: складено та доповнено автором на основі

З табл. 1.7 ми бачимо, що контролінг витрат як частина контролінгу включає спільні з ним завдання, впроваджує у а отже, можна стверджувати, що контролінг витрат є правильною системою, яка має мету, об'єкт управління та повноваження.

У той же час, метою контролінгу витрат є менеджменту в сфері управління витратами підприємства. Терещенко О.О. вказує, на те, що метою контролінгу витрат є конструкція системи прийняття та реалізації організаторських рішень про оптимізацію рівня витрат товариства за

допомогою оцінки одержання оптимального фінансового результату [59, с. 325].

Позаяк на теперішньому етапі розвитку контролінгу витрат є модерним явищем для українських товариств, аналіз економічної літератури свідчить про відсутність єдиного підходу до його визначення. У контексті цього розглянемо дане поняття (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Трактування поняття «контролінг витрат»

Науковець	Думки на дане поняття
Н.Д. Бабяк, О.О. Терещенко [18, с. 407]	комплекс заходів з координації планування, розподілу, аналізу та контролю за витратами підприємства в цілому та окремих центрів відповідальності
Зоріна О.А [60, с. 351]	методична, організаційна, консультаційна, координаційна та інформаційна підтримка менеджменту в галузі оптимізації витрат (технологія управління витратами)
Прокопенко О.В., Криворучко Л.Б. [61, с. 27]	сукупність функцій, яка складається з ряду послідовних кроків, що дозволяють отримувати, контролювати і аналізувати інформацію, необхідну для прийняття рішень щодо регулювання рівня витрат в цілому і по окремих напрямках їх формування
Стефанюк Н.Б. [62, с. 146]	частина системи контролінгу, що забезпечує інформаційну, методичну та організаційно-координуючу підтримку процесу управління витратами всіх функціональних видів діяльності підприємства, спрямовану на досягнення його основних цілей
Папп В.В., Бошота Н.В. [63, с. 91]	система спрямована на ефективне коригування і синтезування управлінських рішень, націлених на досягнення кінцевих цілей підприємства
Одінцова Т.М. [64, с. 276]	відособлена саморегуляційна підсистема ефективного загального управління підприємством на основі планування, обліку і аналізу, контролю, координації, інформаційного забезпечення витрат з урахуванням попиту на продукцію, яка виробляється (надані послуги), що забезпечує стійке економічне функціонування підприємства в стратегічному періоді

*Джерело: складено автором [18; 60; 61; 62; 63; 64].

Табл. 1.7, показує, що дані визначення "контролінг витрат" мають наступні поняття:

- сприяння менеджменту;
- елемент системи контролінгу;
- відособлений саморегуляційний порядок;
- комплекс заходів;
- система;
- дотримання ряду функцій.

Деякі науковці у своїх визначеннях обмежують функції контролінгу витрат утриманням, інспектуванням та аналізом даних. А зокрема, Т.М. Одінцова, вважають, що завдання контролінгу витрат простягається у методичній, консультаційній та організаційній підтримці процесу управління витратами [64, с. 276].

Проте, на нашу думку контролінг витрат можна також і впроваджувати до управління підприємством загалом, не помічаючи його зв'язок з іншими підсистемами керівництва.

Сабліна Н.В. вказує, що на забезпечення контролінгу витрат має вплив витривала економічна діяльність товариства в подальшому стратегічному періоді.

Проте, ні одне з наведених визначень контролінгу витрат не відображує сутності поняття загалом. Прогалиною цих визначень є не окреслення взаємозв'язку контролінгу витрат з другими системами управління та із новітніми інструментами. Оскільки їх використовує фінансовий контролінг та його програмним забезпеченням.

Узнавши різні підходи до контролінгу витрат, подамо своє визначення, яке відображатиме його сутність. На нашу думку, "контролінг витрат" – це серйозна підсистема фінансового контролінгу, яка методично та інформаційно приймає процеси управління витратами через координацію планування, обліку, аналіз та контроль за витратами товариства та часткових

центрів відповідальності, які покриватимуть прибутковість та їх економічний розвиток на майбутнє.

І саме це ми спробували зобразити у табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Функції фінансового контролінгу в сфері управління витратами

Завдання упр. витр. Функції фін. контр.	Планування	Облік	Контроль і аналіз	Регулювання
Методична	Розробка алгоритм у планування та бюджетування витрат	Розробка методик обліку витрат; Розробка технологій обліку інформації про витрати	Розробка методик діагностики та аналізу відхилень між плановими та фактичними витратами; Розробка системи показників аналізу та контролю витрат	Розробка форм аналітичних звітів про витрати, що їм надаються; Розробка методик оперативного регулювання відхилень витрат від норм
Організаційна	Виділення центрів витрат та відповідальних осіб	Впровадження методик обліку витрат за центрами відповідальності, за носіями витрат, по проектам	Організація та проведення у встановлені терміни контрольних заходів по виявленню відхилень витрат від планованих; Організація аналітичної роботи щодо витрат	Організація виконання регулюючих процедур та заходів щодо оптимізації витрат, прийнятих керівництвом
Інформаційна та консультаційна	Здійснення консультаційної підтримки керівників при формуванні бюджетів витрат	Здійснення консультаційної підтримки щодо ведення обліку витрат за підрозділами; Збір інформації про фактори впливу на поведінку витрат підприємства	Аналіз відхилень витрат від встановлених та інтерпретація результатів аналізу; Розробка пропозицій щодо усунення відхилень витрат	Надання результатів аналізу інформації про фактори впливу на витрати; Здійснення консультаційної підтримки керівництва при виборі чи розробці регулюючих заходів оптимізації витрат

Джерело: розроблено автором.

В магістерській ми спробували запропонувати конкретизацію функцій фінансового контролінгу, а зокрема:

- методичну;
- організаційну;
- координаційну;
- консультаційну.

Уточнення функцій фінансового контролінгу в напрямку управління витратами дасть можливість створити домовленості для результативного процесу виучки та прийоми рішень про управління витратами.

Успіх розвитку товариства на основі контролінгу витрат потенціально на базі реалізації таких принципів:

- підшукування та впровадження ефективних інструментів оптимізації витрат;
- урахування взаємозалежності стратегічних та оперативних мішеней при управлінні витратами з напрямком на стратегічні плани;
- поліпшення інформаційного забезпечення стану витрат для прийняття ефективних фінансових рішень.

Отже, до завдань фінансового контролінгу не входить прийняття рішень, його функціонування та які обмежуються підготовкою таких рішень, опрацюванням та мотивуванням його альтернативних варіантів.

Тобто, контролінг витрат доставляє керівникам і фахівцям функціональних підрозділів товариства даних про витрати для прийняття переважно фінансових рішень.

На нашу думку, рішення – це вибір альтернативи. А фінансове рішення – це вибір альтернативи, яка проводиться керівником у межах його посадових повноважень і компетенції яка спрямована на зростання вартості товариства.

Тобто, процес збалансування фінансових рішень зв'язаний із досягненням кращого ефекту діяльності товариства за найкращого рівня

витрат. А тому, саме так проявляється прямий вплив контролінгу витрат на фінансові рішення, а це може призвести до формування загальної фінансової політики товариства.

Отже, оптимізація відповідних рішень за допомогою контролінгу витрат точиться через намічення практичних рекомендацій інспектором щодо збереження подальшого напрямку роботи товариства.

1.3. Застосування інструментів оперативного та стратегічного контролінгу в управлінні витратами

Ефективність функціонування лісопереробних товариств залежить від правильного підбору придатних до застосування. Велика кількість механізмів зумовлює управлінців до вибору, який забезпечує контроль, координацію діяльності товариства та має на меті отримання дозволу на володіння ситуацією і прийняттям ефективних та обґрунтованих рішень.

Необхідно зазначити, що в опрацьованих нами наукових публікаціях зустрічається ототожнення інструментів та методів контролінгу витрат.

В свою чергу, погоджуємося з думкою Бутиріної В.М., та Чемко В.П., які підкреслюють, що методи фінансового контролінгу – це сукупність дій, організованих для досягнення певної мети, а інструменти фінансового контролінгу – це сукупність дій, організованих для досягнення конкретного завдання. Іншими словами кажучи, методи – це «що» робити, а інструменти – це «як» робити [65].

Виходячи з запропонованого автором визначення фінансового контролінгу в управлінні витратами як інформаційної системи, яка за допомогою використання сучасних автоматизованих програм та інноваційних інструментів контролінгу здійснює отримання, обробку та трансформацію інформації про витрати в релевантну шляхом координації

планування, розподілу, аналізу та контролю, під інструментами контролінгу витрат слід розуміти комплекс способів та прийомів координації планування, обліку, аналізу та контролю витрат. Розглянемо етапи розвитку найбільш поширених інструментів контролінгу витрат (табл. 1.9).

Таблиця 1.9

Етапи розвитку базових інструментів контролінгу витрат *

№ з/п	Назва інструменту	Строк виникнення	Засновники	Основні риси інструменту
1	«Дірект -костинг» (Direct-costing)	1936 рік	Джонатан Гаррісон	Базується на виключенні непрямих витрат, пов'язаних з періодом, і управлінні умовно-змінними витратами
2	«Стандарт-костинг» (Standartcosting)	1911 рік	Джонатан Гаррісон	Виникає система порівняння фактичних витрат з нормованими. Основна функція – це контроль і регулювання витрат, а не їхній облік
3	Розрахунок життєвого циклу продукції LCC (Life-cycle costing)	60-ті р.р. XX ст	Міністерство оборони США	Описує процес управління витратами на виготовлення продукту на всіх стадіях його життєвого циклу
4	Таргет-костинг (Target costing)	1988 рік	Тоширо Хіромото, Корпорація Toyota	Концепція ґрунтується на визначенні собівартості виробу, яка розраховується, виходячи з попередньо встановленої ринкової ціни його реалізації
5	Бенчмаркінг витрат (Benchmarking)	70-ті рр. XX ст.	Корпорація Херох	Ґрунтується на виявленні, дослідженні, запозиченні та адаптації передового досвіду підприємств-конкурентів з метою підвищення ефективності управління витратами підприємства і зниження загального їх рівня
6	Кайзен-костинг (Kaizen-costing)	80-ті рр. XX ст.	Ясухіро Монден, Сейзо Ікута та ін.	Передбачає поступове зниження витрат на етапі виробництва продукції, в результаті чого досягається необхідний рівень собівартості та забезпечується прибутковість підприємства
7	ABC (activity based costing)	1918 рік	Р. Купер, Р. Каплан	Продукція не є причиною виникнення витрат, а є причиною виникнення операцій, у результаті яких виникають витрати.

* Джерело [66, с. 173-177].

Розглянуті в таблиці 1.9 інструменти є базовими при створенні системи контролінгу витрат.

Разом з тим, у вітчизняній літературі досить рідко зустрічається узагальнення інструментарію контролінгу витрат. Спробу узагальнити інструменти контролінгу витрат наведено в таблиці 1.10.

Таблиця 1.10

Класифікація інструментів контролінгу витрат

Класифікаційні ознаки	Можлива класифікація	Інструменти
1. Залежно від періоду дії	1.1. Оперативні	директ-костинг, CVP-аналіз, стандарт-костинг, абсорпшен-костинг, система JIT (just-in-time), кост-кілінг
	1.2. Стратегічні	розрахунок життєвого циклу продукції, таргет-костинг, кайзен-костинг, процесний, функціонально-вартісний розрахунок витрат (Activity Based Costing), нуль-базис бюджетування, аналіз непрямих (накладних витрат), бенчмаркінг, VVC (Value Cost Chain)
2. Залежно від сфери застосування	3.1. Планування	метод «знизу-вгору» («bottom-up»), метод «зверху-вниз» («topdown»), метод зворотних потоків (циркулярний метод узгодження), ковне планування, таргет-костинг, балансовий метод, нормативний метод, програмно-цільовий метод, граничний аналіз, методи економіко-математичного моделювання (кореляційно-регресійний, метод оптимізації), матриця BCG; факторний метод
	3.2. Облік	директ-костинг; стандарт-костинг, метод ABC, калькулювання комплексних виробництв, функціонально-вартісний метод; абсорбшенкостинг, попроцесний (попередільний) метод, система JIT, кайзен-костинг, таргет-костинг.
	3.3. Аналіз	факторний аналіз; CVP-аналіз; функціонально-вартісний аналіз; ABC (XYZ)-аналіз; SWOT-аналіз; нуль-базис-бюджетування; аналіз витрат по центрах обліку та звітності; аналіз п'яти сил конкуренції Портера; PEST-аналіз; матриця «якість/витрати»; ресурсний аналіз
	3.4. Контроль	інвентаризація фактичних витрат (а саме: незакінченого капітального ремонту, витрат майбутніх періодів, незавершеного виробництва); аудит фактичних витрат (внутрішній, зовнішній)
3. За потребою калькулювання	4.1. З неповним розподілом витрат	директ-костинг, CVP-аналіз
	4.2. З повним розподілом витрат	стандарт-костинг, ABC-аналіз, «таргет-костинг», система JIT («чітко в строк»), «кайзен-костинг», функціонально-вартісний метод

Іструменти контролінгу витрат є ефективним у певних економічних умовах і залежать від цілей, які є поставлені на досліджуваному нами товаристві.

Проаналізуємо їх сутність та можливість використання в лісопереробній галузі.

Директ-костинг окреслює розподіл усіх витрат на змінні і постійні, та розрахунок проходить за допомогою суми покриття або маржинального прибутку і обчислюється як різниця між чистим доходом від реалізації продукції і змінними витратами, надалі за рахунок нього покриваються постійні витрати та твориться прибуток підприємства [67, с. 554].

У той же час фінансові рішення, приймаються за допомогою наведеного інструменту, а зокрема:

- вихід на нові ринки;
- планування асортименту продукції;
- оптимізація виробничої програми;
- ціноутворення.

Досліджувані інструмент можна використовувати у товариствах, де ступінь постійних витрат є невеликий, а тип виробництва дрібносерійний та одиничний. Що стосується результатів роботи то нам буде легко визначити і кількісно виміряти.

Використання на лісопереробних підприємствах: дозволить сформулювати реальні матеріальні витрати на виробництво, визначити рентабельність готової продукції та маршрути зменшення цін на неї. Проте, постійні витрати можуть бути і одразу списані на фінансовий результат, на можуть зменшити суму прибутку, що погано відображається на результатах діяльності товариства у цілому.

На заміну даного інструменту виступатиме система абсорпшен-костинг (калькулювання за повними витратами). Дана система призначає включення до собівартості продукції всіх затрат, які включають і накладні.

Фінансові рішення, які можуть бути прийняті за допомогою наведеного інструменту, тобто: участь у ціновій конкуренції або ціна даної продукції приєднана до повних витрат. Користуються на товариствах із випуском одиничних замовлень. Вживання абсорпшен-костинг на лісопереробних підприємствах є не доцільним, адже до собівартості лісової продукції будуть включатися витрати, які не пов'язані з її виробництвом (адміністративні витрати). Тому собівартість продукції і надалі зможе зростати, проте конкурентоспроможність буде знижуватись.

Наступним важливим інструментом контролінгу витрат є стандарт-костинг на основі нормативів. Завданням якого є облік витрат і відхилень у прибутку товариства, доведення фактичних витрат у відповідності до норм за через вміле ним управління [68].

Фінансові присуди, які товариство приймає за допомогою наведеного інструменту включатимуть:

- дійове управління виробничим процесом;
- виробництва і збуту;
- присуд про скорочення собівартості та ціни реалізації продукції;
- скорочення рівня запасів під час постачання;
- зростання продуктивності та результативності використання обладнання;
- підвищення якості виробленої продукції тощо.

Використовується у галузі, де ціни на ресурси є стабільні, а вироби не міняються протягом довговічного часу – здебільшого масове та крупно-серійне виробництво.

Стандарт-костинг у товаристві широко використовується у організованій діяльності товаристваих підприємств. Застосування на молокопереробних підприємствах даного інструмент і ускладнюється через відсутність розроблених норм витрат на виробництво продукції, а це може ускладнювати облік витрат.

Метод таргет-костинг аналізується як інструмент стратегічного контролінгу витрат підприємств.

Млинко І.Б., вважає, що target-costing є системною концепцією управління, оскільки підтримує стратегію скорочення витрат і виконує функції планування виробництва сучасних продуктів, профілактичного контролю витрат і калькулювання собівартості адекватно до умов ринку та часу.

Тобто, таргет костинг є ідеєю управління за цільової собівартості [68, с. 278].

Фінансові рішення, які окреслені на основі даного інструменту:

- вихід на нові ринки;
- зростання прибутку у майбутньому;
- забезпечення цільового рівня витрат;
- виробництво і просування сучасного продукту на ринку;
- оновлення застарілої продукції;
- зростання конкурентоздатності товариства через низькі витрати та відповідної їм низької ціни.

Інструменти які використовується на лісопереробних підприємствах та сфері обслуговування.

Використання на лісопереробних підприємствах методу таргет-костингу не показує реальної собівартості лісопереробної продукції, через те, що значну частину лісової продукції складають матеріальні витрати, а ціни на сировину коливаються, що не дає побачити тенденцію ринкових цін за певну фазу.

Система кайзен-костинг (це з японської "поліпшування маленькими кроками").

Метою кайзен-костингу є ступневе зниження витрат на смузі виробництва продукції та вказує на постійну акумуляцію маленьких поліпшень, а не різке покращення через застосування інновацій.

У той же час, фінансові рішення, які приймаються за допомогою наведеного інструменту включатимуть:

- закріплення на присутніх ринках;
- покращання виробленої продукції з рахуванням потреб ринку;
- суцільне зниження витрат та їх утримання на заданому рівні;
- контроль рівня цільової собівартості.

Тому, кайзен-костинг може використовуватися разом з іншими інструментами в установах різних галузей.

Використання його у нашому товаристві дозволить здобути цільову собівартість та призначатиме внесення змін і плавне поліпшення виробничих ходів на стадії виробництва продукції.

Зміни які ми внесемо можуть призвести до сповільнення загального рівня витрат на виробництво, а це у свою чергу до зниження собівартості отриманої продукції.

Кайзен має на меті широке використання інструменту JIT ("just-in-time" system). Суть якого це відмова від виробництва продукції великими партіями. І при кожній операції виробляється тільки те, що треба для реалізації наступної операції.

Виробництво, при даному методі не розпочинається, поки не прийде сигнал від майбутнього процесу про знадобу у його реалізації. А фінансові рішення, які можна зробити це подано на рис 1.2:

Слідуючим інструментом контролінгу витрат є ABC (activity based costing), тобто облік витрат за процесами. Даний інструмент зорієнтований на вивченні причин появи непрямих витрат та їх поділі між об'єктами обліку [70, с.101].

Метою ABC є окреслити, як основні виробничі процеси впливають на розмір конкретних видів непрямих витрат. Його використання дозволить контролювати процеси:

- різного рівня;

- визначати стадію участі у створенні вартості для споживача;
- визначати їх зв'язок з виготовленими продуктами;
- аргументувати довгострокові рішення по номенклатурі і обсягами продукції, яка має бути випущена.



Рис. 1.2. Фінансові рішення із використанням інструменту Кайзен JIT ("just-in-time" system)

* Джерело: систематизовано на основі [27, с 12-16].

Дану систему використовують нині великі японські, американські і європейські підприємства в різних галузях щоб розв'язати задачі з управління витратами маркетингу, збуту, логістики та технічної підтримки.

«Кост-кілінг» (cost-killing), направлений на найбільше зменшення витрат у найкоротший час без збитку для роботи товариства. Тут фінансові рішення, будуть такі:

- швидке скорочення витрат товариства;
- збільшення прибутку у короткому періоді.

Цікавим інструментом контролінгу витрат є також є бенчмаркінг витрат [71, с. 138]. Він включає зіставлення стану контролінгу витрат у товаристві з підприємствами-кращими на ринку для прийому правильних фінансових рішень.

Тут фінансові рішення, будуть такі:

- покращення якості обслуговування клієнтів;
- формулювання напрямків зменшення витрат виробництва;
- організація витрат виробництва при перепродажу товару;
- поліпшення власних виробничих, збутових, фінансових показників;
- вихід на нові ринки;
- впровадження інноваційних технологій;
- одержання об'єктивної думки про дизайн та доброякісність товару реального підприємства;
- закріплення на наявних ринках;
- вибір стратегії діяльності підприємства;
- збалансування їх структури.

LCC-аналіз включатиме (розрахунок життєвого циклу продукції). Оскільки він передбачає формулювання витрат на виробництво і продажу конкретних виробів під час життєвого їх циклу та почергове порівняння із сумою доходів.

Фінансові рішення, які за допомогою даного інструменту вирішуються:

- виготовлення і постачання технічних об'єктів з великою початковою вартістю і довгим періодом життя;

- ефективного використання наявних ресурсів;
- випуск продукції та виведення її на наявні ринки;
- розгляд планів щодо реалізації нових інвестиційних проектів;
- вихід на нові ринки;
- проведення тендерів на виконання послуг.

Проте, на нашу думку, при визначенні інструментів варто прислухатися до специфіки галузі та ряду чинників, які напряду зв'язані з особливостями виробничої діяльності товариства, що зображено на рисунку 1.3).

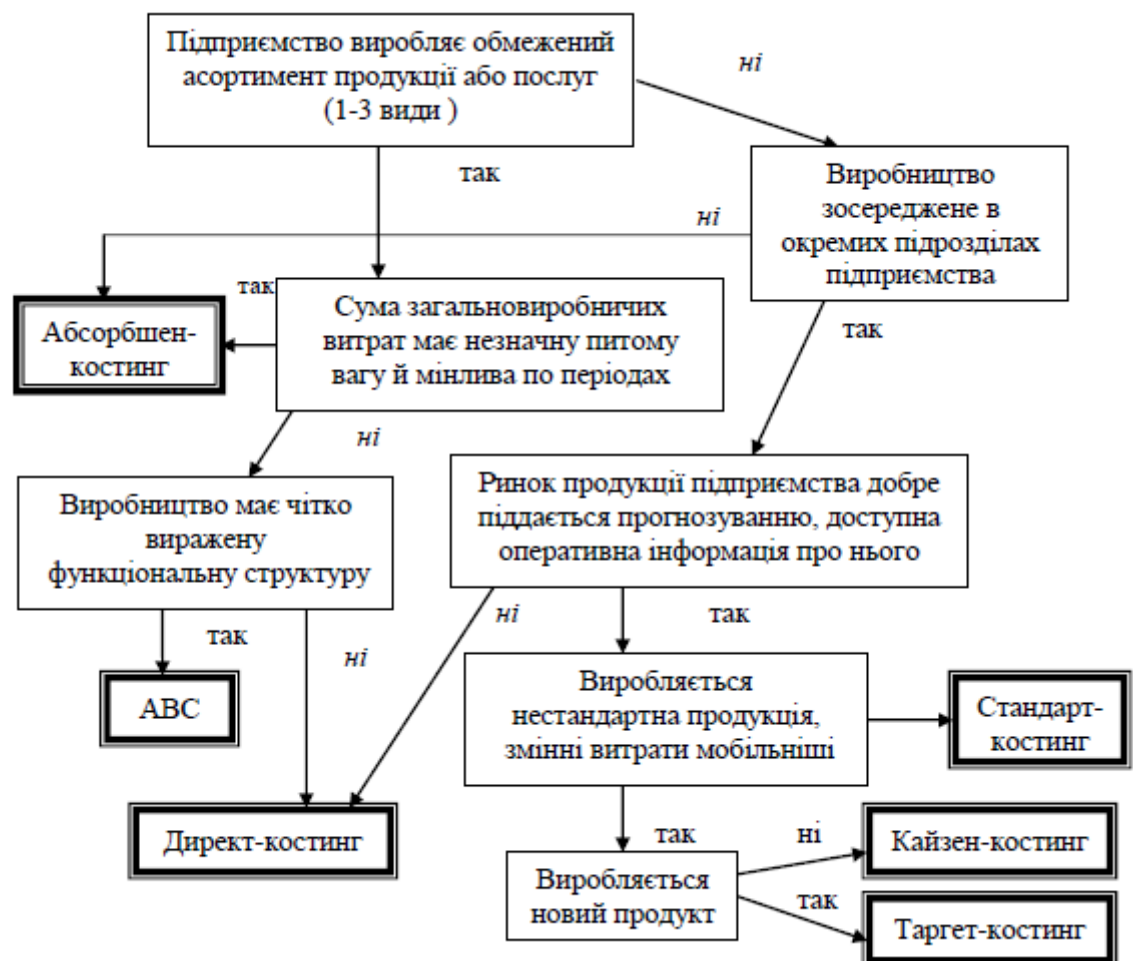


Рис. 1.3. Почерговість вибору моделі управління витратами відповідно до вивчених особливостей діяльності товариства та виготовленого товару

Джерело: власна розробка автора.

Отже, аніякий з перелічених інструментів не може сприймати як універсальний для всіх організацій. Оскільки це зумовлюється:

- по-перше, особливостями функціонування підприємств;
- по-друге, різними стратегіями, яких вони повинні дотримуватися і виконувати.

Отже, поле застосування інструментів є обмеженим наявністю умов їх вживання. Аналіз недоліків, які обмежують застосування тих чи інших інструментів контролінгу витрат та їх переваги подано у Додатку А.

На нашу думку, виникає також у товариства потреба у спробі зіставлення усієї сукупності інструментів контролінгу витрат із певними еталонами для формулювання придатних та доцільних для застосування.

Висновки до розділу I

Таким чином, у результаті дослідження теоретичних засад системи контролінгу витрат на підприємствах та її ролі у прийнятті облікових рішень можна зробити такі висновки:

У сучасних умовах розвитку економіки, що характеризуються загостренням конкуренції, ускладненням технології та організації виробництва, підприємствам доводиться активно діяти, впроваджувати в практику новітні технології управління, якими є контролінг.

Дослідження еволюції контролінгу дозволило виділити основні аспекти трактування даного поняття, а саме: система управління, спрямована на визначення майбутнього фінансового достатку підприємства та шляхів його досягнення; контролююча система, що забезпечує концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках господарської діяльності підприємства; система методів та інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства, що охоплює

інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг; система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства, основною якої є орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку й вартості капіталу при мінімізації ризику та збереженні ліквідності платоспроможності підприємства.

Автором обґрунтовано, що управління витратами підприємства – це сукупність цілеспрямованих заходів впливу на обсяги, рівень, структуру та поведінку витрат з метою пошуків шляхів економії ресурсів, що дозволить знизити собівартість продукції та підвищити прибутковість операційної діяльності суб'єкта господарювання. За результатами проведеного дослідження різнопланових підходів до трактування дефініцій "контролінг" та "управління витратами" дисертантом запропоновано авторське визначення контролінгу витрат як підсистеми контролінгу, що методично та інформаційно підтримує процес управління витратами шляхом координації планування, обліку, аналізу та контролю за витратами підприємства в цілому, окремих центрів відповідальності та бізнес-процесів, що забезпечує прибутковість та економічний розвиток підприємства в довгостроковій перспективі.

РОЗДІЛ 2.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛІНГУ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ У ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ”

2.1. Організація та методика обліку витрат

Існуюча економічна ситуація в Україні викликає потребу оцінити організацію обліку витрат на промислових підприємствах. Вивчення поняття організації дає підстави до вивчення її як об'єднання елементів обліку у цілісну систему з внутрішньою впорядкованістю та сукупністю процесів, що їх зумовлюють.

Організація обліку витрат справляє основну роль при формуванні фінансової звітності. Склад статей калькуляційні досліджуване підприємством обирає самостійно залежно від складності технології та організації виробництва. За допомогою нього формують форми калькуляційних розрахунків, заповнюють внутрішню звітність та складають планові кошториси. На основі цих звітів у кінці звітного періоду заповнюють Звіті про сукупний дохід, де містяться цифри про виробничі витрати промислового підприємства.

Організація обліку витрат має діяти, як самодостатня система нагляду за господарськими операціями на підприємстві. Організовуючи групування й підсумовування даних в облікових регістрах бухгалтера формують дані для суб'єктам господарювання про стан справ на промисловому підприємстві.

Іншими словами організація обліку витрат це ряд взаємопов'язаних та узгоджених елементів які сприяють групуванні та аналізі даних, виявлення відхилень для ефективної роботи підприємства.

Вивчаючи облік витрат доцільно взяти до уваги, як організована система обліку, система управління та система контролю. Оскільки організація обліку, носить адекватний характер і є необхідною в умовах

господарювання.

В залежності від об'єкту витрат їх поділяють на прямі та непрямі. Проте кожне промислове підприємство відрізняється одне від одного і відповідно частка прямих витрат, може бути віднесена до окремо виробленої продукції і є незначною. До прямих витрат ми відносимо: витрати на паливо і мастильні матеріали, витрати на оплату праці та нарахування на оплату праці працівників зайнятих у виробництві, матеріали, запчастини й обладнання, витрати на постачання та технічне обслуговування виробництва, амортизація обладнання, інші витрати страхування, ризики, витрати на всі види ремонтів.

До непрямих відносять витрати на підприємстві можна віднести витрати на: утримання апарату управління та обслуговуючих підрозділів, електроенергію, опалення, освітлення, водопостачання та послуги зв'язку, амортизацію обладнання обслуговуючих і допоміжних підрозділів, ремонт адміністративних будівель, споруд та приміщень.

Наведена порівняльна класифікація витрат підтверджує те, що кожне підприємство зацікавлене в їх зменшенні та ефективному їх управлінні.

Досліджуючи особливості релевантних витрат можна констатувати, що їх можна міняти коли ми приймаємо ряд управлінських рішень. І відповідно до цього нерелевантні витрати це такі витрати, які вже залежать від прийняття рішень.

Формуючи показники фінансового обліку можна виокремити його кращі якості, зокрема це:

- періодичність, точність та надійність складання зовнішньої звітності;
- забезпечення даними для аналітичної оцінки витрат при управлінні господарською діяльністю.

Не менш важливий вплив на організацію обліку витрат справляють принципи технології обліку, зокрема це: економічність, оперативність, якість та запобігання зловживанням.

В процесі дослідження кожна з форм організації обліку витрат

віднаходить свої позитивні та негативні сторони. Враховуючи їх, на промислових підприємствах доцільно впроваджувати комбіновану форму організації обліку, яка б мала значний ступінь децентралізації. Позитивні та негативні сторони форм організації обліку в конкурентному середовищі можна побачити в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Позитивні та негативні сторони форм організації обліку у конкурентному середовищі

Форма організації обліку	Позитивні сторони	Негативні сторони
Централізована	- правильність складання документів в задані терміни; - наповнює інформаційні потреби стратегічного аналізу; - спроможність до порівняння показників діяльності структурних підрозділів; - допомога в поєднанні даних обліку по підприємству та включаючи бажання внутрішніх і зовнішніх користувачів	- відшарування контролю за господарськими операціями від місць їх проведення; - слабе інформаційне забезпечення керівників структурних підрозділів потрібних для прийняття виважених управлінських рішень; - послаблення оперативності впливу на господарські операції та процеси, що пов'язано з певним терміном очікування вказівок від вищих ланок управління.
Комбінована (із певним ступенем децентралізації)	- забезпечення інформаційних потреб операційного аналізу та менеджменту; - наближеність облікового апарату до місць здійснення господарських операцій, що зумовлює підвищення ефективності обліку та контролю; - можливість швидкого реагування на негативні явища та процеси завдяки наявності оперативної обліково-аналітичної інформації.	- збільшення витрат на утримання обліковців структурних підрозділів, в тому числі й на укомплектування їх робочих місць необхідною технікою, засобами зв'язку, програмним забезпеченням; - послаблення контролю за виконанням господарських операцій з боку головного бухгалтера підприємства; - унеможливлення забезпечити оперативність інформації поза умовами комп'ютерної обробки облікових даних.

* Джерело: складено на основі [38, с. 336], [39, с. 370].

Доцільно також організовувати облік витрат за об'єктами у розрізі

калькуляційних статей витрат тобто за місцями їх виникнення. Оскільки, особливого значення набувають проблеми функціонування сучасних систем обліку і контролю витрат, та впровадження різних методів калькулювання одиниці чи партії виробленої продукції робіт і послуг. Для цього необхідно приділити увагу всім об'єктами калькуляції та виокремити з них необхідні, які будуть затверджуватись при складанні калькуляцій. Від добре розрахованої суми одиниці калькулювання залежатиме собівартість кінцевого виробництва.

В процесі управління доводиться виокремити шляхи організації обліку витрат на ПрАТ «УКРПІКТИЛІСПРОМ»:

- систематизувати обліковий процес;
- збалансувати побудову облікової служби;
- створення безпечних умов праці та її полегшення за рахунок автоматизації.

Оскільки автоматизація облікового процесу дозволяє використовувати електронні документи, які формуються у вигляді електронних даних з всією необхідною інформацією про зміст господарської операції. З використанням автоматизацію створюється надійний і зручний графік електронного документообігу у якому можна зазначити розділи. Дані розділи мають містити інформацію про: факти і розмір виникнення виробничих витрат для потреб оперативного втручання у випадках відхилення від норми, розміри продаж та надходження грошових коштів. Графіка електронного документообігу досліджуваного підприємства подано в Додатку Б.

Методика обліку витрат спрямована на системне вирішення конкретних прийомів і засобів опрацювання отриманого, в процесі обробки даних, матеріалу, та їх подальшого відображення відповідно до конкретних об'єктів обліку [51, с.102].

На сьогодні промислові підприємства прагнуть до збільшення прибутку звертаючи увагу на зменшення виробничих витрат. А методами до

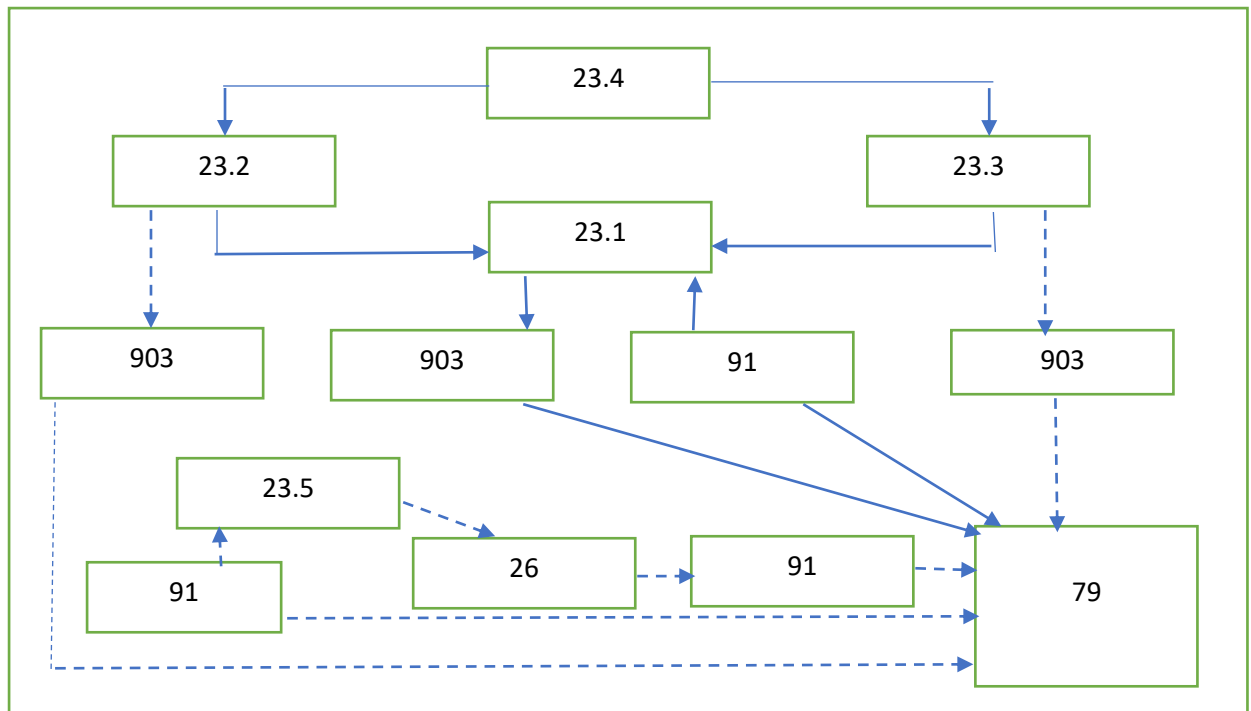
збільшення прибутку та скорочення витрат є отриманні достовірної інформації про понесені витрати в звітному періоді. Відповідно до цього доцільно створити інтегрований механізм системи обліку який би поєднував дані фінансового та управлінського обліку в єдину мережу рахунків.

Для цього добре було б обґрунтування єдиної інформаційної мережі, яка слугувати за основу при заповненні фінансової та управлінської звітності. Який може здійснюватися через налагодження системи єдиного підходу та принципів до виміру і оцінки затрат і відповідно результатів в управлінському і фінансовому обліку. Це можливо досягти за рахунок складання єдиної номенклатури витрат по видах робіт, послуг. Тому науковці пропонують місця виникнення витрат і центри відповідальності, закріпити за рахунками виробничих затрат [46].

Облік витрат виконаних робіт на ПрАТ «УКРПІКТИЛІСПРОМ» ведуть на рахунку 23 «Виробництво» та рахунках 9 класу «Витрати діяльності», що не повністю розкриває особливості відображення витрати промислових підприємств. А тому на нашу думку доцільно інтегроване забезпечення фінансового та управлінського обліку на підприємствах. Інтегроване забезпечення обліку витрат подано на рис. 2.1.

Методика обліку витрат в ПрАТ «УКРПІКТИЛІСПРОМ» ведеться за субрахунком 23.1 «Виробництво», субрахунком 23.2 «Комплексне обслуговування та вантажно-розвантажувальні роботи», субрахунком 23.3 «Цех», субрахунком 23.4 «Допоміжне виробництво», субрахунком 23.5 «Виробництво готової продукції», рахунком 23 «Готова продукція», субрахунком 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», субрахунком 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», рахунком 91 «Загальновиробничі витрати», рахунком 79 «Фінансові результати».

Даний рисунок є орієнтиром для формування інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам. При виконанні різних видів робіт та послуг, облік проводять у цілому по підприємству без деталізації за видами діяльності.



-----> Роботи і послуги виконані стороннім організаціям

————> Роботи і послуги для власних потреб підприємства

**Рис. 2.1. Інтегроване забезпечення обліку витрат у
ПрАТ «УКРПКТІЛІСПРОМ» ***

* Джерело: сформовано автором.

Другорядну роль в методології обліку витрат відіграють аналітичні рахунки обліку нормативних витрат які обліковують на 239 “Відхилення фактичних витрат від нормативних”. Для обліку використаної сировини і матеріалів та їх списання за встановленими нормами використовують проводку Д-т 2311 К-т 201.

Коли є перевищення фактичних витрат над нормативними складаємо кореспонденцію Д-т 2312 К-т 201, і навпаки коли нормативні більші за фактичні: Д-т 201 К-т 2312 [36, с. 25].

Для кращого сприйняття побудуємо модель відхилення фактичних витрат над нормативними (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Модель обліку відхилень фактичних витрат від нормативних

Джерело: сформовано автором

Рахунок 239 є контрарно-доповнюючим регулюючим рахунком. По дебету ПрАТ «УКРПІКТИЛІСПРОМ» відображає суми перевищення фактичних витрат від нормативних, а по кредиту збираються суми економії за статтями калькуляції продукції. В кінці звітних періодів порівнюючи обороти розраховують суму економії або перевитрат, які потім списують на 90 рахунок.

ПрАТ «УКРПІКТИЛІСПРОМ» має також перелік статей калькуляції для різних видів ремонтних робіт, зокрема вони включають: матеріали і запасні частини, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, послуги по ремонту та утримання ремонтних майстерень.

Методика обліку повинна здійснюватися також за центрами

відповідальності, основними факторами яких є: визначення контрольованих статей витрати і відповідальних осіб, оскільки кожен управлінець має відповідати за свій етап роботи; зазначення у документах виконавців і обсягів виконаної роботи та складання кошторисів по витратах та подавати внутрішню звітність.

Чільне місце при калькулюванні послуг по виробництву продукції займають первинні документи. В яких розподіляються витрати, накопичені у документах дані містять детальну інформацію про витрати, собівартість та рентабельність.

На ПрАТ «УКРПКТІЛІСПРОМ» діють такі типи системи обліку відповідальності які зазначені у статуті (Додаток В):

- функціонально-орієнтована (застосовують підприємства з стандартизованою продукцією) відповідальність, у фінансових витратах зосереджується на функціональних підрозділах з центрами відповідальності на основі цеху або відділу. Еталоном діяльності даного виду відповідальності є бюджетне калькулювання. А оцінка виконання здійснюється шляхом порівняння планових та фактичних даних;

- орієнтована на процеси або діяльність (коли підвищена організаційна складність виробництва та критерії виконання є процеси і стосуються тривалості, якості та ефективності). Винагорода виплачується не окремим працівникам, а колективу;

- стратегічно орієнтована (для тих хто функціонує в умовах посиленої конкуренції і головних показником є час, якість та рентабельність) або збалансована карта оцінок. На основі якої розробляється місія, стратегія та цілі підприємства стимули та критерії виконання. Показники які тут отримуються повинні підсилювати один одного тобто мати синергетичний вплив [36, с. 25-28].

Отже чинна методика обліку витрат на промислових підприємствах не задовольняє сучасні інформаційні потреби, це зумовлено слабким станом

запровадження системи відповідальності та не в повній мірі урахування технологічних особливостей. Запропонована система інформація щодо обліку і витрат діяльності повинна формуватися за видами виробництва, технологічними процесами та виробничими змінними, що сприятиме покращенню інформаційного забезпечення обліково-управлінського складу та прийняття надійних рішень щодо управління витратами.

2.2. Система збалансованих показників та бенчаркінг в оцінці ефективності управління витратами

Результативність управління витратами у товаристві вимірюється його розміром прибутку і помічається на всіх, показниках їх діяльності в умовах сьогодення.

Оцінка результативності віддзеркалює підхід до формулювання ключових чинників та її еталонів у залежності від їх відбору спроможне давати різні результати.

Більшого поширення має система збалансованих показників (СЗП). Яка є стратегічним інструментом фінансового контролінгу. Система збалансованих показників окреслена Х. Купера і Я. Вебера (Німеччина) в 1990 році [72]. Бо вони порадили оцінювати ефективність бізнесу з точки зору не лише фінансових, але і нефінансових показників. І саме це що дало змогу управляти здійсненням безконечної стратегії.

Але під ЗСП розуміється порядок управління, який спрямований на забезпечення реалізації стратегічних планів товариства, їх інтерпретацію на мову управління і інспекція над реалізацією стратегії за допомогою ключових показників діяльності [73, с. 263].

При використуванні ЗСП стратегія розглядається за чотирма перспективами:

- гроші;
- клієнти;
- бізнес-процеси;
- навчання та розвиток колективу.

Кожен з аспектів програми ЗСП містити дані про:

- мету організації;
- показники, за сприянням яких дозволено обміряти успішність її досягнення;
- стратегічні починання, цілеспрямовані на руйнування невідповідності між реальними значеннями ознак та їхніми цільовими значеннями;
- цільову роль показників, які посвідчують про рівень досягнення посаджених цілей.

Всі стратегічні ініціативи мають бути забезпечені великою кількістю гуманних, фінансових, технічних ресурсів. Стратегічні починання визначаються для кожного показника та повинні сприяти досягненню результативних показників.

Реалізація стратегії відбувається за рахунок реалізації ініціатив.

Т.М. Остапенко позначає, що СЗП треба розглядати як метод, який має змогу розширити можливості оцінки і контролю результативності діяльності як на рівні стратегічного управління товариством [73, с. 376].

Нами запропоновано методичний підхід до поняття ефективності управління витратами. За допомогою якого збалансована системи бенчмаркінгу, дозволить інтегрувати оперативний та стратегічний рівні управління. А також сприятиме у пов'язанні між собою ключових показників бізнес-процесів.

Проте на нашу думку, ефективність має враховувати як фінансові, так і нефінансові показники і повинна включати усі напрямки діяльності товариства до яких належить:

- фінанси;

- клієнти;
- бізнес-процеси;
- навчання;
- розвиток персоналу.

Мотивування критеріїв вибору показників, які належать до сфери збалансованої системи показників має бути продуманою із сторони специфіки товариств.

Тому при організації системи показників ефективності керування витратами виникатиме потреба у використанні такої критерій їх вибору як зв'язок чинників формування витрат товариств із напрямками їх оптимізації. Для цього у роботі ми запропонували розробити стратегічну картку товариства для побудови ефективності управління витратами на рис. 2.3.

У роботі нами запропоновано системний підхід до оцінки ефективності управління витратами із використанням врівноваженої системи показників (BSC) та бенчмаркінгу. Даний етап вказує на реалізацію за такими етапами, які подано на рис. 2.4.

Внутрішній еталон відзначається за найбільшим значенням узагальнюючих показників за аналізований період. А вже зовнішній еталон встановлюється за допомогою часткових максимумів, досягнутих товариствами-конкурентами.

Тому, запропонований підхід до діагностики ефективності управління витратами у товаристві за допомогою системи збалансованих показників та бенчмаркінгу витрат дозволяє порівняти реальні дані діяльності товариств з еталонними значеннями. А це, у свою чергу, допоможе нам оцінити прихований виробничий та управлінський потенціал підприємства та розробити шляхи його активізації.

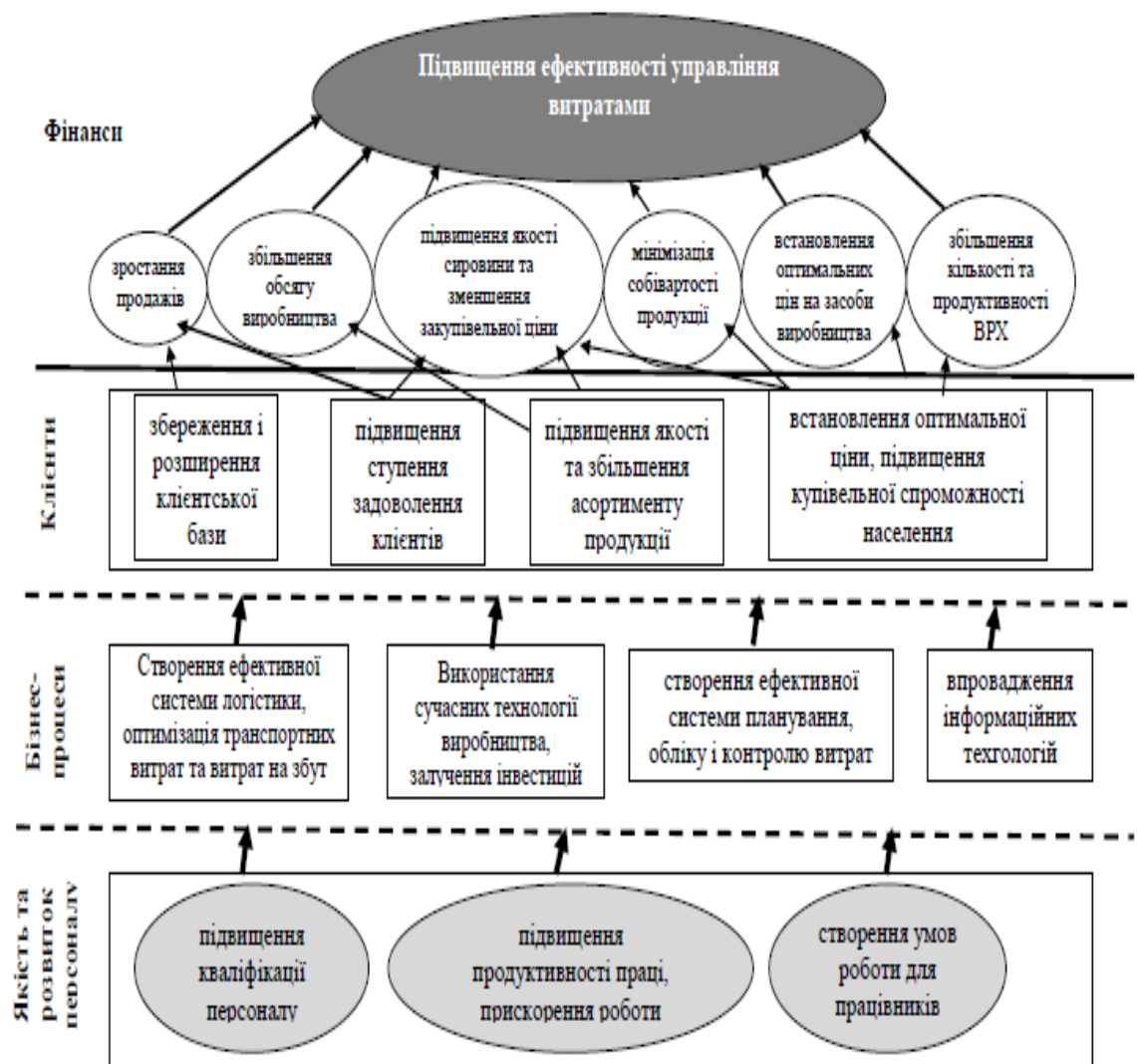


Рис. 2.3. Стратегічна картка врівноваженої системи показників оцінки ефективності управління витратами товариством

* Джерело: Власна розробка автора

Оскільки менші значення резерву управління витратами характеризують апроксимацію фактичного значення до еталонного і навпаки – чим буде більшою величина обчисленого показника, тим слабшим буде і управління витратами.

Розроблений нами підхід дозволив чітко визначити недоліки системи управління витратами, побачити фактори, що їх зумовлюють та розробити напрями їх вдосконалення.



Рис. 2.4. Авторський алгоритм оцінки ефективності управління витратами підприємств

* Джерело: розроблено автором

Отже, проведення аналізу виявлених відхилень дозволить побачити слабкі сторони в управлінні витратами, які будуть згодом враховані у роботі підрозділу системи контролінгу.

2.3. Бюджетування в системі планування та контролю витрат

Запровадження системи контролінгу в керівництві витратами у товаристві є підставою створення дійової системи морального контролю, через, що дозволено розкрити слабкі та сильні сторони умов управління витратами.

Комплексна система контролю, в основному застосовується у великих підприємствах. На нашу думку, контролінг є основою системи внутрішнього контролю.

Національні нормативи аудиту окреслюють « що система внутрішнього контролю» це усі внутрішні правила і процедури контролю, які введені керівництвом товариства для поступу до поставленої мети.

Під системою внутрішнього контролю вловлюють політику і внутрішнього контролю, яка була прийнята управлінським персоналом товариства для дотримання ними правильного та ефективного ведення їх діяльності. А також на збереження активів, відвертання шахрайства та помилок, забезпечення точності і повноти облікових записів.

Внутрішній контроль покриває резерв прийому ефективних рішень через своєчасну підготовку та надійну та імовірну інформацію.

Ефективність внутрішнього контролю товариства залежить від розподілу функцій, повноважень і відповідальності. Для цього ми провели аналіз функціональних обов'язків підрозділів товариства на предмет дублювання функцій (Додаток Д). Це нам дозволило зробити висновки про те, що є проблеми із дублюванням функцій та браку координації дій робітників.

На основі Додатку Д ми провели ідентифікацію функцій контролінгу, необхідних у товаристві та облічимо фахівців, які будуть виконувати ці функції (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Аналіз функціональних обов'язків структурних підрозділів у
розрізі компетенцій фінансового контролера**

Функції фінансового контролінгу	Контрольно- плановий відділ	Центральна бухгалтерія	Відділ управління корпоративними проектами	Цех виробництва	Сектор оперативного керування	Відділ головного технолога	Служба маркетингу та реклами	Відділ продажу у регіонах	Відділ по роботі з клієнтами	Група аналітики	Відділ постачання	Служба сировини	Всього
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>	<i>13</i>	<i>14</i>
Координація			+		+								2
Планування	+			+	+		+	+					5
Контроль	+		+										2
Бюджетування	+												1
Зовнішній аналіз та бенчмаркінг						+	+	+	+				4
Оцінка проектів			+										1
Аналіз	+		+							+			3
Облік		+											1
Управління витратами	+					+				+	+	+	5
Інформаційне забезпечення			+										1
Всього	5	1	5	1	2	2	2	2	1	2	1	1	-

*Складено автором на основі власних досліджень

Проведене нами дослідження функціональних обов'язків підрозділів товариства дозволило зробити такі висновки:

- служби контролінгу як на досліджуваному товаристві не існує;
- компетенції контролінгу передаються між самостійними структурними одиницями і значна їх частина положена на фінансовий відділ контрольно-плановий відділ, центральну бухгалтерію, відділ управління проектами та аналітики;

- більше уваги треба приділяти таким функціям як інспектування, планування, аналіз та бенчмаркінг, управління витратами, а найменше – координації, обліку та інформаційному забезпеченню;

- що стосується координації то вона має протягатися на одне з перших та основних місць у контролінгу, а її відсутність спричинює до скорочення ефективності бізнесу та зайвих витрат;

- присутні у товаристві також проблеми із дублюванням функцій, що призводить до важкості оперативної роботи із інформацією, її дублювання та викривлення.

Зазначені проблеми вказують на необхідність запровадження окремого відділу або тільки посади контролера у товаристві для реалізації вказаних функцій. Тому варто розуміти, що безкомпромісна відмінність служби контролінгу від інших економічних служб є у постанові стратегічних завдань та поліпшення роботи товариства.

За допомогою аналізу функціональних обов'язків товариства та функцій контролінгу, наведемо виокремити перелік компетенцій контролера у сфері контролінгу в управлінні витратами:

- координація включатиме виявлення викривлень між плановими та фактичними результатами, а також і при прийнятті термінових управлінських рішень, усунення недоліків у роботі окремих структурних підрозділів товариства;

- планування передбачатиме оперативне та стратегічне планування та прогнозування витрат, а також проведення аналітичних досліджень;

- аналіз, на нашу думку включатиме оцінку ефективності вживання різних виробничих витрат для прийняття управлінських рішень та підготовки бюджетів;

- контроль включатиме вираження відхилень від запланованих рішень і завдань, контроль реалізації бюджету;

- інформаційне забезпечення включатиме інформування керівництва повною та достовірною інформацією для прийняття рішень);
- облік передбачатиме підготовку даних для прийняття правильних рішень.

Результативність контролю розходів залежить від правильної регламентації обсягу інформації. Надати об'єктивну та достовірну інформацію спроможна бути системною у контролінгу, де буде формуватися релевантна інформація для управління витратами. Виконання ролей контролінгу проходить із використанням інструментів, а саме системи бюджетування.

Оскільки бюджетування є ходом планування майбутніх операцій товариства й його результатів у вигляді системи бюджетів.

Тобто бюджет – це план діяльності товариства у кількісному вираженні (переважно в грошовому). Бюджети охоплюють всі галузі господарської діяльності товариства, а зокрема:

- виробництво;
- реалізацію продукції;
- діяльність допоміжних підрозділів;
- керування фінансовими потоками.

Першорядне завдання бюджетування є підготовка відповідних даних для менеджменту товариства, яка потрібна для прийому рішень, націлених на поступ у них довгострокових й короткострокових завдань та зростання ефективності його діяльності.

Розглянемо процес бюджетування у товаристві оскільки він на рік являє собою підготовку операційного бюджету, який віддзеркалює показники їх діяльності (отримання доходів та понесені витрати через операційну, фінансову та інвестиційну діяльність.

Для контролю діяльності товариства готується місячний звіт, свідчення якого порівнюються із їх бюджетом, який санкціонується на рік із деталізацією помісячно.

З кожного року у рік процес бюджетування поширюється і на такі наступні етапи:

- формулювання теперішніх цілей та доручень керівництвом товариства;
- консолідація операційних бюджетів департаментом та підготовка ними бюджету для демонстрування;
- за допомогою отриманих цілей та завдань відбувається підготовка операційних бюджетів підрозділами товариства;
- ознайомлення із бюджету керівникам інших підприємств;
- всі прикмети операційних бюджетів вивірятимуться керівником. На даному етапі переноситься також коректування попередньо окреслених даних;
- прийняття бюджету.

Етап підготовки бюджету розпочинається із збору інформації за перше півріччя поточного року. Далі на основі цього буде готуватися прогнозні дані на слідуючий рік. На виучку прогнозних даних вказують окреслені нові цілі керівником товариства на наступний рік.

Тобто готові бюджетні дані окреслюються, підтверджуються і консолідуються до одного операційного бюджету. А вже у грудні біжучого року бюджет по товаристві презентується та підтверджується їх діючими керівниками.

Аналіз операційного бюджету товариства включатиме розпис на цілеспрямований період прибутків і витрат товариства. Виникає він на основі планів виконання, предметних витрат, а також і прямих витрат на оплату праці, які розходяться із значним рівнем деталізації даних. Вони також мають вартісне вираження.

Сам процес бюджетування у товаристві розпочинається із серпня і йде до листопада року, що передує бюджетному періоду.

Головним кроком при побудові бюджету товариства є закладення макроекономічних показників, які несуть вплив на цілі товариства на слідуєчий рік в цілому (Додаток Б).

Зменшення ВВП по країні, має також суттєвий вплив на прогнози об'єму продаж оскільки купівельна спроможність споживачів на ринку значно зменшується.

Серйозним елементом бюджету є здійснення і визначення оптимальних цін, від яких потім і залежатиме обсяг реалізації, а також і обсяг виробництва, розмір витрат на одиницю продукції. Також тут потрібно враховувати отриманий ефект від масштабу виробництва. Залежатиме також і сума сталих витрат на одиницю продукції, а також і середні витрати на її виробництво. Які зменшаться зі зростанням обсягу виробництва за рахунок збільшення обсягу реалізації, який відзначається новим рівнем платежів та цін.

Подальшою фазою підготовки річного бюджету є виучка прогнозних об'ємів продаж за сегментами та каналами збуту.

Хід опрацювання цих даних на ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ” включатиме збалансовану діяльність їх підрозділів, а зокрема: відділів маркетингу та трейдмаркетингу. Оскільки дані відділи направляють та узгоджують дані щодо обсягів продажу за курсами, регіонами та каналами реалізації. Перевороти у бюджетних прогнозах одного із відділів обов'язково віднайнуть віддзеркалення у прогнозних об'ємах продаж по товариству у цілому. При складанні бюджетів продаж, треба пам'ятати і про стратегію товариства на слідуєчий рік.

Під час бюджетного процесу коли буде здійснено прогнозування об'ємів продаж, то тоді керівник спільно із працівниками комерційного відділу договориється про намічені цілі із супервайзерами, а ті, у свою чергу,

мають вплив на забезпечення їх виконання. Супервайзери несуть відповідальність за здійснення стратегічних завдань їм та намічених цілей на рік.

Бюджет продаж, повинен включати принцип «узгодження цілей», який буде сприяти досягненню їх у бюджетному році. Його дотримання сприятиме ціле узгодженості, саме до початку опрацювання бюджетів. Тоді комерційний директор вказує на стратегічні плани, тактичні цілі та завдання, на новий бюджетний рік. Надалі керівники, за участю місцевих супервайзерів опрацьовують початкові бюджети, із черговим затвердженням їх на найвищому рівні управління. Тому чином у компанії ПРАТ “УКРПІКТІЛІСПРОМ” процес бюджетування проходить за направленістю, тобто знизу до верху.

При виучці даних для формування бюджету витрат вони структуризуються та деталізуються, тобто:

- бюджети витрат на оплату праці, в основному, ведуться із урахуванням витрат робочого часу, який є потрібний для забезпечення реалізації бюджету продаж. Надалі він буде потрібний для зміни чисельності та планомірних ставок заробітної плати. А отже, бюджетування витрат на оплату праці, супроводжують за працівниками підрозділів товариства. Сформовані бюджети за підрозділами підсумовуються у консолідованому бюджеті витрат на заробітну плату і вже при цьому зводиться бюджет витрат з оплати праці по всіх співробітниках. А тому, фонд оплати праці прямо залежить від планової чисельності та окладів враховуючи додаткові виплати: премії, інші заохочення.

1. Бюджет витрат на відрядження включатимуться у плані відряджень. У склад витрат згідно обліковою політикою товариства включається такі витрати:

- добові за перебування у відрядженні;
- вартість проїзду до місця призначення і назад;

- витрати по найму жилого приміщення.

Згідно із політикою товариства до складу цих витрат відносяться і витрати, які не підтверджені документально, тобто витрати:

- на харчування;
- фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), які мали місце

2. Бюджет витрат на автомобілі товариства включає у себе вартість компенсації використання автомобілів їх працівниками. У 2023 році ПРАТ “УКРПІКТИЛІСПРОМ” планує дещо зменшити дану суму витрат на 8%. Це може відбутися за рахунок скорочення лімітів використання палива, та зменшення автопарку товариства;

3. Бюджет оренди господарських приміщень уводить вартість затрат з оренди приміщень. Тобто таке зменшення витрат на оренду включатиме те, що 2 приміщення, які знаходяться у Івано-Франківську, планують переїхати в одну будівлю і сприятиме зменшити суму загальних орендних платежів по об'єктах.

4. Бюджет страхування бере на себе зобов'язання із покриття вартості медичної страховки, яку товариство оплачує працівникам щорічно. До цієї суми включається і ціну затрат страхування автомобілів (цивільне страхування).

Сучасний підхід до організації системи контролінгу в управлінні витратами у товаристві оснований на використанні у них центрів відповідальності.

Задум центрів відповідальності було сформовано Ч. Хорнгрен. Ще на початку 50-х років і вона поширюється у Німеччині, а потім і в інших країнах [47, с.384].

Виділення центрів відповідальності сприятиме підсилення ефективності щодо прийняття управлінських рішень та на основі узагальнень

даних про результати діяльності на кожному із центру відповідальності у ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ”.

Питання про визначення центрів відповідальності в ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ”, виникло у нас і з ознайомлення із літературою та поняттями "центр відповідальності", "центри витрат" та "місця виникнення витрат".

Учені розрізняють дані поняття, а інші – ототожнюють.

С.Ф. Голов рівняє ці поняття, оскільки, центр витрат є центром відповідальності, голова якого контролює витрати, але не контролює доходи у активи центру [19, с. 704].

Центр відповідальності є також широким поняттям, ніж місце виникнення витрат. Оскільки контроль і відповідальність присутні за станом витрат. Система центрів відповідальності допускає не тільки контроль за станом витрат і результатів. Вона може також розподіляти та делегувати обов'язків і відповідальності між центрами відповідальності [11].

Цал-Цалко Ю.С. вказує, що є: «місця виникнення витрат – центри витрат – центри відповідальності» [6, с. 656].

Ми вважаємо, що центри відповідальності, центри витрат та місця виникнення витрат є неоднаковими поняттями. Оскільки, центри відповідальності - це підрозділи підприємства. А керівники цих центрів мають повноваження самі брати рішення та відповідальність за наслідки їх прийняття.

У той же час, під центром витрат ми розуміємо структурну одиницю, яка розглядає з точки зору використання у цієї структурної одиниці ресурсів товариства [10].

Бутинець Ф.Ф. вважає, що під місцем виникнення витрат розуміється сегмент діяльності товариства, де повстають витрати, і вони є під сегментами діяльності. А вже під ними ми розуміємо економічну та інформаційну

одиницю де регулярно порівнюються їх реалізація по всіх витратах [75, с. 480].

Залежно від особливостей діяльності товариства, кожен із центр відповідальності може утворюватися із декількох центрів витрат. Проте с місця виникнення і центри витрат можуть також і повністю збігатися (цех, бригада).

Для цього у системі контролінгу цінним є відокремлення центрів відповідальності та центрів витрат.

У нашому товаристві при формуванні системи контролю треба враховувати особливості його діяльності, а зокрема його:

- організаційну структуру;
- технології виробництва.

Центрами витрат ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ” на є:

- цехи виробництва (приймально-апаратний цех);
- відділ технічного забезпечення;
- відділ реклами;
- транспортний відділ;
- відділ кадрів;
- відділ постачання;
- служба фінансів;
- відділ контролю та якості;
- центральний склад;
- відділ маркетингу;
- відділ закупівель;
- адміністративна служба.

Кожен із цих центрів очолює керівник, який бере відповідальність за виконання його бюджету та поділ сфери його повноважень і відповідальності.

Закріплення певних бюджетів ПРАТ “УКРПІКТИЛІСПРОМ” за центрами відповідальності дасть змогу підвищити якість самого контролінгу.

У той же час, С.Ф Голов вказує, що звітність, яку подають за центрами відповідальності. Оскільки вона має бути досить оперативною для впливу на динаміку результатів роботи підрозділів. Та має вона ще може містити інформацію про відхилення від бюджету, які треба віднести на відповідальну особу [19, с.704].

Тому, основою виробництва системи контролінгу є бути правильне визначення центрів витрат. Бо саме вони забезпечують надання отримання даних про витрати керівником, які будуть у подальшому потрібні для прийняття рішень.

Для цього за допомогою виділених центрів відповідальності проведемо діагностику системи внутрішнього контролю витрат на ПРАТ “УКРПІКТИЛІСПРОМ” із застосуванням таких елементів системи внутрішнього контролю.

Н. Д. Бабяк та О. О. Терещенко, роблять акцент на те, що середовище контролю, процедури контролю, оцінювання ризиків, інформація та комунікація, моніторинг, повноваження щодо здійснення контролю належать до функцій внутрішнього контролю [18, с.407].

Для цього ми пропонуємо додати ще один елемент такий як об'єкт контролю.

Опис процедур контролю наведено в табл. 2.3. Перевірка системи внутрішнього контролю витрат ПРАТ “УКРПІКТИЛІСПРОМ” показала, що функції контролінгу в управлінні витратами зводяться до контрольної функції, яка має на меті проведення наступної перевірки фактичної собівартості, відпускних цін, а тому перевитрачання ресурсів неможна запобігти.

Таблиця 2.3

Система внутрішнього контролю витрат на ПРАТ “УКРПІКТИЛІСПРОМ” за центрами відповідальності

№	центр витрат (повноваження)	моніторинг	середовище контролю	об'єкт контролю	процедури контролю	оцінювання ризиків	інформація та комунікація
1	2	4	5	6	7	8	9
1	Відділ закупівель, відділ постачання, склад сировини та матеріалів	Комерційний директор	Склади, пункти прийому сировини та перевезення Інформаційна система ІС	витрати на придбання молока та допоміжних матеріалів, на збереження якості матеріальних ресурсів, транспортно-заготівельні	наступний контроль	високий	Взаємоперевірка якості та правильності відображення в Накладній на внутрішнє переміщення молочної сировини та матеріалів і накопичення інформації для складання звітів і робочих документів.
2	Транспортний відділ			витрати на перевезення сировини, готової продукції, на утримання, ремонт, придбання транспортних засобів	наступний контроль	високий	
3	Цехи виробництва (цільномолочний цех, маслоцех, сироробний цех тощо)	Директор з виробництва	Інформаційна система ІС	витрати на матеріальні ресурси на виробництво кожного виду готової продукції, на оплату праці та соціальне страхування, амортизацію виробничого обладнання, приміщень	наступний контроль	високий	Дані передаються керівникам центрів відповідальності для складання звітів центрів витрат.
4	Відділ технічного забезпечення	Технічний директор	Інформаційна система ІС	витрати на аналіз складу та технологічних властивостей готової продукції, на виявлення причин браку та відхилень від встановлених норм, на розробку нових видів готової продукції	наступний контроль	високий	
5	Фінансовий відділ	Фінансовий директор	Первинні документи, звітність, Інформаційна система ІС,	всі статті витрат	поточний контроль	середній	Перевірка звітів центрів відповідальності та їх співставлення. Виявлення причин та винуватців відхилень від норм витрат, впливу цих відхилень на фінансові результати, резервів зниження витрат. Передача інформації контрольно-плановому відділу
6	Відділ бухгалтерії	Головний бухгалтер		всі статті витрат	поточний контроль	середній	
7	Контрольно-плановий відділ	Фінансовий директор	Інформаційна система ІС, звітність	всі статті витрат	попередній, наступний контроль	середній	Співставлення даних бухгалтерського обліку з нормативами, проведення аналізу відхилень, розробки рекомендацій щодо їх усунення. Дані передаються фінансовому директору
8	Відділ маркетингу, відділ реклами	Начальник служби маркетингу та реклами	Інформаційна система ІС	витрати на маркетинг та рекламу, собівартість продукції, розмір партії придбаних основних і допоміжних матеріалів, норми сировини, матеріали та трудові витрати	попередній контроль	середній	Вивчення попиту та пропозицій на ринках збуту молочної продукції з метою планування собівартості продукції, визначення оптимального розміру партії придбаних основних і допоміжних матеріалів, розробка норм сировини, матеріалів, складання кошторисів накладних витрат окремих підрозділів із закріпленням відповідальності за виконання кошторисів за керівництвом цих підрозділів

Оскільки контроль проводиться протягом деякого періоду часу після виконання операцій із витратами за результатами господарської діяльності для отримання змоги виявити недоліки щодо, прийняття рішень про виправлення ситуації.

Дослідження показали, що на ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ” відсутня цільна служба, яка проводить контролінг, планування виробничих показників, аналіз, а тому і переводиться оперативність управлінських даних. Для цього на ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ” треба запровадити службу контролінгу як окремий структурний підрозділ або прийняти на посаду контролера.

Одночасно цим працівникам треба забезпечити матеріальну базу та надати доступ до спеціальних програмних інформаційних системам.

Висновки до розділу II

Отже на ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ”:

- фінансової служби контролінгу як відокремленого підрозділу не існує;
- компетенції контролінгу діляться між окремими структурними одиницями;
- максимальну увагу приділяється таким функціям як, контроль, планування, аналіз, бенчмаркінг та управління витратами, а мінімальну – координації обліку інформаційному забезпеченню. Проте координація має займати основне місце у системі контролінгу, а її брак призводить до зниження ефективності роботи товариства та до зайвих витрат;
- присутні проблеми подвоєння функцій різними підрозділами (функцію планування роблять зразу кілька відділів – для прикладу

контрольно-плановий відділ, цех виробництва, та відділ продажу), а це спричинює неможливість оперативної роботи з даними;

- є потреба створення у прийнятті окремого відділу чи посади контролера для виконання нею вказаних функцій, зокрема координації;

- перевірка результативності контролю витрат товариств вказала, на функції контролінгу в управлінні витратами, які зводяться до контрольної функції, яка включає ретроспективний контроль фактичної собівартості, відпускних цін, а тому і витратам і перевитратам ресурсів годі запобігти. Тому ризик викривлення даних є високий;

- теперішній підхід до організації системи контролінгу в управлінні витратами товариства оснований на використанні центрів відповідальності, які забезпечить віддзеркалення та акумуляції. А оперативний контроль та надання даних про витрати і результати діяльності дозволять оцінити роботу менеджерів і колективу.

РОЗДІЛ 3.

НАПРЯМКИ АКТИВІЗАЦІЇ КОНТРОЛІНГУ ДЛЯ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ У ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ”

3.1. Інтегрування інноваційних технологій контролінгу в систему управління витратами

Проведене дослідження у розділах роботи дозволить окреслити напрямки створення системи контролінгу витрат у товаристві. До них відносяться інструменти контролінгу витрат та запровадження забезпечення системи контролінгу.

Вибір інструментів контролінгу витрат має відповідати прийнятим рішенням, а можливість їх відбору залежатиме від цілей управління оскільки оцінюється їх ефективність.

Основні дані про досліджуване товариство подано у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Основні реєстраційні дані про ПРАТ “Укрпктіліспром”

Вихідні дані	Інформація про підприємство
Код ЄДРПОУ	00276038
Дата реєстрації	28.12.1994 (26 років 4 місяці)
Уповноважені особи	Хандога Василь Йосипович
Розмір статутного капіталу	336 208,00 грн.
Організаційно-правова форма	Акціонерне товариство
Форма власності	Недержавна власність
Види діяльності	Основний: 28.49 Виробництво інших верстатів (основний) Інші: 16.29 Виробництво інших виробів з деревини; виготовлення виробів з корка, соломки та рослинних матеріалів для плетіння 68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна 71.12 Діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах
Контактна інформація	76018, Івано-Франківська обл., місто Івано-Франківськ, вулиця Максимовича, будинок 14А

Джерело: [62].

Інформація щодо реєстрації у податкових та інших державних органах подана у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

**Інформація щодо реєстрації у податкових та інших державних
органах ПРАТ “Укрпктіліспром”**

Вихідні дані	Інформація про підприємство
Ознака прибутковості (станом на 19.05.2021)	Відсутня реєстрація в Реєстрі неприбуткових установ та організацій
Реєстр платників ПДВ (станом на 19.05.2021)	Дійсне свідоцтво ПДВ
Індивідуальний податковий номер:	002760309150
Дата реєстрації:	07.10.1997
Реєстр (станом на 01.03.2021)	Перебуває на обліку в органах доходів та зборів
Податковий борг згідно з реєстром (станом на 03.03.2021)	Платник податків не має податкового боргу
Реєстр «Великих платників податків» (станом на 2021)	Інформація про особу відсутня в базі
Місцезнаходження реєстраційної справи Виконавчий комітет Івано-Франківської міської ради	Дата та номер запису про взяття та зняття з обліку в податкових органах
	Головне Управління регіональної статистики Ідентифікаційний код органу: 21680000 Дата взяття на облік: 17.03.1994 р.
	Головне Управління ДПС в Івано-Франківській області, Івано-Франківське Управління, Івано-Франківська ДПП (м. Івано-Франківськ) Ідентифікаційний код органу: 43142559
Відомості про відомчий реєстр: (дані про взяття на облік як платника податків)	Дата взяття на облік: 03.12.1999 Номер взяття на облік: 342 Головне Управління ДПС в Івано-Франківській області, Івано-Франківське Управління, Івано-Франківська ДПП (м. Івано-Франківськ) Ідентифікаційний код органу: 43142559
	Дата взяття на облік: 28.12.1994 Номер взяття на облік: 1765
Відомості про відомчий реєстр: (дані про взяття на облік як платника єдиного внеску)	

* Джерело: [62].

У результаті проведеного нами дослідження встановлено, що на ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ” основна увага зосереджена на оперативному, а не на

стратегічному контролінгу. Проте саме вона спрямована на формулювання факторів впливу на рівень витрат та поведінку.

Усвідомлення значення нових технологій на ПРАТ “УКРПІКТИЛІСПРОМ” вимагає дослідження існуючих інструментів контролінгу витрат та потребує розробки нових. Перед ПРАТ “УКРПІКТИЛІСПРОМ” повстає питання про вибір оптимальних інструментів контролінгу витрат, які сприятимуть збільшенню ефективності його діяльності.

Найбільш притягальними інструментами контролінгу витрат на ПРАТ “УКРПІКТИЛІСПРОМ”, є: direct-costing, targetcosting, CVP-analysis та Activity-based costing.

Адже визначити окремий інструмент як оптимальний для ПРАТ “УКРПІКТИЛІСПРОМ” неможливо, тому поспробуємо провести дослідження CVP-аналіз, Activity Based Costing та таргет-костинг. Вивчення їх сприятиме здійсненню контролінгу в управлінні витратами. Воно сприятиме одержати достатню кількість даних для операційного і стратегічного контролінгу та дасть граничний ефект у досягненні мети товариства.

Проведемо апробацію інструментів контролінгу витрат на ПРАТ “УКРПІКТИЛІСПРОМ”.

Застосування апробації методики CVP-аналізу, та окреслення перспективи застосування на її основі управлінських рішень в процесі контролінгу.

Costs-Volume-Profit аналіз виступає найбільш простим та результативним інструментом прийняття управлінських рішень, що дозволить встановити залежність зміни фінансового результату товариства від розміру його витрат і суми реалізації.

Інструментарій CVP-аналізу дасть змогу обчислити точку беззбитковості ПРАТ “УКРПІКТИЛІСПРОМ” у розрізі видів продукції, за

умови виробництва (оптимістичний, песимістичний варіант і усереднене значення).

Візьмемо, наприклад, серед основних видів продукції (виготовлення деревообробного обладнання, обладнання з переробки відходів деревообробки та лісопиляння; виготовлення дерев'яних євровікон, столярних виробів; проектування підприємств деревообробної промисловості реалізація яких відбувається в тонах), це зображено у табл. 3.3.

Ми також спробуємо визначити найбільш рентабельні види продукції у цьому році, обчисливши коефіцієнт маржинального прибутку по кожному із цих продуктів.

Таблиця 3.3

**Розрахункові дані для CVR-аналізу ПРАТ “УКРПІКТИЛСПРОМ”
по видах продукції***

Продукт	Об'єм реалізації, тон	Ціна, тис грн/од.	Чиста виручка, млн. грн.	Змінні витрати	
				На одиницю продукції	Всього, млн. грн.
Дерев'яні євровікна	88020	6,8	598536	4,5	396090,0
Столярні вироби	54017	8,6	616294	5,8	313298,6
Балясини	86802	7,1	464546	4,3	373248,6
Паркетна дошка	38017	4,3	163473	3,2	121654,4
Всього	266856	-	1842849	-	1204291,6

Джерело: розраховано автором на підставі внутрішньої звітності

Дані табл. 3.4, вказують, що найбільш прибутковими продуктами, згідно з коефіцієнтом маржинального прибутку, є столярні вироби та дерев'яні євровікна. Вони також займають найбільшу частину в обсягах реалізації. Оскільки вони є переважними продуктами спеціалізації. Виняткову увагу треба приділити найменш рентабельному виду продукції – балясини. Саме тому треба нам визначити потребу у виробництві і реалізації продукту балясин на сьогодні.

Надалі ми розрахуємо оптимістичний варіант CVP-аналізу. Саме при ньому спершу реалізуються більш рентабельні товари, а вже потім менш рентабельні.

Таблиця 3.4

Рентабельність продукції у ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ”

Продукт	Виручка, млн. грн.	Доля в реалізації	Змінні витрати	Маржинальний прибуток (МП)	Коефіцієнт МП	Ранг КМП
Дерев'яні євровікна	1032271	32,5	0,381642	202446,0	0,34	2
Столярні вироби	1000012	33,5	0,210387	302995,4	0,49	1
Балясини	612910,7	25,0	0,246165	91297,4	0,20	4
Паркетна дошка	580652,3	9,0	0,142913	41818,6	0,26	3
Всього	3225846	100,0	1204291,6	638557,4	0,34	-

Джерело: розраховано автором на підставі внутрішньої звітності

Оптимістичний варіант припускає, що ринок дає нам можливість вибрати, який товар продавати і в якій кількості. Тому ми продаємо в першу чергу ті товари, які мають найбільший коефіцієнт маржинального прибутку (табл. 3.5).

Тому, відповідно до оптимістичного варіанту, точка беззбитковості складатиме = 616294 тис. грн. Товариство тоді покриває свої постійні витрати і одержує прибуток у розмірі 138992,4 млн. грн. при продажі такої одиниці продукції, як паркетна дошка.

Вже від продажів продукції балясини, столярні вироби, дерев'яні євровікна можна вже і взагалі відмовитися.

Песимістичний варіант вказує, що ринкова кон'юнктура нагромаджується так, щоб товариство зможе збувати тільки товари із меншим коефіцієнтом маржинального доходу.

На початку продаються менш рентабельні товари, а вже потім і більш рентабельні. Точка беззбитковості при такому варіанті буде = $628019 \cdot (91297,4/41818,6) = 1371076,5$ млн. грн.

Таблиця 3.5

**Оптимістичний та песимістичний варіанти CVP-аналізу ПРАТ
“УКРПКТІЛІСПРОМ”**

Продукт	Виручка, млн. грн.	Виручка наростаючи м підсумком	Змінні витрати	Маржиналь ний прибуток (МП)	Коефіціє нт МП	Прибуток наростаючим підсумком. Постійні витрати
Оптимістичний варіант						
Дерев'яні євровікна	616294	616294	313298,6	302995,4	0,49	138992,4
Столярні вироби	598536	1214830	396090,0	202446,0	0,34	341438,4
Балясини	163473	1378303	121654,4	41818,6	0,26	383257,0
Паркетна дошка	464546	1842849	373248,6	91297,4	0,20	474554,4
Всього	1842849	-	1204291,6	638557,4	0,34	-
Песимістичний варіант						
Дерев'яні євровікна	464546	464546	373248,6	91297,4	0,20	-72705,6
Столярні вироби	163473	628019	121654,4	41818,6	0,26	-30887,0
Балясини	598536	1226555	396090,0	202446,0	0,34	171559,0
Паркетна дошка	616294	1842849	313298,6	302995,4	0,49	474554,4
Всього	1842849	-	1204291,6	638557,4	0,34	-

Джерело: розраховано автором на підставі внутрішньої звітності

При песимістичному варіанті, товариству потрібно збувати 3 види продукції для отримання прибутку та покриття всіх витрат. Такими видами продукції є столярні вироби, балясини, паркетна дошка, які покривають постійні витрати в розмірі 38 млн. грн. і дають прибуток у розмірі 2410 млн. грн.

Точка беззбитковості за методом середньозваженого коефіцієнта маржинального прибутку являє 9590,3 тис. грн. (постійні витрати / середній коефіцієнт МП = 2973/0,314).

Тому, можна зробити такі висновки:

– якщо виручка від реалізації буде меншою ніж 11070 млн. грн., то товариство матиме збитки;

– а коли виручка від реалізації складе більше 17160 мдн. грн, тоді воно отримає прибуток;

– і коли виручка від реалізації складе від 11070 млн. грн. до 17160 млн. грн., то товариство може як дістати прибуток, так і мати збитки.

У ПРАТ “УКРПІКІЛІСПРОМ” впровадження CVP-аналізу буде потрібно для практичної реалізації, як основи зростання результативності його діяльності.

Першорядними елементами операційного аналізу є:

- операційний важіль;
- точка беззбитковості (поріг рентабельності);
- запас фінансової міцності.

Обрахунки порогу рентабельності і запасу фінансової міцності ПРАТ “УКРПІКІЛІСПРОМ” представлені в Додатку Б.

Для того щоб промодельовати зміни в економічних показниках товариства треба використовувати показник операційного важеля. А також підібрати різні сценарії щодо розвитку подій.

Дія операційного важеля проявляється в тому, що зміна виручки від реалізації продукції призводить до зміни прибутку у різні сторони.

Даний ефект зумовлений різним градусом впливу руху постійних і змінних витрат які мають вплив на формування фінансових результатів при переміні обсягу виробництва.

Тобто чим більше рівень постійних витрат, тим вища сила операційного важеля. Тобто, чим вищий операційний важіль, тим краща сила його впливу на зміну очікуваного прибутку при планованій зміні суми реалізації. Збільшення рівня операційного важеля підійме ймовірність втрати товариством прибутку у перспективі. За допомогою цього прикладу зробимо висновок, що операційний важіль може й змінитися при зміні будови витрат товариства. Керівництво товариства для успіху та результативності треба

постійно обґрунтувати структуру їх витрат, і досліджувати заходи, які націлений на перерозподіл витрат у сторону їх мінливої частини.

Оскільки CVP-аналіз – це метод віднайдення найкращого розподілу ресурсів за напрямками операційної діяльності та видами продукції для прийняття управлінських рішень, тому його треба застосовувати не тільки для планування та прогнозування прибутку.

Використання CVP-аналізу для оптимізації структури витрат, дозволить результативно управляти господарською діяльністю даного товариства.

Використання CVP-аналізу для віднайдення вигідних для товариства комбінацій мінливих і стабільних витрат, ціни реалізації та розміру реалізованої продукції. Цей інструмент дасть змогу визначати маржинальний прибуток підприємства і накреслювати обсяги виробництва і плановий прибуток за даними показниками. Мотивацію інструментарію аналізу точки безбитковості дасть змогу використовувати його на практиці. Це допоможе керівництву розуміти при яких умовах товариство буде функціонувати безбитково.

Використання інструментів контролінгу витрат дасть змогу товариству збалансувати витрати, фактори та вбезпечити реалізацію стратегії їх сталого розвитку та досягнення конкурентоспроможності на довгу і тривалу перспективі.

Ще одним стратегічним інструментом контролінгу витрат, який може бути запропонований на ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ” є введення системи target costing.

За його допомогою таргет-костинг у ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ” можна добитися таких цілей:

- скорочення рівня витрат;
- збалансува їх структури;

- приведення у відповідність ходу виробництва потребам ринку, споживачів;
- зростання якості найважливіших параметрів продукції.

Для благополучного впровадження таргет-костингу в будові має бути налагоджена взаємодія між підрозділами та працівниками, оскільки колектив має бути досвідченою командою, яка має мету спільної праці.

У системі ТС є формулювання цільових показників витрат. Тому можна використати метод «Marcet into Company». Він показує як розраховуватиметься як різниця між цільовими вартостями реалізації та цільовими ознаками валового прибутку.

Метод «Marcet into Company», слугує базою для розрахунку цільової величини витрат оскільки ринкова ціна відповідної продукції, обчислюється на основі дослідження ринку та обсяг прибутку, який визначається виходячи з цільових орієнтирів товариства середньої величини показника рентабельності продаж.

Вивчимо «зворотню калькуляцію» на прикладі розробки паркетної дошки у ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ”.

На I етапі сформулюємо цільову ціну на паркетну дошку. На у ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ” вона визначається через порівняння із цінами та умовами конкурентів бенчмаркінг. А також і через опитування потенційних покупців і дилерів товариства.

На II етапі сформулюємо важливість функцій продукту. На основі маркетингову виявлено роль окремих характеристик продукту для споживача, що представлено на рис. 3.1.

З рис. 3.1 ми бачимо, що основними для споживачів є корисність та стійкість товару. Тому зрозуміло, що заміна сировини на дешевші породи може бути у випадках зберігання у відповідному температурному режимі.



Рис. 3.1. Функціональна структура “паркетної дошки”

Джерело: побудовано автором

Визначивши елементи кожного із компонентів, обчислимо індекс цільового показника витрат. Його можна порахувати як відношення фактичної частки витрат до відносного значення компонента.

Цей показник дозволить товариству мати можливість оцінити витрати з точки зору кінцевих споживачів продукції. Бо саме він протиставляє функціональні характеристики товару, які були утворені по ринкових запитах споживачів. А також він повинен враховувати необхідні для цього витрати. Тобто, цей індекс дасть змогу засвідчити шляхи зниження собівартості за допомогою коригування властивостей продукту. Проте саме цьому споживачі не приділяють уваги при обранні товару.

Добре, коли індекс цільових витрат рівний 1, це означає повну відповідність понесених на складник витрат та його функціональної корисності, яку зможе визнати споживач.

Потім можна розпочинати аналіз продукції у межах концепції таргет-костинга.

Для цього позначимо:

– u_i – як частку компонента в собівартості всього продукту, в %;

– x_i – як частку корисності компонента, в % (до спільної оцінки покупців).

Але, щоб полегшити цей процес і трансформувати його у товаристві використовують спеціальний інструмент який включає діаграму цільових витрат, а це у єдиній координатній площині зіставляє корисність і витратність компонентів (рис. 3.2).

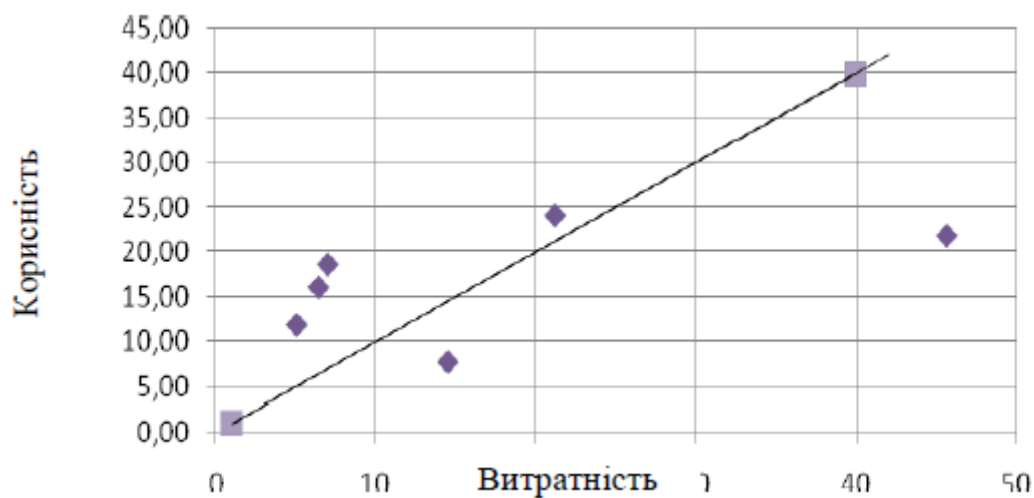


Рис. 3.2. Діаграма цільових витрат на сировину “бук” для продукту

* Джерело: розраховано автором на підставі звітності ПРАТ “УКРПКТІЛІСПРОМ”

Якщо компонент паркетної дошки міститься вище ідеальної лінії то він переоцінений і його слід скорочувати. Робити це треба доти, поки відповідний індекс цільових витрат не підбереться до одиниці.

Коли компонент буде нижче ідеальної лінії, то його треба буде вивчити чи на належному рівні буде реалізована його функціональна частина, бо він видасться споживачеві дуже простим.

Отже, компонентами, витрати на які треба взяти і зменшити, є стабілізаційна система, бо їх витратність значно більша, ніж корисність.

На рис. 3.2, витрат бачимо, що бук є вище ідеальної лінії, проте її витратоємність не дуже вища корисності, тому бук не є першочерговим об'єктом для зниження собівартості паркетної дошки за рахунок зниження на нього витрат.

3.2. Впровадження автоматизованої системи планування та контролю витрат

Шлях удосконалення контролінгу щодо управління витрат товариства є впровадження результативної системи інформаційного забезпечення для прийняття правильних рішень. Тепер при веденні бізнесу потрібна реалізація інформаційної функції контролінгу яка не може бути без уживання автоматизованих систем управління.

Запровадження ERP-систем забезпечує якісну технічну обробку даних та швидко її інтерпретацію, поліпшення доступу до неї підрозділів товариства та сприятиме пришвидшенню бізнес-процесів. Це сприятиме вчасному отримувannya необхідної оперативної інформації та вироблює передумови полегшення процедури прийому управлінських рішень топ-менеджменту.

Термін «ERP-система» Система планування ресурсів підприємства вперше був ввела аналітична компанія Гартнер (Gartner Group) у 1990 р. [76, с. 98].

У табл. 3.4 наведені визначення автоматизованої (комп'ютерної) інформаційної системи управління товариством.

Погоджуємося із думкою авторів, яка подана у табл. 3.6, що під терміном автоматизована інформаційна система треба вважати не тільки її апаратну і програмну частини, а й дані, про методи її обробки, передачі та фахівців, які взаємодіють з цією системою.

ERP системи – включає інтегрованих програм, які в інформаційному просторі включають усі аспекти управлінської діяльності товариства, а також і планування ресурсів для виробництва товарів, оперативне управління виконанням планів, облік та аналіз [77, с. 82].

Таблиця 3.6

Визначення автоматизованої інформаційної системи

Джерело	Визначення
Грицунов О.В. [78, с. 222]	Автоматизована інформаційна система – сукупність інформації, економіко-математичних методів і моделей, технічних, програмних, технологічних засобів і фахівців, призначених для автоматизованої обробки інформації та прийняття управлінських рішень.
Гужва В.М. [79, с. 400]	Автоматизована інформаційна система управління організацією є взаємопов'язаною сукупністю даних, обладнання, програмних засобів, персоналу, стандартів процедур, призначених для збору, опрацювання, розподілу, зберігання, видачі (надання) інформації відповідно до вимог, що впливають з діяльності організації
Іванова Т.В., Баранов В.В. [80, с.226]	Автоматизована інформаційна система – це взаємозв'язана сукупність даних, обладнання, програмних засобів, персоналу, стандартних процедур, які призначені для збору, обробки, розподілу, зберігання, представлення інформації у відповідності з вимогами, які впливають з цілей організації.
Івахненко С.В., Мелих О.В. [24, с. 319]	Автоматизована інформаційна система – це сукупність інформації, методів, моделей технічних, програмних засобів та рішень, а також спеціалістів, які займаються обробкою інформації і прийняттям управлінських рішень в межах підприємства.
Купалова Г.І. [81]	Автоматизовані інформаційні системи – це системи для пошуку, збирання, зберігання, накопичення, обробки, передачі інформації за допомогою використання обчислювальної техніки, засобів і каналів зв'язку, комп'ютерних інформаційних мереж.
Ушакова І.О., Плеханова Г.О. [82]	Автоматизована інформаційна система (АІС) – система, що реалізує інформаційні технології у сфері управління при сумісній роботі управлінського персоналу та комплексу технічних засобів.

Джерело: сформовано на основі джерел [24; 78; 79; 80; 81; 82].

Задачею ERP-системи є підтримка менеджерів в управлінні організацією як системою.

Впровадження ERP системи дасть змогу використовувати інтегровану програму замість розрізнених, яка може керувати обробкою та логістикою, виставлянням рахунків, обліком та оподаткуванням тощо.

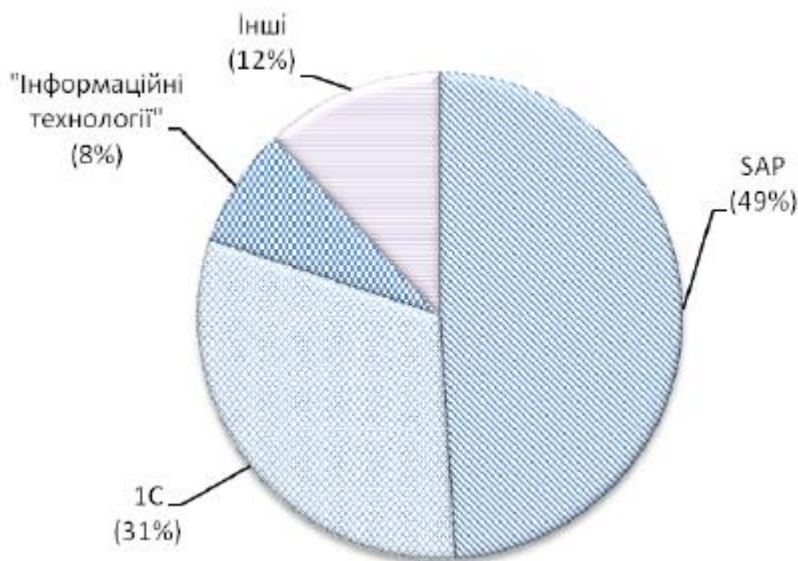


Рис. 3.3. Частка основних постачальників ERP-систем

Джерело: побудовано автором з використанням [76]

Локальні системи, вказують на низький діапазон вартості і невеликі термінами запровадження. Досліджуване товариство може само провести настройку та її впровадження. Але локальні системи є відокремленими програмами.

Прогалинами даних рішень є їх уразлива відірваність від усього інформаційного розмаху товариства. Дані в систему заносяться вручну, оскільки вони не можуть бути вивантажені із інших програм.

Саме з цієї проблеми не рекомендуємо застосовувати її на середніх і великих товариствах, де інформаційні потоки є великі та інформаційне середовище для забезпечення їх життєдіяльності теж велике.

Ця схема управління інформацією є прийнятною саме для малого бізнесу. Оскільки у свою чергу наше товариство з номенклатурою продукції більше 80 одиниць та кількістю працюючих – 14 осіб вимагає впровадження комп'ютерних інформаційних систем, оскільки відсутність їх може, призвести до таких проблем:

- збільшення кількості помилок (бо є присутній людський фактор).
- відсутність можливості разом працювати з одним і тим же файлом кільком користувачам (збільшення термінів підготовки управлінської звітності, порушується послідовність роботи з одним і тим же файлом;
- потреба у додатковій обробці даних в Excel із бухгалтерської програми для управлінських потреб (зменшується обсяг часу, потрібний для прийняття рішень).
- обмеження по об'єму даних (оскільки багаточисельні зв'язки між листами погіршують роботу з даними і спонукають до додаткових і лишніх помилок).

Тобто, для поширення інформаційної системи у товаристві контролінгу треба провести такі заходи:

- реалізувати аналіз варіантів ІС для відбору оптимальних для конкретного відділу;
- проробити заходи з правильного підбору персоналу, який зможе впроваджувати та обслуговувати обрану ІС.

Для цього пропонуємо такі види корпоративних інформаційних систем, які можуть бути застосовані і на нашому товаристві:

1. Система управління ресурсами підприємства:

- MRP (Material Requirements Planning) – розпланування матеріальних потреб;

- MRPII (Manufacturing Resource Planning) – запланування ресурсів виробництва;

- ERP (Enterprise Resource Planning) – планування ресурсів підприємства.

2. Система управління логістикою (SCM, Supply Chain Management – керування ланцюжками постачання).

3. Система управління показниками про вироби у товаристві (PDM, Product Development Management – управління складанням виробів).

4. Система надання даних для аналізу керівництву (MIS, Management Information Systems) [77, с. 84].

У результаті дослідження ринку послуг та із урахуванням розміру, та особливостей діяльності товариства нами обрано – AP Business Allin-One (SAP ERP).

Як є системою світового класу для управління бізнес-процесами компанії, налаштована з урахуванням галузевої специфіки і підтримуюча постійне зростання підприємства. Дана система призначена для компаній із річним оборотом до 20 млн. євро і штатом співробітників до 50 чоловік. Вона є для потреб малого бізнесу оскільки націлена на автоматизацію всіх бізнес-процеси компанії, в т. ч:

- управлінський облік;
- управління запасами та складами;
- автоматизація бюджетування;
- аналітика і корпоративний вхід;
- постачання та обробка закупок;
- збут і розподіл;
- управління виробництвом: планування і виконання виробництва.

Тому, використовуючи AP Business All-in-One можна провести аналіз доходів та витрат товариства у розрізі клієнтів і продукції, що сприятиме повній оцінці, наскільки ефективно воно працює.

Саме ця модель буде сприяти посиленню контролю за платоспроможністю товариства та сприятиме поліпшенню загальної грошової позиції товариства та скорочення дебіторської заборгованості.

Також централізований аналіз в режимі реального часу надає можливість максимально ефективно використовувати грошові кошти та підвищити доходи товариства.

Інформаційною базою та бізнес-платформою для здійснення фінансового контролінгу в управлінні витратами є один з модулів SAP Business All-in-One — модуль «контролінг» (CO). Модуль CO орієнтований на надання керівництву всього переліку необхідної управлінської інформації.

Даний модуль дозволяє виконувати наступні операції:

- планування та облік витрат по окремих структурних одиницях підприємства, місцями виникнення витрат, центрам відповідальності;
- використання різних методів обліку і калькулювання витрат;
- оцінка дохідності окремих видів діяльності;
- визначення планової і фактичної собівартості окремих видів продукції;
- складання бізнес-плану підприємства й іншої управлінської звітності.

У цілому модуль CO забезпечує керівництву підприємства умови для швидкого вироблення якісних управлінських рішень і для оперативного реагування на зміни умов ринку.

Враховуючи значну кількість переваг при впровадженні ERP-системи, основним аспектом все ж є спрощення процедури прийняття управлінських рішень топ-менеджментом молокопереробних підприємств, що досягається за рахунок удосконалення доступу до інформації всіх підрозділів підприємства та можливості швидкої реакції на зміни в бізнес-процесах, а також ринкових умов.

Отже, спробуємо удосконалити контролінг витрат на ПРАТ “УКРПІКТІЛІСПРОМ” шляхом формування відділу контролінгу та встановлення ERP-системи.

На сайті компанії SAP [47], за допомогою спеціального модуля було розраховано запровадження вартість даної системи на ПРАТ “УКРПІКТІЛІСПРОМ”. При розрахунку вартості враховувалась конфігурація програми для промислового виробництва, загальна кількість працюючих товариства та користувачів програми. Таким чином вартість даного інформаційного забезпечення для аналізованого підприємства становила від 129,2 тис. євро.

Оскільки нині відділ контролінгу на підприємстві відсутній, основні функції контролінгу покладено на інших працівників фінансово-економічного відділу, до того ж його робота здійснюється без використання автоматизованої інформаційної системи, а усі аналізи проводяться з використанням редактора електронних таблиць Excel, пропонуємо створити службу контролінгу у такому складі: ризик-менеджер, аналітик консолідованої інформації, начальник служби контролінгу.

Спробуємо визначити доцільність та ефективність впровадження служби контролінгу та ERP-системи на ПРАТ “УКРПІКТІЛІСПРОМ” оскільки створення нового структурного підрозділу повинне бути економічно обґрунтованим.

В науковій літературі не виявлено єдності підходів щодо розрахунку ефективності впровадження служби контролінгу та автоматизованої системи управління на підприємстві. З урахуванням означеного, у роботі запропоновано методику розрахунку показника ефективності впровадження ERP-системи та служби контролінгу за такою формулою:

$$E = EP/B, \quad (3.1)$$

де Е - ефективність впровадження автоматизованої системи управління підприємством та служби контролінгу;

ЕР - щорічна економія від оптимізації комунікацій та максимально результативного використання інвестованого менеджментом часу і уваги на основі використання автоматизованої системи управління та функціонування служби контролінгу, грн.

В - витрати на впровадження та функціонування автоматизованої системи управління та служби контролінгу, грн.

З точки зору корпоративного управління ефективність менеджменту визначається максимально результативним використанням менеджерами найбільш рідкісного з усіх ресурсів - кількості інвестованого ними часу і уваги. Отже, менеджери повинні розподіляти свій час і увагу надзвичайно розумно. Час і увага є обмеженим ресурсом.

При впровадженні автоматизованої системи управління підприємством та служби контролінгу важливо домогтися, щоб ці системи були цінним інструментом використання такого рідкісного ресурсу як час і увага менеджменту. Необхідно концентрувати увагу на тому, яким чином ці впровадження зможуть поліпшити ефективність менеджменту та оптимізувати комунікацію.

Основним ефектом впровадження автоматизованої системи управління та функціонування служби контролінгу є інформація:

- ефект від урахування додаткової інформації (внаслідок впровадження облікових інформаційних систем). Підвищення ефективності рішень, що приймаються на основі більш достовірної інформації;
- скорочення часу, що витрачається співробітниками на збір, обробку, пошук, передачу інформації.

Отже, система контролінгу в управлінні витратами у товаристві використовує сучасні інформаційні технології, що дозволяє своєчасно

представляти інформацію для його внутрішнього управління, оперативно контролювати витрати та оцінювати результати його діяльності.

Тому, на нашу думку, систему контролінгу обов'язково слід поєднувати з інформаційно-комунікаційними технологіями та програмними продуктами.

3.3. Напрями підвищення ефективності контролінгу витрат

Запропонований у попередньому розділі підхід до діагностики ефективності управління витратами ПРАТ “УКРПІКТІЛІСПРОМ” на основі збалансованої системи показників та бенчмаркінгу дозволив оцінити їх прихований виробничий та управлінський потенціал. Спробуємо розробити шляхи його активізації.

Побудова імітаційної моделі дозволяє моделювати та прогнозувати ефективність заходів щодо оптимізації витрат підприємств. На основі прикладної програми Vensim PLE [83] проведемо серію імітаційних експериментів та побудуємо модель, за допомогою якою можна прокручувати різні сценарії розвитку. Vensim – це набір спеціалізованих програмних засобів для побудови і аналізу моделей системної динаміки.

Проведення імітаційного моделювання дозволяє зробити певні висновки стосовно подальшої діяльності підприємства щодо управління витратами. Основна задача планування імітаційного експерименту - із усіх припустимих обрати такий план, який дозволить би отримати найбільш вірогідні значення функції відгуку при фіксованій кількості випробувань.

Експериментування з побудови та апробації різних сценаріїв управління витратами може надати базу щодо прийняття управлінських рішень. Застосування саме сценарного підходу в процесі управління витратами обумовлено тим, що в умовах високої невизначеності та швидких

змін навколишнього середовища розробляти стратегію, що базується лише на одному імовірнісному прогнозі, є занадто ризикованим. В нестабільному оточенні існує багато варіантів майбутнього. Використання сценарного підходу несе в собі побудову, створення різноманітних й однаково схожих на правду варіантів розвитку майбутнього, які є добре структурованими та логічними [84, с. 92].

Для моделювання прийняття фінансових рішень використовуються такі дані: початок моделювання - 2019 рік, кінець моделювання - 2021 рік, крок моделювання - рік.

Перш за все за допомогою програми Vensim побудуємо імітаційні зв'язки рис. 3.4 та дерево причинно-наслідкових зв'язків формування собівартості продукції та інтегрального показника ефективності управління витратами рис. 3.5.

Модель формування собівартості наведена на рис. 3.4. Змінними індикаторами, які характеризують складові собівартості підприємства є:

- 1) виробнича собівартість (сировина та матеріали, транспортно-заготівельні витрати, допоміжні матеріали, витрати на оплату праці, витрат на паливо і енергію, загальновиробничі витрати та інші виробничі витрати;
- 2) комерційні витрати (адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати);
- 3) повна собівартість продукції (виробнича собівартість та комерційні витрати).

До множини моделювання входять 15 коефіцієнтів, які формують інтегральний показник ефективності управління витратами, що були описані у розділі 2. Узагальнюючий показник ефективності управління витратами моделюється за формулою:



Рис. 3.4. Імітаційна модель формування собівартості

Джерело: побудовано автором

Узагальнюючий показник управління витратами = рентабельність діяльності*0,075 + рентабельність витрат діяльності*0,075 + коефіцієнт маневреності власного капіталу*0,075 + рентабельність власного капіталу*0,075 + коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості*0,075 + коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості*0,075 + чиста рентабельність продаж*0,005 + рентабельність витрат на збут*0,005 + рентабельність операційних витрат*0,075 + рентабельність управління виробничими процесами*0,075 + рентабельність основних засобів*0,075 + рентабельність адміністративних витрат*0,075 + рентабельність персоналу*0,005 + продуктивність праці*0,005 + рентабельність витрат на зарплату за операційним прибутком*0,005.

Змінними та константами, які характеризують складові управління витратами підприємства є:

- чистий дохід від реалізації продукції;
- собівартість продукції.

- власний капітал;
- оборотні активи;
- необоротні активи;
- інші витрати;
- інші доходи;
- фінансові витрати;
- інші операційні витрати;
- вартість основних засобів;
- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;

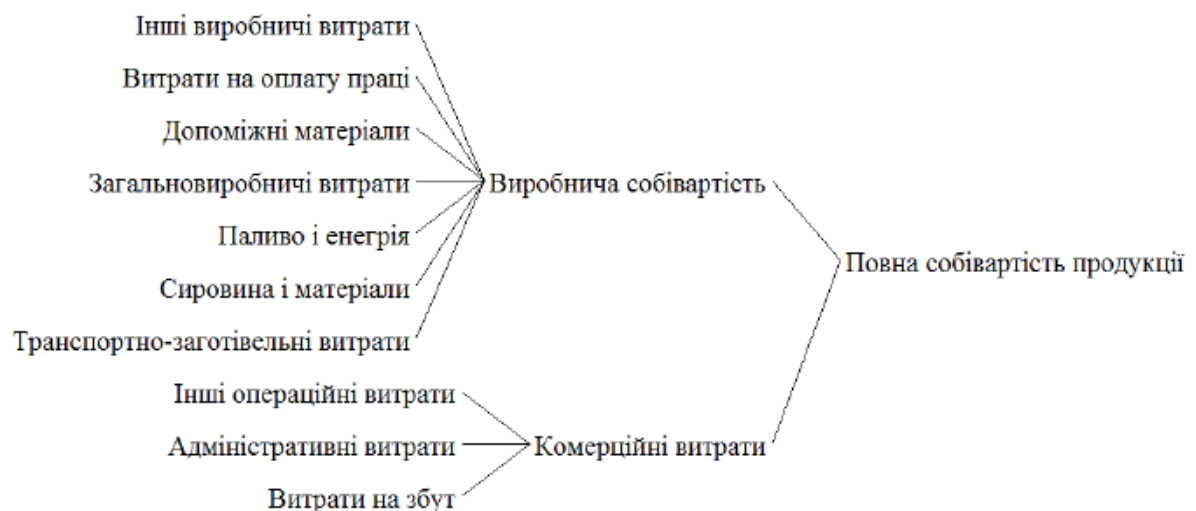


Рис. 3.5. Дерево причинно-наслідкових зв'язків формування собівартості

Джерело: побудовано автором

Константи: грошові кошти; - довгострокові зобов'язання; поточні зобов'язання; векселі видані; векселі одержані; середньооблікова чисельність працівників.

Потік: виручка, витрати.

Отже, можна зробити висновок, що для отримання найбільшого ефекту підприємству варто спрямовувати зусилля на скорочення витрат за деякими статтями, а не розсіювати свої зусилля на зниження витрат за усіма статтями (витрати на сировину і матеріали, витрати на паливо та електроенергію, загально-виробничі витрати, транспортно-заготівельні витрати, комерційні витрати).

Визначимо фінансові рішення за найбільш ефективними імітаційними експериментами. Залежно від стану управління витратами сформуємо наступні можливі фінансові рішення щодо оптимізації витрат для молокопереробних підприємств (табл. 3.7):

Таблиця 3.7

Формування можливих фінансових рішень щодо оптимізації витрат

Стаття витрат	Заходи
1	2
Витрати на сировину і матеріали	- поглиблена переробку; - використання вторинної сировини та реалізація її як самостійної готової продукції; - запобігання фактам порушень норм сировини і нерациональних замін матеріалів; - ліквідація перевитрат; - розширення спеціалізації підприємств; - раціональне використання використання матеріальних ресурсів, дотримання найсуворішого режиму економії на всіх ділянках виробничо-господарської діяльності підприємства; - чітке дотримання технологічної дисципліни, що призводить до скорочення витрат від браку; - оптимізація асортименту продукції
Витрати на оплату праці	- удосконалення нормування праці; - введення організаційно-технічних заходів, спрямованих на підвищення продуктивності праці; - застосування принципів раціональної організації праці; - збільшення продуктивності праці за рахунок збільшення перевиконання встановлених норм виробітку; - контроль оплати праці простоїв; - посилення контролю за співвідношенням темпів зростання продуктивності праці та заробітної плати
Паливо та енергія	- впровадження енергозберігаючих технологій, а також використання альтернативних джерел енергії; - впровадження датчиків денного – нічного споживання енергії

1	2
Комерційні витрати	- зміна чисельності управлінського персоналу, скорочення адміністративно-управлінських витрат; - оптимізація схем доставки товару
Транспортно-заготівельні витрати	- організація зберігання таким чином, щоб скоротити витрати на транспортування від виробника сировини на склад доставки; - зміни обсягів та вартості ремонтних робіт; - скорочення витрат на утримання й ремонт транспортних засобів - безперервність постачання матеріальних ресурсів, що запобігає простоям у виробництві і забезпечує ритмічне, рентабельне використання обладнання
Загальновиробничі витрати	- усунення зайвих витрат та збитків; - зниження витрат на проміжне зберігання; - зміна вартості послуг за опалення, економія споживання води, зміна обсягу і вартості ремонтних робіт; - здача в оренду приміщень не виробничого характеру, що використовуються не повністю; - продаж або здача в оренду невикористаного обладнання; - впровадження нової та удосконалення технології, що застосовується; - механізація та автоматизація виробничих процесів; - рентабельне використання обладнання, своєчасне проведення техобслуговування - зниження витрат на Інтернет і телефонію шляхом контролю витрат; - оптимізація рекламних витрат.

Джерело: побудовано автором на підставі власних досліджень

Результати проведеного аналізу вказують на необхідність постійного пошуку можливостей оптимізації витрат на виробництво і реалізацію продукції з метою отримання більш достовірної інформації для прийняття оптимальних фінансових рішень.

Однак будь-яке зниження собівартості не повинно призводити до погіршення якості продукції, це є економічно невиправданим. Тому зниження ціни продукції має відбуватися не за рахунок погіршення її якості, а завдяки використанню інших виявлених резервів зниження витрат.

Висновки до розділу III

Таким чином для досягнення поставленої мети товариства виділимо основні способи зменшення вище наведених витрат:

1. Витрати на упаковку. Єдиним шляхом у даному питанні може бути прийняте фінансове рішення щодо пошуку нових постачальників сировини на більш вигідних умовах.

2. Витрати на маркетинг та рекламу. Проведений аналіз витрат виявив, що в 2021 році товариство збільшивши витрати на рекламу по телебаченню, провівши додаткову СМС-акцію, удосконаливши формат упаковок не змогло досягти обсягу реалізації рівня 2019 р. Таким чином управління даними витратами необхідно навіть без впровадження системи Target Costing.

Таким чином, автором було здійснено апробацію найбільш привабливих інструментів контролінгу в управлінні витратами, виходячи з запропонованих критеріїв, для застосування на ПРАТ “Укрпккліспром”. На основі практичних розрахунків обгрунтовано доцільність використання таргет-костингу та Activity Based Costing, що дозволить отримати менеджменту достатню кількість інформації для операційного і стратегічного контролінгу витрат та дасть найбільший ефект у досягненні цілей підприємства.

Здійснено апробацію стратегічного інструменту ABC-costing на прикладі ПРАТ “Укрпккліспром” та визначимо можливості прийняття на її основі фінансових рішень в концепції фінансового контролінгу.

Як зазначалося у попередніх розділах, діяльність ПРАТ “Укрпккліспром” нині пов’язана з жорсткою конкуренцією ринку, в рамках якої компанія не може собі дозволити збільшувати власний прибуток за рахунок зростання цін та значного розширення діяльності. Тому одним із основних шляхів отримання конкурентних переваг нині стає зниження собівартості власної продукції. Суттєвий вплив на величину витрат

досягається здебільшого через певний період після прийняття відповідних рішень. Саме тому, заходи в рамках управління витратами мають носити переважно стратегічний характер.

Можна запропонувати наступні етапи імплементації Activity Based Costing на ПРАТ “Укрпктіліспром”:

1. Визначення витрат на структурний підрозділ та виокремлення бізнес-процесів;
2. Розподіл витрат по структурному підрозділу на окремі процеси (чи операції);
3. Виявлення кост-драйверів, факторів, що зумовлюють непрямі витрати: кількісних величин, за допомогою яких можна виміряти продуктивність окремого місця виникнення витрат;
4. Об'єднання певної сукупності операцій в окремі фази бізнес-процесів (часткові процеси);
5. Виявлення обсягів кост-драйверів (кількісних показників, за якими можна оцінити обсяг часткових процесів);
6. Розрахунок витрат на один кост-драйвер, які генеруються частковими процесами;
7. Об'єднання певної сукупності часткових процесів у головні бізнес процеси та визначення кост-драйверів;
8. Розрахунок витрат на один кост-драйвер, які генеруються головними процесами;
9. Визначення витрат на виробництво та реалізацію продукту.

Виокремлення бізнес-процесів – це процес ідентифікації усіх бізнес-процесів, які забезпечуються окремими місцями виникнення витрат (структурними підрозділами), зокрема тими, які генерують непрямі витрати.

ВИСНОВКИ

У результаті аналізу системи контролінгу витрат у товаристві, нами було здійснено такі узагальнення та пропозиції:

1. Аналіз обсягу і структури витрат ПрАТ “Укрпктіліспром” дав змогу окреслити особливості їх організації та систематизувати фактори впливу на них, сюди належатиме:

- висока питома вага матеріальних витрат;
- сезонність виробництва та нерівномірність надходження сировини має визначальний вплив на формування собівартості готової продукції тощо. Необхідність зменшення собівартості продукції є необхідною умовою, що дозволить підприємству вийти з кризового стану. Дослідження структури витрат ПрАТ “Укрпктіліспром” показало, що частка непрямих витрат (до яких належать переважно загальновиробничі та адміністративні витрати) складає приблизно 20 % від їх сукупного обсягу.

Таким чином, контролінг витрат має бути сконцентрованим на виявленні резервів відносного вивільнення ресурсів для облікового забезпечення операційної діяльності, перш за все за рахунок скорочення непрямих та постійних витрат.

2. З метою визначення недоліків контролінгу витрат, факторів, що їх зумовлюють та отримання об'єктивної інформації для корегувальних заходів та прийняття обґрунтованих рішень автором запропонований методичний підхід до оцінки ефективності управління витратами на основі збалансованої системи показників та бенчмаркінгу. Розроблений підхід дозволяє порівняти фактичні показники діяльності ПрАТ “Укрпктіліспром” з еталонними значеннями та дає змогу оцінити прихований виробничий та управлінський потенціал підприємства.

3. Результати діагностики системи внутрішнього контролю витрат свідчать про проблеми дублювання функцій та відсутності координації дій

працівників. Компетенції контролінгу розподіляються між окремими структурними одиницями, значна їх частина покладена на фінансовий відділ. Найбільше уваги приділяється таким функціям як контроль, планування, аналіз та бенчмаркінг, найменше - координації та інформаційному забезпеченню. Наявні проблеми дублювання функцій різними підрозділами призводять до неможливості оперативної роботи з інформацією, її дублювання та викривлення. Автором обґрунтовано необхідність створення окремого відділу чи посади контролера у ПрАТ “Укрпктіліспром” з метою виконання вказаних функцій.

4. Для організації ефективної системи контролю витрат на ПрАТ “Укрпктіліспром” доведено необхідність формування центрів відповідальності, що забезпечить відображення, накопичення, оперативний контроль та надання релевантної інформації про витрати і результати діяльності для прийняття керівництвом ефективних рішень, а також дозволить оцінювати роботу менеджерів та підрозділів.

5. Проведена комплексна оцінка ефективності управління витратами з використанням запропонованої збалансованої системи показників засвідчила, що протягом аналізованого періоду низькі як окремі ключові, так і інтегральні показники ефективності управління витратами. За допомогою бенчмаркінгу автором встановлено, що на ПрАТ “Укрпктіліспром” основна увага зорієнтована саме на оперативному, а не на стратегічному управлінні витратами, тобто спрямована на визначення короткострокових факторів впливу на рівень витрат, їх структуру та поведінку.

6. Результати діагностики діючої системи контролю та планування витрат на ПрАТ “Укрпктіліспром” свідчить про проблеми відсутності координації дій працівників та дублювання функцій різними підрозділами, що призводить до ризику викривлення інформації та негативно впливає на результативність діяльності. На ПрАТ “Укрпктіліспром” найбільш

затребуваними компетенціями є аналіз, контроль, планування та оптимізація витрат, найменш – інформаційне забезпечення, мотивація, розробка стратегії.

Автором обґрунтовано необхідність створення окремого відділу чи посади контролера та запропоновано перелік його функцій. Для організації ефективної системи контролю витрат на ПрАТ “Укрпктіліспром” у роботі обґрунтовано необхідність формування центрів фінансової відповідальності, що забезпечить надання релевантної інформації про витрати і результативність діяльності менеджерів та підрозділів.

7. У дисертаційній роботі обґрунтовано доцільність впровадження автоматизованої інформаційної системи для планування та контролю витрат з метою удосконалення системи внутрішньої звітності.

Доведено, що не зважаючи на високу вартість рекомендованої ERP-системи для ПрАТ “Укрпктіліспром”, доцільність її впровадження досягається через відносно вивільне коштів за рахунок прискорення обміну інформації та економії часу на підготовку управлінської звітності.

8. Проведене прогнозування показників результативності ПрАТ “Укрпктіліспром” на основі імітаційного моделювання дозволило спрогнозувати наслідки множини фінансових рішень щодо зниження рівня витрат та визначити на їх основі найбільш раціональні.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Поліщук О., Цимбал В. Проблеми обліку витрат в Україні. *Проблеми підвищення ефективності інфраструктури*. 2018. № 32. С. 82-85.
2. Ананькина Е.А., Данилочкина Н.Г. Управление затратами: конспект лекцій Харів: ПРИОР, 1998. 64 с.
3. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера. К.: «Ника – Центр», 2008. 480 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 448 с.
5. Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами : навч.-метод. посіб. [для самостійного вивчення дисциплін]. К. : КНЕУ, 2012. 16 с.
6. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ. яз. Учебник. Донецьк.: ЮНИТИ-Дана, 2003. 23 с.
7. Лебедев В. Г. Управління затратами на підприємстві : посіб. Київ : Бизнес-преса, 2004. 256 с.
8. Пушкар, М.С. Фінансовий облік [Текст]: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2012. 628 с.
9. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2002. 656 с.
10. Витрати. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999. № 318.
11. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Версія перекладу українською мовою. 2011 р. URL. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text
12. Бондаренко Т.Ю. Організація контролінгу в Україні: питання теорії та практики. *Вісн. Нац. ун-ту «Львів. Політехніка». Менедж. та підприємництво в Україні : етапи становлення і пробл. розв.* 2022. № 647. С. 11 – 19.

13. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. К.: ТОВ Автоінтерсервік, 2016. 544 с.
14. Гордополов В.Ю. Облік і контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. К., 2019. С. 20.
15. Нападовська Л.В. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / [Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р.Матезіч та ін.]; за заг.ред. Л.В. Нападовської. К.: Київ.нац. торг.-екон. ун-т, 2008. 735 с.
16. Савчук В. П. Перехід від контролю до контролінгу в системі управління промисловими підприємствами/ URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum./Dtr_ep/2011_5/files/EC511_26.pdf.
17. Безверхий К. В., Бочуля Т. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні: монографія. К.: Центр учбов. л-ри, 2014. 184 с.
18. Терещенко О.О., Бабяк Н.Д. Фінансовий контролінг: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2019. 407 с.
19. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник К.: Лібра, 2014. 704 с.
20. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Тернопіль: економічна думка, 2004. 228 с.
21. Дерев'янка С.І. Основні аспекти управління витратами на підприємствах України. *Економічний вісник університету*. 2021. Вип. 20 (1). С. 64-66.
22. Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарів В.П. Облікова та балансова політика як ідеологія підприємницької діяльності підприємства в сучасному бізнес-середовищі. *Economics, management, law: problems of establishing and transformation: Collection of scientific articles*. Al-Ghurair Printing & Publishing LLC, Dubai, UAE. 2016. pp. 209-216.
23. Краюхін Г.А. Інновативний розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством: монографія. Х.: ВД «ІНЖЕК», 2015. 404 с.

24. Івахненко С.В. Мелих О.В. Контролінг: методи та інформаційні технології. Наукове видання. К.: Знання, 2019. 319 с.
25. Атамас П. Й. Управлінський облік: Навч. посіб. 2-ге вид. К. : Центр навчальної літератури, 2009. 440 с.
26. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник для студентів вищих навчальних закладів. К. : Центр навч. літ., 2013. 412 с.
27. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Вип. 1 (22). 2016. С. 11-18.
28. Домбровський В. М. Управлінський облік : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2015. 278 с.
29. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підруч. для вузів 2-ге вид., доопрац. та допов. К. : Київ. нац. торг-екон. ун-т. 2010. 648 с.
30. Долинська Р.Г. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2016. 526 с.
31. Данилюк М.О., Лещий В.Р. Управління витратами на промислових підприємствах: науково-практичний посібник [наукове видання]. Івано-Франківськ: ПП. Супрун, 2006. 172 с.
32. Тарасюк Г.М. Планування діяльності підприємства: [навч. посіб.] / Г.М. Тарасюк, Л.І. Шваб. К.: «Каравелла», 2013. 432 с.
33. Карпова Т.П. Облік і контроль виробничих витрат у системі управління підприємством (на прикладі м'ясопереробних виробництв споживчої кооперації України): Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Укоопспілка, Львівська комерційна академія. Львів, 2001. 16 с.
34. Ананькіна Є.А. Управлінський облік [Текст] : монографія. Дніпропетровськ : Наука, 2018. 480 с.
35. Муратова Л.Н. Планування діяльності промислового підприємства: Підручник. К.: Скарби, 2012. 336 с.

36. Прохорова В.В. Принципи формування облікової політики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 4. С. 25-28.
37. Сопко В.В. Класифікація витрат підприємства як передумова ефективного управління. Менеджмент та підприємство в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. 2019. № 276. С. 240-245.
38. Каверіна О.Д. Практика контролінга : пер. з нем. Одеса. : Фінанси і статистика, 2019. 336 с.
39. Ананькіна Є.А. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту. Тернопіль: Карт – бланш, 2014. 370 с.
40. Друрі К. Контролінг як сучасна система управління підприємством. 2011. С. 96-107.
41. Бачинський О.А. Місце контролінгу в системі управління підприємством. *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. 2(49). 2016. С. 59-66.
42. Давидович І.Є. Контролінг. К. : Центр навчальної літератури, 2008. 552 с.
43. Дайле А. Практика контролінгу : пер. з нім. Одеса: Фінанси і статистика, 2011. 336 с.
44. Манн Р., Майер Є. Контролінг для початківців: пер. з нім. / під ред. В.Б. Івашкевича. Донецьк: Фінансист, 1995. 304 с.
45. Фольмут Х. Й. Інструменти контролінгу від А до Я. Пер. М.Л. Лукашевича і Е. Н. Тихоненкова. Харків: Слово, 1998. 288 с.
46. Лозинський Д.Л. «Витрати» та «затрати»: узгодження понять в бухгалтерському обліку. URL: http://visnyk.snau.edu.ua/sample/files/snau_2013_12_58_ekonom/JRN/36.pdf
47. Хорнгрен Ч. Controlling mit Kennzahlen. Reichmann T. 2 Aufl. Muenchen: Vahlen Verlag, 1990. 384 с.

48. Хан Д. Планування і контроль: концепція контролінгу. пер. з нім.; під ред. Турчака А. А., Головача Л. Г., Лукашевича М. Л. Дніпропетровськ: Фінанси. 1997.
49. Фалько С. Г., Примах А.Г. Роль контролінгу в системі управління підприємством. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2021. № 1. С. 45 – 50.
50. Пушкар М.С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту / М.С. Пушкар, Р.М. Пушкар. Тернопіль: 2004. 370 с.
51. Штайнманн Х. Проблеми обґрунтування підприємницької етики *Проблеми теорії та практики управління*. 2015. № 4. С. 101-107.
52. Бачинський В. І. Облік і контроль виробничих витрат у системі управління підприємством (на прикладі м'ясопереробних підприємств України): Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Укоопспілка, Львівська комерційна академія. Львів, 2018. 16 с.
53. Великий Ю.М., Прохорова В.В., Саблина Н.В. Управління витратами підприємства: монографія. Х.: ВД «ІНЖЕК», 2019. 192 с.
54. Басанцов І.В. Впровадження системи державного фінансового контролінгу на стратегічних підприємствах України. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Mre/2011_2/4_1.pdf.
55. Терещенко О.О. Концепція фінансового контролінгу в Україні. Формування ринкової економіки: зб. наук. праць. спец. випуск, присвяч. Міжнар. наук.-практ. конф. «Контролінг у бізнесі: теорія і практика». К.: КНЕУ, 2018. С. 12-19.
56. Воронцова А.С. Порівняльна характеристика визнання та оцінки витрат як елементу фінансової звітності у національній та міжнародній практиці. *Молодіжний економічний дайджест: наук. електронний журн.* № 1. С. 108-113.
57. Григораш І.О. Контролінг як сучасна система управління підприємством. *Актуальні проблеми економіки*. № 11(113). 2020. С. 96-107.

58. Зоріна О.А. Місце контролінгу в системі управління підприємством *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. № 2(49). 2010. С. 59-66.

59. Терещенко О.О. Фінансовий контролінг у «вузькому» та «широкому» розумінні. *Бюджетно-податкові чинники активізації розвитку фінансових ринків та фінансового посередництва: матеріали науково-практичної конференції*. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2018. С. 322-325.

60. Зоріна О.А. Організація контролінгу в Україні: питання теорії та практики. *Фінансовий вісник*. № 4. 2019. С. 350-355.

61. Прокопенко О.В., Криворучко Л.Б. Економічна суть контролінгу, його місце в системі управління підприємством. *Вісник СумДУ. Серія Економіка*. № 4. 2021. С. 27-34.

62. Сервіс перевірки контрагентів You control. https://youcontrol.com.ua/catalog/company_details/31914947/

63. Папп В.В., Бошота Н.В. Фінансовий контролінг як основа ефективного управління фінансами підприємства. *Молодий вчений*. № 11(14). 2014. С. 90-92.

64. Одінцова Т.М. Функціональні особливості контролінгу та проблеми його інституціоналізації. *Фінанси, облік і аудит*. Вип. 1 (21). 2013. С. 276-286.

65. Бутиріна В.М., Чемко В.П. Дослідження економічної сутності контролінгу. URL : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2011_35/70.pdf.

66. Погорєлов І.М., Сахно А.В. Фінансовий контролінг як основа ефективного управління фінансами. *Зб. наук. пр. "Вісник НТУ"ХПН": Технічний прогрес та ефективність виробництва*. №34. 2019. С. 173-177.

67. Шеленко Д.І., Баланюк В.С., Шеленко В.І. Особливості електронної біржової торгівлі. *IV Міжнародної науково-практичної інтернет-*

конференції "Актуальні проблеми сучасного бізнесу: фінансовий та управлінський аспекти", 22-23 березня 2022 р., Ч. 1. Львів: ЛНУП, 2022. С. 207-219.

68. Сторожук О.В. Застосування системи фінансового контролінгу у діяльності вітчизняних підприємств: [Монографія]; за заг. ред.: О. Д. Гудзинський; Ін-т підготов. кадрів держ. служби зайнятості України. К. : ІПКДОЗУ, 2019. 225 с.

69. Млинко І.Б. Функції контролінгу маркетингової діяльності підприємства. Маркетинг та логістика в системі менеджменту: тези доповідей IX Міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 8–10 листопада 2022 р.) Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2022. С. 278–279.

70. Островська О.А. Інноваційний ресурс контролінгу в антикризовому управлінні фінансами підприємств. *Фінанси України*, 2018. С. 100-113.

71. Терещенко О.О. Поняття «контролінг» та «управлінський облік» у теорії і практиці. *Фінанси України*. № 8. 2016. С. 137-145.

71. Давидович І.Є. Контролінг. К. : Центр навчальної літератури, 2018. 552 с.

72. Kupper H.-U., Weber J., Zund A. Zum Verstandis und Selbstverstandnis des Controlling. Thesen zur Konsensbildung. Muenchen, 1990.

73. Сабліна Н.В. Контролінг в управлінні витратами підприємств [Текст] : Монографія / В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна ; Укр. держ. акад. залізн. трансп. Х. :УкрДАЗТ, 2010. 263 с.

74. Остапенко Т.М. Інформаційне забезпечення контролінгу витрат. *Проблеми економіки*. № 4. 2017. С. 375-383.

75. Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; За ред.проф. Ф.Ф. Бутинця. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир: ПП Рута, 2005. 480 с.

76. Русановська О.А. Інструменти та методи стратегічного контролінгу на підприємстві. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми ERP розвитку*. 2019. № 769. С. 96-107.

77. Паскалова А.Г. ERP-системи на ринку України: тенденції та перспективи розвитку. *Соціально-економічні проблеми сучасності та концепція сталого розвитку в Україні та світі. Матеріали Міжн. наук.-практ. конференції*. 28-29 березня 2018 р. Дніпропетровськ: НО «Перспектива», 2018. Ч. 2. С. 84-87.

78. Грицунов О.В. Інформаційні системи та технології: навч. посіб. для студентів за напрямом підготовки «Транспортні технології». Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. Х.: ХНАМГ, 2020. 222 с.

79. Гужва В.М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: Навч. посібник. К.: КНЕУ, 2001. 400 с.

80. Іванова Т.В., Баранов В.В. Сучасний стан розвитку інформаційних систем. *Наукові записки*. № 10. Ч. 1. 2010. С. 224-227.

81. Купалова Г.І. Теоретичні аспекти контролінгу та його використання в системі управління підприємством. URL http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2011_35/70.pdf.

82. Ушакова І.О., Плеханова Г.О.. Інформаційні системи та технології на підприємстві: конспект лекцій. Харків : Вид. ХНЕУ, 2019. 128 с.

83. Український ринок систем EAS в 2022 р. URL <https://www.rbc.ua/ukr/news/ukrainskiy-rynok-sistem-eas-v-2022-g-vyros-na-33-4--15072013132300>

84. Бабяк Н.Д., Паскалова А.Г. Збалансована система показників в оцінці ефективності управління витратами молокопереробного підприємства. *Інноваційна економіка*. 2020. №4 (59). С. 91-98.

Додаток А

Порівняння німецької та американської концепцій контролінгу

Критерії	Німецька концепція	Американська концепція
Визначення контролінгу	Комплекс завдань з планування, регулювання і спостереження за результатами діяльності підприємства, що може інтерпретуватися як інформаційне забезпечення орієнтованого на результат управління підприємством.	Інформаційна система управління доходами і затратами (тобто прибутком) підприємства, що включає такі підсистеми як планування, контроль, аналіз і регулювання витрат і доходів.
Мета (завдання)	– попереднє планування цілей і ресурсів; – розробка варіантів управлінських рішень; – облік та інтерпретація даних контролю; – впровадження результатів, отриманих в процесі контролю, в наступний процес планування.	– визначення, збір та інтерпретація інформації для вироблення стратегії; – планування і контроль поточної діяльності; – розрахункове обґрунтування управлінських рішень, зворотній зв'язок; – визначення поточних фінансових результатів.
Функції – вимірювальна	– розробка підсистеми підконтрольних показників оцінки діяльності підприємства, його окремих підрозділів, співробітників, моніторинг діяльності і стану підприємства; – внутрішній контроль діяльності підприємства, підрозділів, працівників; – координація діяльності всіх ланок підприємства; – корегування – використання механізмів зворотного зв'язку при прийнятті корегуючих управлінських рішень; – сервісна – формування необхідної для управління інформації.	– формування необхідної інформації для оперативної і обґрунтованої підготовки управлінських рішень; – формування методології прийняття управлінських рішень та їх координації; – внутрішній контроль витрат на здійснення господарської діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів
Підсистеми (складові)	– планування і контроль; – інформаційна; – організаційна; – управління персоналом.	– планування і контроль; – аналіз доходів і витрат, – регулювання доходів і витрат

Додатку Б

Фрагмент графіка електронного документообігу промислового підприємства. Розділи “Виробництво”, “Реалізація продукції”

Назва електронного документа	Відповідальний за:		Строк виконання	Відповідальний за:	
	створення документа	виконання документа		перевірку документа	обробку документа
1	2	3	4	5	6
Розділ “Виробництво”					
Акт приймання давальницької сировини	Майстер цеху,	Майстер цеху	До кінця місяця	Майстер цеху	Бухгалтер цеху
Відомість обліку виготовленої продукції, переробки деревини і витрат сировини	Майстер цеху	Майстер цеху	До кінця місяця	Бухгалтер цеху	Бухгалтер цеху
Книга обліку давальницької сировини	Майстер цеху	Майстер цеху	До кінця місяця	Начальник цеху	Бухгалтер цеху
Книга обліку лісопродукції	Майстер лісу	Майстер лісу	До кінця місяця	лісничий	Бухгалтер
Наряд-акт на виконання робіт	Майстер лісу (цеху)	Майстер лісу (цеху)	До кінця місяця	Бухгалтер лісництва (цеху), нормувальник праці	Бухгалтер цеху
Наряд-акт на переробку деревини	Майстер цеху	Майстер цеху	До кінця місяця	Начальник цеху	Бухгалтер цеху, інженер
Змінний рапорт про розпилювання	Майстер цеху	Майстер цеху	Щодня	Начальник цеху	Бухгалтер цеху
Рапорт про рух лісопродукції	майстер	майстер	До кінця місяця	Помічник	Бухгалтер керівник відділу
Щоденник надходження сировини в цех переробки деревини	Майстер цеху	Майстер цеху	До кінця місяця	Начальник цеху	Бухгалтер цеху

продовж. дод. Б

1	2	3	4	5	6
Щоденник приймання робіт по заготівлі (вивезенню)	Майстер	Майстер	До кінця місяця	Помічник	Бухгалтер начальник відділу
Щоденник приймання робіт по розробці (розкрязуванні)	Майстер цеху	Майстер цеху	До кінця місяця	Начальник цеху	Бухгалтер цеху, інженер з переробки
Розділ “Реалізація продукції”					
Наряд на відвантаження (пилопродукції) залізницею	Інженер з реалізації	Інженер з реалізації	День вивезення	Начальник виробничого відділу, головний інженер	Бухгалтер (кінцевого складу)
Наряд на відпуск продукції	Інженер з реалізації	Інженер з реалізації	1 місяць з дня виписки	Начальник виробничого відділу	Бухгалтер (кінцевого складу),
Рахунок на оплату	Бухгалтер	-	До 10 днів	Бухгалтер	Бухгалтер
Специфікація-накладна на відвантаження пилопродукції залізницею	Бухгалтер (кінцевого складу)	Майстер (кінцевого складу)	День вивезення	Бухгалтер центрального офісу, інженер з реалізації	Бухгалтер (кінцевого складу), інженер з реалізації
Товарно-транспортна накладна	Бухгалтер (кінцевого складу)	Водій, майстер (кінцевого складу)	День вивезення	Бухгалтер центрального офісу, інженер з реалізації	Бухгалтер

Додаток В

Переваги та недоліки інструментів контролінгу витрат підприємства

№	Переваги	Недоліки
1	2	3
<i>1 Абсорпшен-костинг</i>		
1	1) Витрати повністю розподіляються; 2) Відсутність поділу витрат підприємства на постійні і змінні; 3) Точніше визначення фінансового результату діяльності підприємства; 4) Відображає покриття кожного виду витрат доходом від реалізації продукції; 5) Широка сфера застосування.	1) Неможливе абсолютно коректний розподіл витрат, існує викривлення реальної собівартості видів продукції; 2) Встановлення фактичної собівартості одиниці продукції тільки наприкінці періоду; 3) Включення до собівартості продукції витрат, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом; 4) Ускладнення облікових і розрахункових процедур.
<i>2 Директ-костинг (Direct-costing)</i>		
2	1) Спрощення калькулювання собівартості. 2) Можливість проведення аналізу «витрати - обсяг виробництва – прибуток»; 3) Отримання оперативної інформації, що дозволяє приймати ефективні управлінські рішення, зокрема, при формуванні цінової та інвестиційної політики підприємства.	1) Розподіл витрат на постійні та змінні є дещо умовним, що може призвести до суттєвого викривлення інформації для прийняття управлінських рішень; 2) Слабка увага до постійних витрат; 3) Відсутність інформації про повну собівартість одиниці продукції.
<i>3 Стандарт-костинг (Standart-costing)</i>		
3	1) дозволяє звести до мінімуму можливі помилкові рішення при випуску нового продукту; 2) дозволяє оперативно (а не в кінці періоду) приблизно визначити повну собівартість окремих видів продукції, що важливо для встановлення політики ціноутворення на підприємстві; 3) дозволяє визначити вплив на фінансові результати відхилень	1) складність розрахунків стандартів і нормативів в ринкових умовах; 2) погана адаптація до інновацій; 3) формування ціни на основі нормативних витрат не враховує цінність товару для споживачів, ринкову привабливість; 4) Необхідно мати достатній рівень чистого доходу, тому що відхилення фактичних витрат від стандартних списуються на фінансові результати підприємства.
<i>4 Таргет-костинг (Target-costing)</i>		
	1) Застосовується для унікальних, виготовлених на замовлення та нових продуктів, що не мають конкуренції; 2) Маркетингова орієнтація виробництва; 3) Визначення цільових витрат для нових продуктів; 4) Контроль витрат ще на стадії розробки продукції.	1) Не застосовується в умовах масового виробництва; 2) Для цільового зниження витрат можуть знадобитися тривалий час та значні грошові кошти; 3) Технічні можливості підприємства не завжди дозволяють знизити собівартість до заданого рівня; 4) Імовірнісний характер прогнозів ціни.

5. Кайдзен-костинг (Kaizen-costing)		
	1) Забезпечує постійне зменшення витрат та утримання їх на заданому рівні.	1) Вимагає оперативного отримання інформації про поточні результати виробництва, збуту і просування; 2) Необхідність мотивації працівників і корпоративної культури, що підтримує залучення персоналу в діяльність підприємства.
6 Облік витрат за місцями виникнення (Activity based costing)		
	1) Використання методу передбачає, що всі витрати є складовими собівартості; 2) Дозволяє отримати конкретну інформацію, щодо складу витрат, чим сприяє підвищенню обґрунтованості управлінських рішень та спрощує пошук резервів зниження собівартості.	1) Не може відігравати роль операційного контролю, забезпечувати безперервний зворотний зв'язок. 2) Потребує значних коштів і часу.
7 Точно в строк (Just-in-time)		
	1) Зменшення рівня запасів; 2) Зростає надійність виконання замовлень; 3) Зниження ризику морального старіння замовлень; 4) Поліпшення якості виробництва.	1) Постачання здійснюється настільки малими партіями, що перетворюється в штучне.
8 Бенчмаркінг (Benchmarking)		
	1) Дозволяє отримати комплексну оцінку управління витратами на підприємстві порівняно з еталонним підприємством	1) Неправильний вибір підприємства-еталона знижує ефективність методу; 2) Потребує повної та достовірної інформації про еталонні результати і методи їх досягнення