

**Міністерство освіти і науки України**  
**Донбаська державна машинобудівна академія**

**С. Я. Єлецьких, Н. М. Михайличенко**

**КОНТРОЛІНГ І БЮДЖЕТУВАННЯ**  
**В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

**Навчально-методичний посібник**  
**для самостійного вивчення дисципліни**  
**для здобувачів вищої освіти**  
**економічних спеціальностей**

Затверджено  
на засіданні вченої ради  
Протокол № 5 від 28.12.2023

Краматорськ–Тернопіль  
ДДМА  
2024

УДК 658:005.5

€ 50

### **Рецензенти:**

**Акімова О. В.**, д-р екон. наук, доцент, зав. кафедрою обліку, оподаткування та економічної безпеки; Донбаська державна машинобудівна академія;

**Жуков С. А.**, д-р екон. наук, професор, професор кафедри бізнес-адміністрування, маркетингу та менеджменту; Ужгородський національний університет.

### **Єлецьких, С. Я.**

€ 50     Контролінг і бюджетування в системі управління підприємством : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни (для здобувачів вищої освіти економічних спеціальностей) / Єлецьких С. Я., Михайличенко Н. М. – Краматорськ–Тернопіль : ДДМА, 2024. – 131 с.

ISBN 978-617-7889-63-1.

У посібнику сутність контролінгу розкривається в функціональному аспекті. Актуальність саме такого погляду полягає в необхідності системного підходу до підприємства в цілому і до контролінгу як керівної підсистеми. Це дозволяє створити у студентів системний погляд на сутність і зміст контролінгу як новітньої керівної концепції ефективності.

Посібник розрахований на викладачів і студентів економічних спеціальностей, а також може бути корисним для спеціалістів всіх рівнів керування, менеджерів, економістів, бухгалтерів.

**УДК 658:005.5**

© Єлецьких С. Я.,

Михайличенко Н. М., 2024

© ДДМА, 2024

ISBN 978-617-7889-63-1

## ЗМІСТ

Передмова.....	4
1 Контролінг фінансово-господарської діяльності підприємства .....	6
1.1 Сутність контролінгу. Поняття системи контролінгу. Функції контролінгу .....	6
1.2 Облікова функція контролінгу. Керівний облік.....	26
1.3 Функція інформаційного забезпечення прийняття керівних рішень.....	40
1.4 Координаційно-інтеграційна функція контролінгу .....	52
2 Планування та бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства.....	75
2.1 Контролінг планування фінансово-господарської діяльності підприємства.....	75
2.2 Бюджетування як інструмент контролінгу в реалізації функцій планування, контролю та регулювання .....	97
2.3 Фінансовий контролінг і фінансове планування. Зв'язок контролінгу й фінансового менеджменту .....	113
Література.....	124

## ПЕРЕДМОВА

Роль і значення дисципліни «Контролінг та бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємств» у підготовці фахівців економічного профілю полягають у формуванні системи базових знань з теорії і практики контролінгу і бюджетування. Дисципліна «Контролінг та бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємств» вивчає теоретичні і практичні основи організаційного, інформаційного і методичного забезпечення процесу керування діяльністю суб'єктів господарювання; основи планування, контролю, обліку, аналізу і оцінки ситуації для прийняття керівних рішень.

Вивчення дисципліни «Контролінг та бюджетування в системі управління підприємством» є необхідною умовою підготовки економістів вищої кваліфікації. Особливо важливу роль ця дисципліна відіграє в підготовці фахівців у галузі фінансів, економіки підприємства, менеджменту, обліку і аудиту. Вона забезпечує науково-теоретичну і методологічну основу для формування системи знань щодо організації контролінгу і бюджетування.

Основна мета дисципліни «Контролінг та бюджетування в системі управління підприємством» – вивчення теоретичних і практичних аспектів контролінгу і бюджетування як необхідних елементів системи керування підприємством, набуття навичок використання загальних і методологічних принципів концепції керування діяльністю підприємства на шляху максимально ефективного досягнення стратегічних і тактичних цілей підприємства. В основу викладання курсу покладено теорії, розроблені видатними вітчизняними та зарубіжними вченими в галузі контролінгу, планування, бюджетування тощо.

Основні завдання дисципліни:

- вивчення питань керування прибутком підприємства, а також шляхів запобігання банкрутству і кризових ситуацій;

- вивчення комплексу питань, пов'язаних із процесом реалізації цілей підприємства, таких як: планування, бюджетування, керівний облік, аналіз і контроль відхилень фактичних результатів діяльності від планових, розроблення оптимальних керівних рішень.

У процесі викладання дисципліни розв'язуються такі завдання:

- вивчення економічної сутності контролінгу як керівної системи;
- розгляд облікової функції контролінгу і керівного обліку як підсистеми контролінгу;
- висвітлення контролінгу в реалізації функції інформаційного забезпечення прийняття керівних рішень;
- розгляд координаційно-інтеграційної функції контролінгу;
- з'ясування зв'язку контролінгу планування і бюджетування;
- розгляд типології бюджетів і сфер застосування різних типів бюджетів;
- вивчення системи операційних бюджетів;
- вивчення підсистеми фінансового контролінгу;
- засвоєння знань з фінансового бюджетування.

Предметом вивчення визначено механізм оптимізації співвідношення «витрати-результат», механізм формулювання та максимально ефективного досягнення цілей діяльності суб'єктів господарювання, механізм ефективного планування фінансово-господарської діяльності підприємства.

У процесі вивчення дисципліни послідовно розглядаються сутність контролінгу, поняття системи контролінгу, функції контролінгу, облікова функція контролінгу, керівний облік, функція інформаційного забезпечення прийняття керівних рішень, координаційно-інтеграційна функція контролінгу, контролінг планування фінансово-господарської діяльності підприємств, бюджетування, фінансовий контролінг і фінансове планування.

У навчально-методичному посібнику для самостійного вивчення дисципліни «Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства» сутність контролінгу подається в функціональному

аспекті. Актуальність саме такого погляду полягає в необхідності системного підходу до підприємства в цілому і до контролінгу як керівної підсистеми. Системний підхід якраз і полягає в тому, що складна динамічна система пізнається через функціональні зв'язки між її елементами та через функції, які вона виконує для своєї надсистеми. Це дозволяє створити у студентів системний погляд на сутність і зміст контролінгу як новітньої керівної концепції ефективності.

Питання для самостійного розгляду, наведені наприкінці кожного розділу, мають проблемний характер і вимагають від студентів ґрунтовного опрацювання рекомендованих літературних джерел і формування на їх основі власного погляду на проблеми розвитку контролінгу в Україні і впровадження системи контролінгу на вітчизняних підприємствах, що є особливо актуальним в період становлення ринкової економіки.

Навчально-методичний посібник рекомендується до широкого використання студентами вищих навчальних закладів економічного фаху.

# 1 КОНТРОЛІНГ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

## 1.1 Сутність контролінгу. Поняття системи контролінгу. Функції контролінгу

Контролінг – філософія ефективності.

Е. Майєр

1.1.1 Підприємство як складна динамічна система, місце підсистеми контролінгу в його організаційній структурі.

1.1.2 Історія розвитку сучасних концепцій контролінгу. Сутність контролінгу.

1.1.3 Головна мета, задачі і функції контролінгу.

4. Стратегічний і оперативний контролінг.

У результаті вивчення теми:

### 1) студент повинен знати:

- сутність сучасних концепцій контролінгу і шлях їх розвитку;
- поняття системи контролінгу і її роль в складній динамічній надсистемі підприємства;

- головну мету і задачі контролінгу; функції контролінгу;

- види контролінгу за напрямками діяльності;

- сутність стратегічного і оперативного контролінгу;

### 2) студент повинен вміти:

- пов'язувати функції контролінгу і окремі етапи його еволюції як концепції;

- обґрунтовувати погляд на функції і задачі контролінгу у світлі різних концептуальних підходів;

- визначати основні тенденції розвитку контролінгу в його сучасному розумінні та перспективи контролінгу в Україні.

### *1.1.1 Підприємство як складна динамічна система, місце підсистеми контролінгу в його організаційній структурі*

У другій половині ХХ століття сформувалось уявлення про сутність підприємства як системи. **Системна концепція підприємства**, на відміну від концепції підприємства-механізму, розглядає підприємство як цілеспрямовану систему, головною функцією якої в суспільстві є виробництво та розподіл благ; ця система складається з цілеспрямованих елементів, і сама є елементом більш складної цілеспрямованої системи [2].

Як відзначає Д. Дернер [11], **головною ознакою складних динамічних систем** є їх сітьова побудова. Тобто, будь яке керівне рішення, окрім очікуваного безпосереднього результату, має побічні та віддалені наслідки.

Керівні ситуації, у свою чергу, носять всі ознаки **складних ситуацій**: вони складаються з великої кількості елементів, поєднаних численними зв'язками. Звідси – невизначеність і непрозорість як головні проблеми керування.

Це зумовлює необхідність розбудови системи контролінгу на засадах **концепції стратегічного мислення** (Д. Дернер, [11]), як умови ефективного функціонування підприємства в довгостроковому періоді.

На рисунку 1.1 відтворено зв'язок підсистеми контролінгу з надсистемою підприємства. Рисунок ілюструє як функціональний підхід до системи контролінгу, так і відокремлення видів контролінгу за напрямками діяльності.

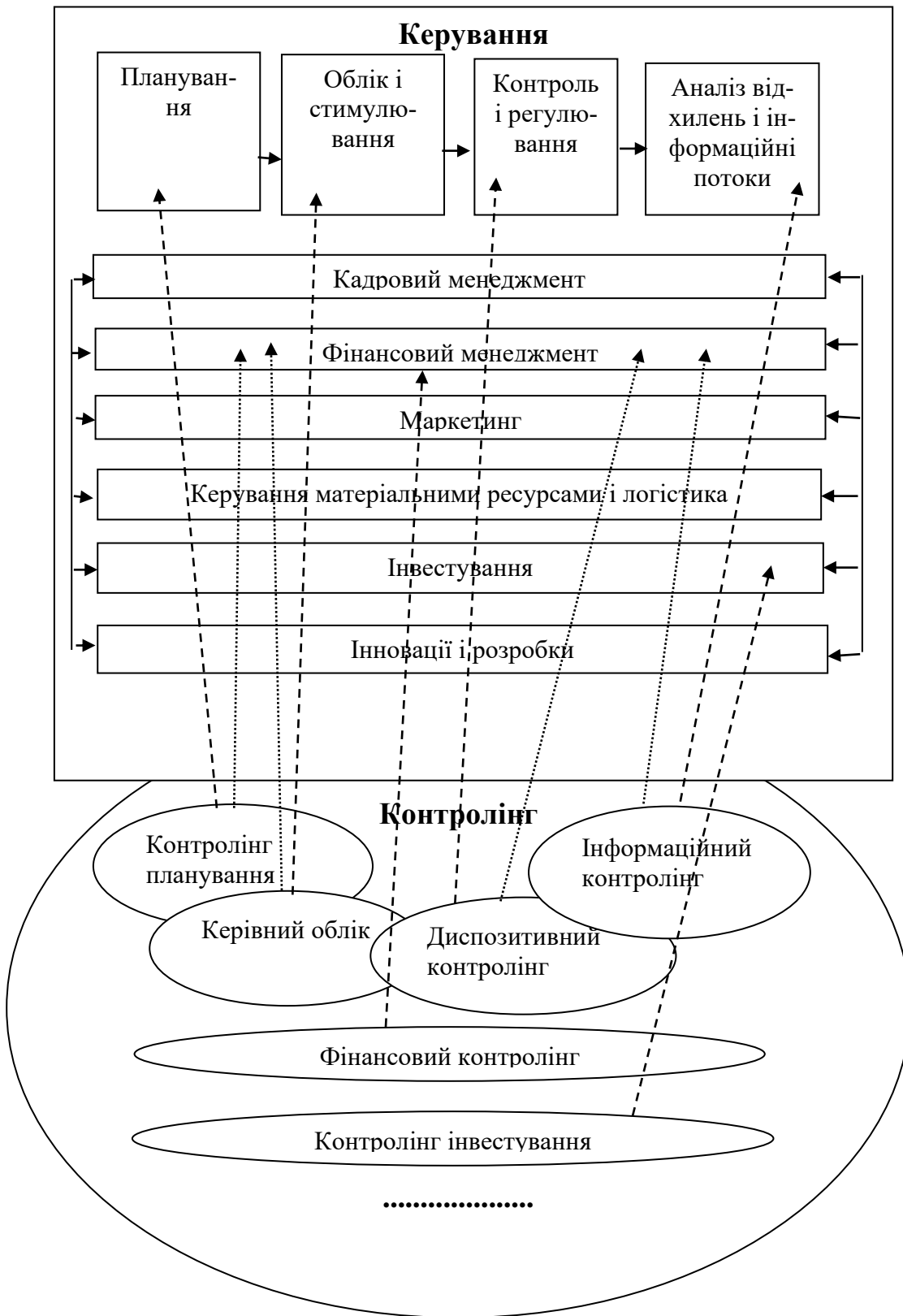


### **1.1.2 Історія розвитку сучасних концепцій контролінгу. Сутність контролінгу**

**Етимологія слова «контролінг»:** англійське «*Kontrolling*» – похідний іменник від дієслова *to control* – «контролювати, керувати, регулювати, регламентувати», що у свою чергу походить від французького слова, що означає «реєстр, перевірочний список».

Термін «контролінг» потрапив з Америки, де, в основному, відбувався розвиток контролінгу як концепції, до Німеччини, де і набув сучасного змістовного наповнення. У той же час у Великобританії і США укорінився термін «**керівний (внутрішньогосподарський) облік**» (*management accounting, managerial accounting*), хоча працівників, до чийх посадових обов'язків входить ведення керівного обліку, там називають **контролерами** (*controller*). В Україні використовують обидва терміни: і контролінг, і керівний облік. Однак термін «**контролінг**» більшою мірою відповідає змістовному полю цього поняття, він передає характер цього сучасного і якісно нового явища в керуванні і містить у собі не тільки облікові функції, але і весь спектр функцій керування процесом досягнення кінцевих цілей і результатів фірми.

Щоб дати визначення поняття контролінгу, необхідно зупинитись на історії його розвитку. Від початку, як свідчить сама етимологія слова **controlling**, воно охоплювало систему **внутрішньогосподарського обліку та контролю**. Контролінг і керівний облік були синонімами. Головною функцією контролінгу в тогочасному розумінні була функція стеження за рівнем виконання планових показників. Звідси бере початок **інформаційна концепція контролінгу**, яка розглядає його як систему забезпечення керівних рішень релевантною інформацією. Звідси ж бере початок функція випереджального контролю та раннього попередження, яка неодмінно притаманна системі контролінгу в її сучасному розумінні. І, нарешті, саме звідтоді поняття контролінгу розширюється й захоплює у своє змістовне поле процес планування.



*Рисунок 1.1 – Взаємозв'язок підсистеми контролінгу з надсистемою підприємства*

Планування і контроль взагалі нероздільно пов'язані, їх доцільніше розглядати як дві сторони одного явища, ніж як дві послідовні ланки: з одного боку план є підґрунтям для проведення контролю, а з іншого – результати контролю впливають на зміни в системі планів. Ми контролюємо, відштовхуючись від планів, і плануємо згідно з результатами контролю. Врешті рещт, ефективний контроль стає неможливим за відсутності чітко скоординованої системи планів, саме тут слід вбачати витoki **координаційної концепції контролінгу**.

Наприкінці 70-х – початку 80-х рр. ці дві концепції (тобто інформаційна і координаційна) набули найбільшого розвитку і поширення. Тому зупинимось на них більш детально.

Значущість **координаційної функції** (або інтеграційно-координаційної, як її ще називають) пов'язана з тим, що ефективність складної системи безпосередньо залежить від якості зв'язку між її окремими елементами. Тобто діяльність кожного з підрозділів підприємства повинна бути скоординована відносно інших підрозділів (центрів відповідальності), оскільки інакше стає неможливою інтеграція роз'єднаних складових в єдине ціле. Ступінь складності системи зумовлює ступінь тісноти зв'язку як між різними рівнями керування, так і між підрозділами одного рівня, і цей зв'язок повинна забезпечити система контролінгу. З точки зору координаційної концепції, це і є головною функцією контролінгу.

**Інформаційна функція контролінгу** полягає в забезпеченні керівних рішень необхідною інформацією. Інформаційна система контролінгу повинна будуватися, як зазначають західні фахівці (наприклад, А. Дайле [9]), на засадах релевантності, своєчасності та достовірності (саме в такій послідовності, бо ж навіть максимально вірна й оперативна інформація, якщо вона потрапить не туди, де вона була потрібна, не тільки не буде корисною, але й може стати на заваді прийняття керівного рішення, адже ясність інформаційного поля є основою ефективного керівного рішення). У той же час неповністю підтверджена інформація, своєчасно подана саме

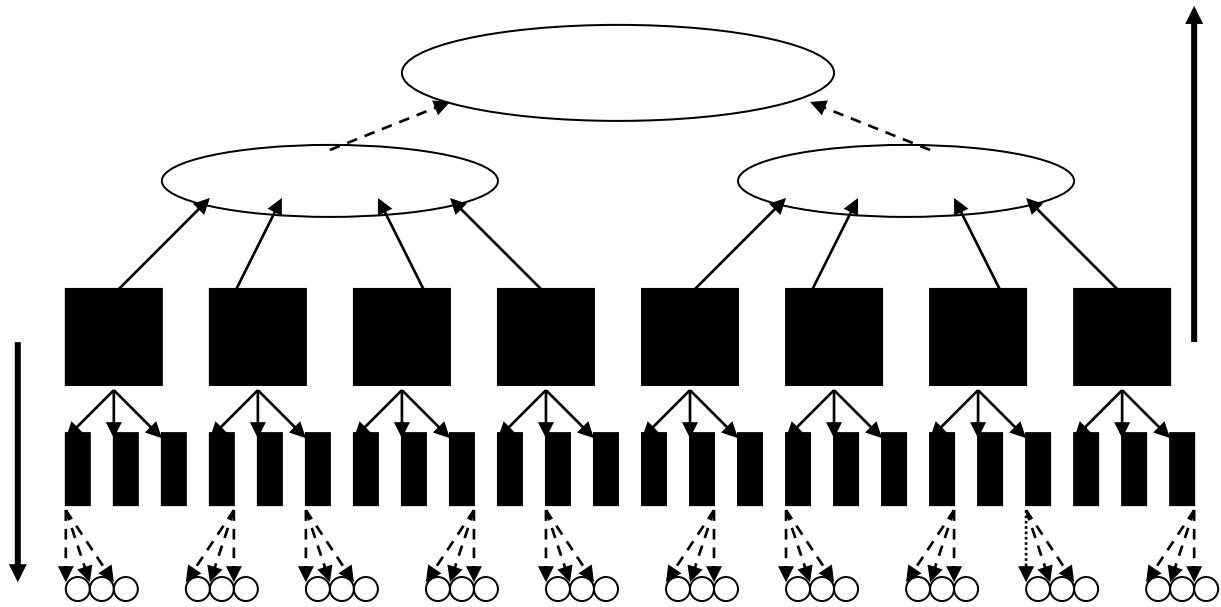
тому менеджеру, якому вона потрібна, буде більш корисною, аніж дані, стовідсотково вірні, але безнадійно застарілі. Інформаційна система контролінгу може бути побудована на основі корпоративної інформаційної мережі й за допомогою спеціального програмного забезпечення, що дозволить стежити за внутрішнім і зовнішнім середовищем підприємства. З точки зору інформаційної концепції, головним завданням контролінгу виступає саме побудова такої системи, тобто інформаційна підтримка керівних рішень.

Стає очевидним, що ці дві концепції контролінгу не тільки не суперечать одна одній, а, навпаки, взаємно доповнюються: координація стає можливою за умови достатньої інформаційної підтримки, а реалізація принципів релевантності і своєчасності інформації неможлива за відсутності достатньої скоординованості системи.

Саме тому і стало можливим їх поєднання на засадах **системної концепції** керування (Р. Акофф [1, 2]). Коли об'єкт керування починає розглядатись як система, на перший план виходить вже не стільки координація, скільки інтеграція як неодмінна ознака системності. І саме забезпечення системності поступово стає головною функцією контролінгу. А оскільки система керування – завжди відкрита система, то під забезпеченням системності слід розуміти не тільки зв'язок між окремими її елементами, але й зв'язок з елементами системи вищого порядку, відносно якої система керування є елементом.

Саме тут слід вбачати витoki новітньої концепції контролінгу – **інтеріоризаційно-експансивної**, згідно з якою контролінг розглядається як метод, що поширюється як на окремі елементи системи (на складові елементів тощо), так і на зовні, на системи вищого рівня. Контролінг у цьому розумінні – зародок філософії ефективності, що може слугувати методологічною базою справжньої глобалізації. Останній момент проілюстровано рисунком 1.2.

Чорним позначено базові рівні експансії контролінгу: керівні системи та їхні підрозділи; білим – рівні, на які контролінг лише має вийти: маленькі кола – «атоми» системи, її неподільні елементи – люди; овали – системи вищих рівнів, системи систем – держави і світ у цілому; пунктир свідчить про наявність проміжних рівнів; дві великі стрілки відбивають два напрямки експансії контролінгу.



*Рисунок 1.2 – Два напрямки розповсюдження контролінгу як методу*

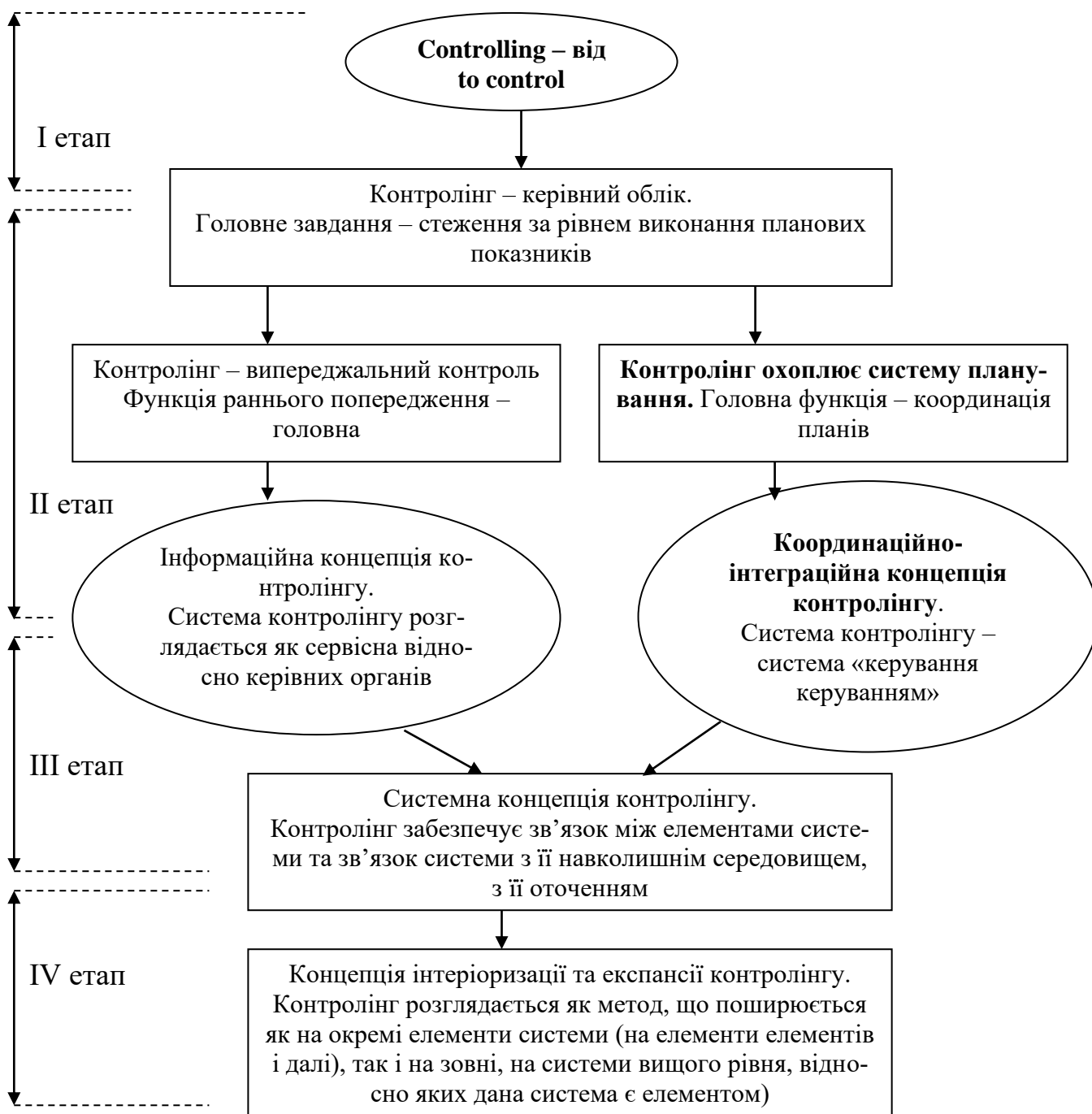
Як стає очевидним з рисунка 1.2, виникнення координаційної концепції контролінгу було зумовлено необхідністю скоординувати плани з метою підвищення ефективності контролю, тобто проблема планування в контролінгу стала одним із каталізаторів еволюції контролінгу як концепції.

Розглянемо головні функції контролінгу з точки зору історії їх становлення (рис. 1.3).

**I етап – етап зародження контролінгу.** Мови про концепцію ще не йде, контролінг на цьому етапі – просто різновид практичної діяльності економіста.

Цей етап закінчується в 30-ті рр. XX століття з появою керівного обліку на підприємствах США.

**II етап – етап розширення функцій контролінгу і його концептуалізації.** Оскільки на засадах контролінгу стало можливим ефективно виконання обліково-контрольних завдань, виникло питання щодо використання контролінгу в суміжних сферах.



*Рисунок 1.3 – Еволюція контролінгу як концепції*

Сфера використання контролінгу поширюється на сукупність керівних функцій, відокремлюються дві головні функції контролінгу: координаційна і інформаційна, – які стають ґрунтом для розвитку координаційної та інформаційної концепцій (30-ті – початок 80-х рр.).

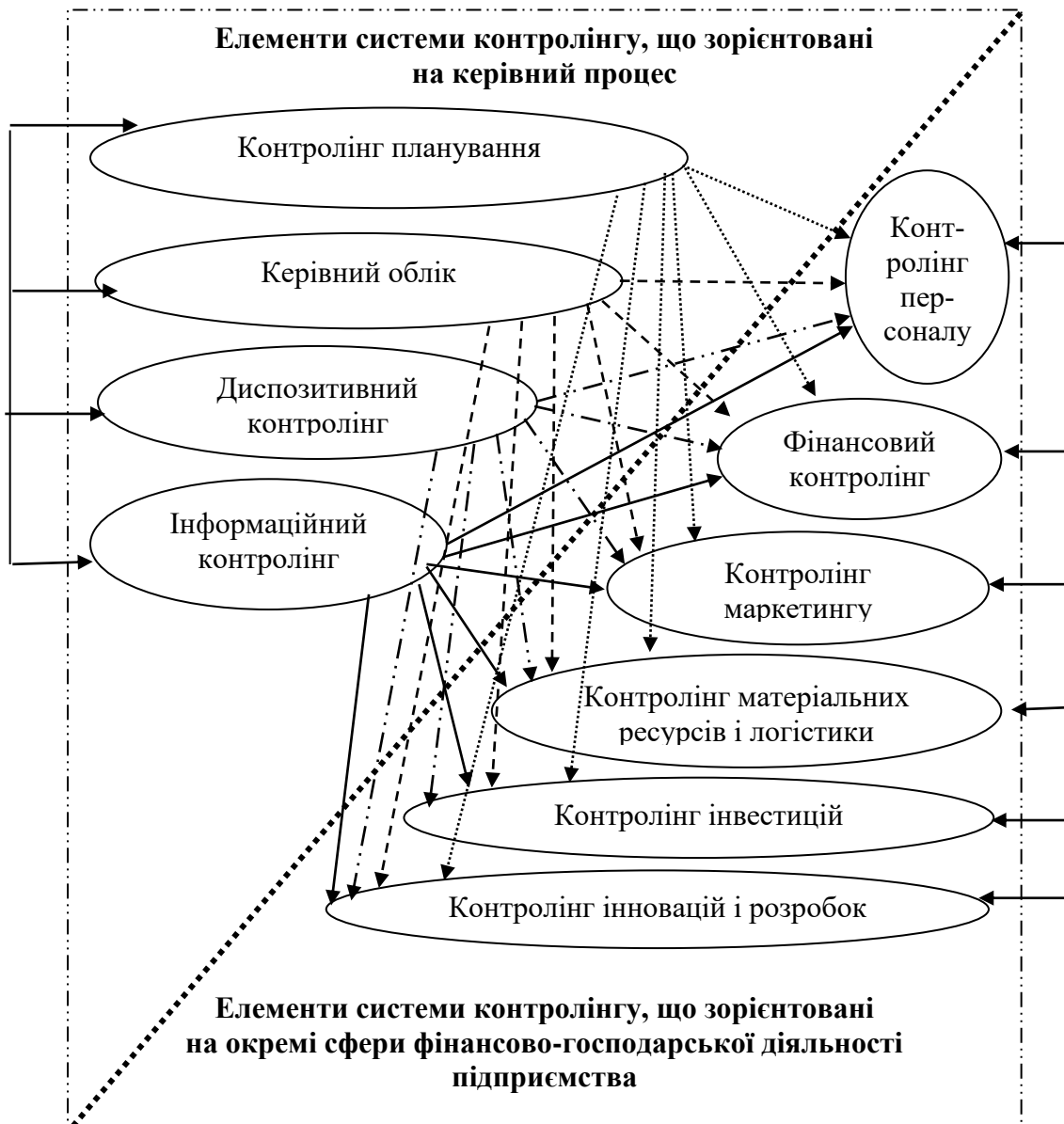
**III – етап розвитку контролінгу як концепції.** У результаті поєднання двох вищезазначених концепцій виникає і починає набирати силу системна концепція контролінгу, яка більш адекватна системному підходу до об'єктів керування. Цей етап триває до цього часу.

**IV – етап виходу контролінгу на рівень філософської системи.** Цей етап тільки розпочинається, хоча тенденції розвитку вже можна відстежити. На засадах контролінгу в останньому розумінні стає можливою істинна глобалізація.

Як висновок, можна сказати, що **сучасний контролінг** існує у двох іпостасях, що, на жаль, розходяться все далі й далі: контролінгу, як різновиду практичної діяльності у сфері керування, і контролінгу як області наукової думки. Два різних розуміння контролінгу призводять до певного конфлікту, вирішення якого може дати багато контролінгу в кожному з цих розумінь.

Розглянемо систему контролінгу з точки зору її елементів. Як вже було зазначено вище, систему контролінгу можна розглядати як сукупність елементів, що обслуговують керівний процес (планування – облік – контроль – аналіз) і, водночас, як сукупність елементів, що обслуговують окремі сфери фінансово-господарської діяльності підприємства. На рисунку 1.4 представлено умовну схему **системи контролінгу**.

Вищенаведена схема показує матричну структуру системи контролінгу, з якої походять два типи зв'язків між елементами всередині системи: зв'язки між елементами в групах процесуальних елементів і елементів за сферами діяльності (стрілочки, що не перетинають умовну межу) та зв'язки між процесуальним елементом і елементами-сферами (для кожного процесуального елемента – свій вид стрілочок, що перетинають умовну межу).



*Рисунок 1.4 – Система контролінгу*

Границю системи представлено як мембрану, щоб підкреслити відкритість системи контролінгу для зв'язків з надсистемою-підприємством (див. рис. 1.1) і надсистемою-економічним середовищем.

Отже, синтезуючи уявлення про систему контролінгу як з точки зору її надсистеми, так і її підсистем, можемо дати визначення контролінгу.

**Контролінг** – напрям практичної діяльності на підприємстві, який полягає в забезпеченні максимально ефективної реалізації всіх функцій керування, як то: планування, облік, аналіз, контроль, регулювання, що має максимізувати ефективність діяльності підприємства.



Тобто, контролінг – це метафункція менеджменту, спрямована на забезпечення досягнення цілей, що стоять перед підприємством, з максимальною ефективністю; вона пронизує всю структуру керування та, як і керування в цілому, має два аспекти: стратегічний та оперативний.

**Система контролінгу** – це адаптивна складна динамічна сукупність взаємопов'язаних елементів, які виконують функцію забезпечення довгострокового ефективного функціонування і розвитку підприємства шляхом координації і спрямування зусиль всіх функціональних підрозділів останнього на досягнення цільових показників.

### ***1.1.3 Головна мета, задачі і функції контролінгу***

**Головна мета контролінгу** – орієнтація керівного процесу на досягнення цілей, що стоять перед підприємством. Для цього контролінг повинен забезпечити **рішення наступних задач** [18]:

- координація керівної діяльності з досягнення цілей підприємства;
- інформаційна і консультативна підтримка прийняття керівних рішень;
- створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи керування підприємством;
- забезпечення раціональності керівного процесу.

**Функції контролінгу визначаються цілями**, які поставлено перед підприємством, і охоплюють ті види керівної діяльності, які забезпечують досягнення цих цілей. До них можна віднести:

- функцію обліку (керівний облік);
- підтримку процесу планування (контролінг планування);
- контроль за реалізацією планів (функція випереджального контролю);
- функцію координації і інтеграції;

- функцію інформаційного забезпечення прийняття керівних рішень.

**За напрямками діяльності**, як вже було відзначено вище, можна відокремити:

- контролінг маркетингу,
- контролінг забезпечення ресурсами,
- логістичний контролінг,
- фінансовий контролінг,
- контролінг інвестицій,
- контролінг інноваційних процесів, тощо.

#### ***1.1.4 Стратегічний і оперативний контролінг***

Рисунок 1.4 продемонстрував, що контролінг наслідує структуру керування, а, оскільки в останньому можна відокремити два великих блоки: стратегічний і оперативний, тому й контролінг має дві головні складові – стратегічну і оперативну.

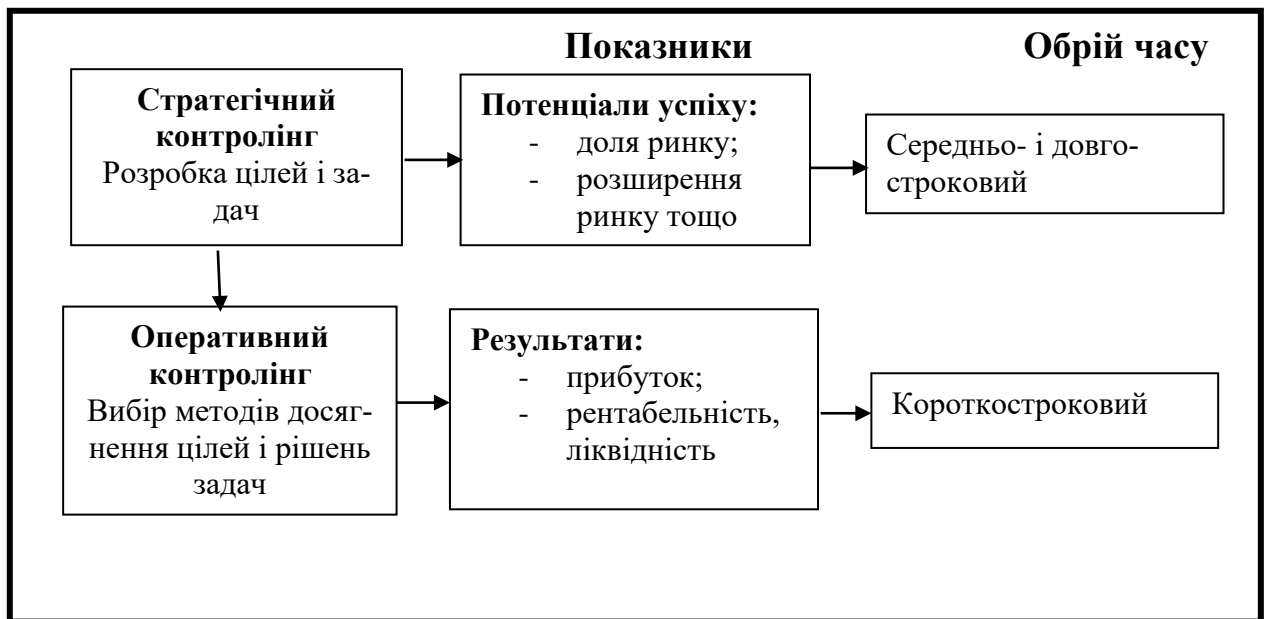
Різницю між ними влучно відзначає Г. О. Швиданенко [17]:

«Вести правильну справу» – **стратегічний контролінг**.

«Вести справу правильно» – **оперативний контролінг**.

Цю сентенцію ілюструє рисунок 1.5 (наводиться за джерелом [17].)

Звідси витікає **роль стратегічного контролінгу** – сприяти ефективному використанню наявних переваг підприємства і створенню нових потенціалів успішної діяльності на перспективу. Відділ стратегічного контролінгу є внутрішнім консультантом керівників і власників підприємства під час розробки стратегії, стратегічних цілей і задач. Він надає необхідну інформацію, що покликана зорієнтувати керівництво в процесі прийняття керівного рішення [17].



*Рисунок 1.5 – Розмежування стратегічного і оперативного контролінгу (наводиться за джерелом [17])*

Стратегічний контролінг визначає цілі і задачі для оперативного контролінгу, тобто ставить нормативні рамки. Обидва ці напрямки контролінгу відрізняються за охоплюваним обрієм часу. Так, оперативний контролінг реалізує свої функції на короткому проміжку часу (рік). Стратегічний контролінг в сучасному менеджменті не має жорсткої прив'язки до рамок часу, хоча частіше мова йде про середньо- і довгостроковий період.

Використання методології стратегічного і оперативного контролінгу в якості інструменту підтримки діяльності менеджерів може суттєво підвищити ефективність функціонування системи керування підприємством. Організації, що розрізняють і визнають важливу роль як оперативного, так і стратегічного менеджменту, як правило, відокремлюють як самостійні організаційні одиниці підрозділи оперативного і стратегічного контролінгу.

Розглянемо головні цілі, задачі й інструменти стратегічного й оперативного контролінгу.

**Стратегічний контролінг** – інтегрована система виміру та інтерпретації показників діяльності, які можна використовувати для коригування стратегії і керування нею.

Стратегічний контролінг координує функції стратегічного планування, контролю і системи стратегічного інформаційного забезпечення.

**Головна мета стратегічного контролінгу** – надання керівництву інформації про можливі пріоритетні напрямки розвитку стратегії підприємства, що має забезпечити підтримку прийняття стратегічних керівних рішень.

**Головна задача стратегічного контролінгу** – здійснення моніторингу і відстеження процесу досягнення стратегічних цілей підприємства.

**Головні завдання стратегічного контролінгу:**

- пошук інформації про зовнішнє оточення підприємства (економічне середовище, конкуренти-контрагенти-споживачі, законодавча база) та її аналіз;

- визначення залежності між стратегічною позицією, яку обрало підприємство, і очікуваним застосуванням внутрішньої звітності підприємства з точки зору стратегічного позиціонування;

- здобуття конкурентної переваги за рахунок аналізу методів скорочення витрат чи/та оптимізації факторів витрат.

**Об'єкти стратегічного контролінгу:** відносні дані (які можна порівняти з даними конкурентів) про ціни, витрати, попит, фінансове становище, як в розрізі структурних одиниць, так і підприємства в цілому. [30]

**Стратегічний контролінг** передбачає такі **етапи процесу оброблення інформації** (за джерелом [30]):

1. Стратегічний аналіз.
2. Стратегічний вибір.
3. Реалізація стратегії.
4. Оцінка і висновки.

Розглянемо більш детально кожен з цих етапів.

**Етап реалізації стратегічного аналізу** передбачає визначення:

- мети підприємства;
- зовнішніх умов роботи підприємства для визначення можливих ризиків і потенційних можливостей;
- ресурсів підприємства для визначення його сильних і слабких сторін;
- організаційної структури підприємства.

**Етап здійснення стратегічного вибору** потребує формулювання всіх можливих альтернатив і, безпосередньо, вибір з точки зору узгодженості зі стратегією за критеріями відповідності, виконуваності, оптимальності.

**Етап реалізації альтернативи** охоплює:

- планування ресурсів;
- побудову структури;
- контроль реалізації стратегії;
- аналіз зовнішнього середовища.

Четвертий етап (**оцінка реалізації**) передбачає визначення економічного ефекту від впровадження в практичну діяльність обраної альтернативи.

Слід відзначити, що етапи циклу стратегічного контролінгу можуть відбуватись одночасно для різних питань, оскільки процес підготовки і обслуговування керівних рішень стратегічного характеру має послідовно-паралельну структуру, що пов'язано з проблемою перманентно мінливого економічного середовища (надсистеми для системи-підприємства). Це викликає необхідність регулювання низки стратегічних керівних рішень, які впливають одне на одне, цю функцію також виконує стратегічний контролінг.

**Інструменти стратегічного контролінгу:**

- методи логістики;
- математичне моделювання;
- SWOT-аналіз, портфельний аналіз, СОФТ – аналіз тощо;

- бізнес-планування;
- побудова кривої життєвого циклу;
- виявлення і аналіз стратегічних розривів.

Основою функціонування стратегічного контролінгу виступає **стратегічне планування**. Останнє буде докладніше розглянуто в II розділі. Зараз тільки відзначимо, що стратегічне планування – це процес визначення перспектив розвитку підприємства.

Враховуючи невизначеність зовнішнього середовища в ринкових умовах, розроблений на підприємстві стратегічний план потребує постійного коригування. Оскільки підприємство повинно постійно адаптуватись до змін у зовнішньому середовищі, сам процес стратегічного планування в системі контролінгу стає безперервним. Реалізація принципу безперервності планування може здійснюватись через механізм саморегулювання діяльності підприємства. Це є необхідною умовою гнучкості й адаптивності підприємства як складної динамічної системи, що діє в надсистемі «економічне середовище».

**Оперативний контролінг** – інтегрована система активного керування прибутком шляхом визначення і знищення «вузьких місць» результатів діяльності підприємства.

**Головна задача оперативного контролінгу** – допомагати менеджерам у досягненні запланованих цілей, які знаходять вираження найчастіше у вигляді кількісних значень рівнів рентабельності, ліквідності чи/та прибутку. Оперативний контролінг зорієнтовано на короткостроковий результат, тому його інструментарій принципово відрізняється від методів і методик стратегічного контролінгу [17].

Оперативний контролінг **координує процеси** оперативного планування, контролю, обліку і звітності на підприємстві за підтримки сучасної інформаційної системи.

**Головною метою оперативного контролінгу** є забезпечення методичної, інформаційної і інструментальної підтримки керівників підприємства.

тва для досягнення запланованого рівня прибутку, рентабельності і ліквідності в короткостроковому періоді. Відрізняють такі групи **інструментів оперативного контролінгу** (за джерелами [30, 43]):

1. Технологія отримання керівної інформації.
2. Аналітичні розрахунки, орієнтовані на прийняття керівних рішень.

До першої групи відносять:

- бюджетування;
- моделювання;
- регулювання;
- ціноутворення.

До другої групи відносять:

- розрахунок сум покриття;
- аналіз точки беззбитковості;
- формування системі цільових показників;
- аналіз відхилень;
- визначення взаємозв'язків і взаємозалежностей між цільовими показниками.

Найбільш важливі інструменти оперативного контролінгу: бюджетування, формування системи цільових показників з визначенням зв'язків між ними, розрахунок і аналіз сум покриття та ціноутворення.

Як стратегічне планування відіграє провідну роль у системі стратегічного контролінгу, так бюджетування – у системі контролінгу оперативного.

**Бюджетування** – процес, який охоплює розроблення бюджетів, організацію їх виконання і контроль за ним. **Бюджет** – це план діяльності підприємства чи його підрозділу в кількісному вираженні. Докладніше бюджетування як процес буде розглянуто в II розділі.

**Головні цільові показники** оперативного контролінгу:

- прибутковість капіталу;
- ліквідність;

- продуктивність;
- витрати;
- керівний прибуток;
- суми покриття.

**Головна різниця між стратегічним і оперативним контролінгом** полягає в тому, що перший орієнтовано на тенденції майбутнього, а останній, навпаки, «дивиться» в сучасність. Наведемо характерні відмінні риси стратегічного й оперативного контролінгу:

- стратегічний контролінг орієнтовано на потенціал, а оперативний контролінг – на конкретний результат;
- контроль передумов, успіху і результату має різне значення для обох напрямів контролінгу;
- об'єкти планування і контролю у оперативному контролінгу співпадають, а в стратегічному – ні;
- в оперативній сфері домінує зовнішній контроль (частіше з боку відділу контролінгу), а в стратегічній – самоконтроль.

У реальній практиці стратегічний і оперативний контролінг достатньо тісно взаємодіють один з одним в процесі реалізації функцій менеджменту. Відділ контролінгу є координатором між керівництвом і підрозділами підприємства під час розробки стратегічних і оперативних планів, а також здійснює контроль за їх виконанням.

Сучасний оперативний контролінг не може задовольнятися у своїй діяльності інформацією фінансового (бухгалтерського) обліку, тому що він, у першу чергу, є орієнтованим на зовнішнього користувача і здійснюється за правилами й інструкціями державних органів. Такому обліку «невідомі» багато категорій і понять економіки підприємства, без яких актуальна оцінка витрат і результатів не є можливою. До таких категорій можна віднести всі види калькуляційних витрат, дисконтовану вартість та ін., тому для реалізації функцій оперативного контролінгу на підприємстві є необхідним принципово інший вид обліку: **керівний облік**. Головні принципи, методи й інструменти керівний обліку будуть розглянуті в розділі 1.2.



## **Питання для самостійного розглядання до розділу 1.1 та рекомендовані літературні джерела**

1. Поясніть концепцію експансії контролінгу «вшир і вглиб», в яких сферах поширення контролінгу ви вважаєте більш актуальним? [17, 42, 51, 53–55, журнали: «Фінанси України», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит», тощо]

2. Проведіть порівняння американської (англо-американська школа) та континентальної (німецька школа) моделей контролінгу. Яку з них ви вважаєте доцільним впроваджувати на підприємствах України? Які елементи іншої, на ваш погляд, також заслуговують на увагу? [3, 9, 17, 22, 23, 37, 48, 49, 55 тощо]

3. Як ви можете пояснити виникнення конфлікту між контролінгом як концепцією та контролінгом як сферою практичної діяльності в німецькій школі контролінгу? [22, 31, 51, 57 тощо]

4. Проведіть ретроспективний огляд і визначте перспективи контролінгу як сфери економічної думки в Україні. Як процес становлення концепції контролінгу в Україні поєднується з поширенням системи контролінгу або окремих її елементів на вітчизняних підприємствах? [4, 10, 12, 15, 20, 30, 34, 40, 42–44, 55, 59, журнали: «Фінанси України», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

5. Порівняйте процеси становлення і розвитку контролінгу в Україні та в інших країнах світу. Чи можна говорити про створення української наукової школи контролінгу? [8, 15, 42, журнали: «Фінанси України», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

6. У чому полягають складнощі в професійній підготовці контролерів в Україні? Які розробки в професіографії контролінгу (зарубіжні й вітчизняні) на ваш погляд заслуговують найбільшої уваги? [3, 9, 11, 13, 23, 28, 30, 43, журнали: «Персонал», «Економіка підприємств» тощо]

7. Проаналізуйте проблеми впровадження системи контролінгу на підприємстві. Що ви вважаєте більш доцільним: скористатись консульта-

ційними послугами зарубіжних фахівців чи поступово «виростити» власну систему контролінгу шляхом підготовки наявних кадрів і розширення функціонального кола контролінгу? [17, журнали: «Персонал», «Фінанси України», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

8. Розгляньте різні погляди на місце системи контролінгу в організаційній структурі підприємства. Чи завжди виникає потреба в охопленні контролінгом усіх напрямків діяльності підприємства? [3, 9, 17, 18, 23, 30, 34, 43, 46 тощо]

9. Проаналізуйте становлення банківського контролінгу в Україні й у світі в цілому як приклад успішної експансії контролінгу «вшир». [17, 56, «Вісник НБУ» тощо]

10. Проаналізуйте можливості експансії контролінгу «вглиб і назовні». Як ви розумієте епіграф до даного розділу? [11, 22, 31, 51 тощо]

## **1.2 Облікова функція контролінгу. Керівний облік**

Керівний облік можна визначити як надання менеджерам фінансової інформації з метою допомогти їм у найважливіших сферах керування: планування, контролю, прийняття рішень

Т. Скоун

1.2.1 Функція обліку як одна з перших функцій контролінгу.

1.2.2 Система керівного обліку: засади побудови, функції, кроки впровадження.

1.2.3 Система контролінгових показників. Класифікація витрат. Розрахунок сум покриття.

У результаті вивчення теми:

**1) студент повинен знати:**

- сутність керівного обліку;
- варіанти взаємозв'язку фінансового і керівного обліку;
- сутність систем «Директ-костінг» та «Стандарт-костінг»;
- контрольні показники системи контролінгу; сутність поняття «сума покриття»;
- зв'язок облікової функції контролінгу з інформаційною функцією та функцією аналізу і контролю;

**2) студент повинен вміти:**

- робити вибір системи обліку діяльності підприємства;
- робити розрахунок прибутку на основі сум покриття;
- розробляти внутрішньогосподарську класифікацію витрат;
- розробляти організаційну структуру підприємства за центрами відповідальності.

### ***1.2.1 Функція обліку як одна з перших функцій контролінгу***

Контролінг історично покликаний виконувати сервісну функцію інформування керівників усіх рівнів із метою забезпечення прийняття ними максимально ефективних керівних рішень. Як було зазначено вище, функція обліку – чи не найперша серед функцій контролінгу. Щоб інформація була корисною, її необхідно зібрати, обчислити, проаналізувати та інтерпретувати. Виконання функції збирання і первісного оброблення інформації (облікової функції контролінгу) забезпечує система керівного обліку.

Часом поняття «контролінг» і «керівний облік» змішуються, хоча змістовне поле останнього значно вужче: функції контролінгу, окрім збирання і оброблення інформації, охоплюють також, як вже було зазначено, процеси планування, контролю, координації та інтеграції, а також підтримку процесу прийняття керівних рішень.

**Керівний облік** – це підсистема контролінгу, побудована на засадах бухгалтерського обліку, але з урахуванням специфіки конкретного підприємства, **головне завдання** якої полягає в забезпеченні керівного апарату підприємства релевантною, своєчасною і повною інформацією, яка слугує для прийняття керівних рішень, використовується під час планування, контролю й аналізу процесів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Функція керівного обліку тісно пов'язана з функцією інформаційного забезпечення, яку буде розглянуто в розділі 3, разом вони покликані забезпечити процес пошуку, збирання, вимірювання, аналізування, підготовки, інтерпретації, надання інформації за місцем її призначення.

**Оперативний керівний облік** охоплює всю фінансово-господарську діяльність підприємства в процесі виконання річного плану. Як елемент системи контролінгу він принципово відрізняється від бухгалтерського обліку. Специфіка керівного обліку в тому і полягає, що він зорієнтований на інформаційні потреби керівництва підприємства і підрозділів, на підтримку прийняття керівних рішень, а бухгалтерський облік спрямований, перш за все, на зовнішніх користувачів [18].

### ***1.2.2 Система керівного обліку: засади побудови, функції, кроки впровадження***

Існують **різні підходи до взаємодії керівного і бухгалтерського (фінансового) обліку** [18]:

- повна автономія керівного обліку (використовуються різні плани рахунків, керівний і фінансовий облік майже не перетинаються);
- часткова автономія керівного обліку (використовуються різні плани рахунків, а взаємодія між керівним і фінансовим обліком здійснюється за допомогою спеціальних рахунків-екранів);

- часткова інтеграція керівного і фінансового обліку (відокремлення керівного обліку окремим блоком в системі фінансового обліку);
- повна інтеграція керівного і фінансового обліку, коли у стандартному плані рахунків фінансового обліку передбачені субрахунки для обліку витрат за статтями, а також рахунки для обліку результатів діяльності (сум покриття).

На українських підприємствах, які використовують керівний облік, найбільш поширеною є повна інтеграція фінансового і керівного обліку, оскільки цей варіант є найбільш простим для впровадження і використання.

Ефективне керування потребує контролю різних компонентів бізнесу: кадрових ресурсів, ціноутворення, фінансових ресурсів, розподілу відповідальності та ін. Тенденція керівного обліку – всебічне охоплення бізнесу в цілому.

Керівний облік передбачає розподіл підприємства на центри відповідальності. У межах системи контролінгу вся інформація акумулюється і аналізується не за підприємством взагалі, а за центрами відповідальності. До останніх можна віднести профіт-центри, сервіс-центри, центри витрат, центри інвестицій.

**Центр відповідальності** – це сегмент підприємства на чолі з відповідальним менеджером, який приймає керівні рішення.

**Профіт-центр** – це підрозділ, керівник якого несе відповідальність за розмір отриманого прибутку і може впливати як на витрати, так і на розмір отриманого доходу.

**Центр доходу (центр виторгу)** – підрозділ, керівник якого відповідає тільки за виторг від реалізації, але не за витрати (або за витрати, але в обмеженому обсязі), наприклад, відділ збуту.

**Сервіс-центр** – підрозділ підприємства, який виконує допоміжні, сервісні функції щодо інших центрів відповідальності.

**Центр витрат** – це підрозділ, керівник якого відповідає тільки за витрати, оскільки може безпосередньо впливати лише на останні.

**Центр інвестицій** – це підрозділ, керівник якого є відповідальним за капіталовкладення, доходи й витрати за інвестиційним проєктом.

Серед **функцій керівного обліку** можна відзначити такі:

1 Надання необхідної інформації менеджерам різних рівнів для прийняття керівних рішень.

2 Обчислення фактичної собівартості продукції і її відхилень від нормоплану.

3 Визначення фінансових результатів за продуктовими групами чи/та центрами відповідальності. [46]

Система керівного обліку забезпечує на підприємстві:

- оперативне відстеження і збирання (моніторинг) інформації в межах інформаційної системи, що існує на підприємстві;

- аналіз поточного фінансового стану у співставленні з планованими показниками за обраною номенклатурою критеріїв;

- надання інформації для керівництва з метою підготовки оперативних і стратегічних керівних рішень;

- адаптивне фінансове планування діяльності підприємства. [17]

Побудова системи керівного обліку передбачає таку низку кроків (згідно з джерелом [17]):

1. Формування структурної схеми доходів і витрат за рівнями надання інформації, планування і аналізу показників діяльності з відокремленням характеристик для надання керівництву на кожному з рівнів структуризації.

2. Класифікацію статей доходів і витрат, аналіз подання їх у бухгалтерському обліку на поточний момент і в запропонованій номенклатурі та структурі характеристик для визначення показників, що забезпечують аналіз фінансової діяльності і керування.

3. Пропозиції щодо змін і доповнень до діючого плану рахунків.

4. Пропозиції щодо керівного обліку в межах системи контролінгу, узгодження, затвердження і розвиток класифікатору рахунків і їхньої кореспонденції.

### *1.2.3 Система контролінгових показників. Класифікація витрат. Розрахунок сум покриття*

Система керівного обліку передбачає вибір системи показників, які можуть слугувати базою для оцінювання й аналізування результатів діяльності і поточного стану підприємства, а також планування напрямів діяльності.

Вимоги до показників, придатних для застосування в системі контролінгу та в підсистемі керівного обліку:

- релевантність;
- актуальність;
- динамічність;
- прогнозний характер;
- компактність;
- порівнянність.

Згідно з Г. О. Швиданенко, можна відокремити п'ять кроків побудови системи взаємопов'язаних показників для підприємства в цілому і для його підрозділів:

1. Вибір головного показника, який відповідав би головній меті підприємства (операційний прибуток, чистий прибуток, рентабельність продажу та ін.).

2. Фіксація методів обчислення складових показника. Наприклад, оцінювання прибутку може відбуватися з урахуванням різних схем класифікації витрат.

3. Визначення моменту розрахунку показника.

4. Розроблення стандартів вимог до центрів відповідальності.

5. Визначення періодичності звітів і довідкових документів.[17]

Керівний облік покликаний надавати інформацію про доходи, витрати, прибуток і показники рентабельності в розрізі організаційних одиниць

підприємства, продуктів, послуг, клієнтів тощо. Система кодифікації керівного обліку будується на основі ієрархічного класифікатора його напрямків. Тому **облік витрат і калькулювання собівартості продукції** – один із важливіших розділів керівного обліку. Саме собівартість виробництва одиниці продукції є основою для прийняття багатьох керівних рішень, оскільки дозволяє відповісти на класичні питання практики контролінгу.

Існують різні ознаки класифікації витрат, а, отже, і різні підходи до побудови класифікаційних систем. Досить впорядкована й прозора класифікація витрат наведена в джерелі [46]:

1. За економічною роллю в процесі виробництва: основні і накладні.
2. За методом включення в собівартість продукції: прямі і непрямі.
3. За відношенням до обсягу виробництва: змінні і постійні.

**Основні витрати** – це витрати, які безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва.

**Накладні витрати** – це витрати, які виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва і керування ним.

**Прямі витрати** – це витрати, відношення яких до конкретного об'єкту калькулювання (виду продукції, центру відповідальності) простежуються безпосередньо.

**Непрямі витрати** – це витрати, які неможливо безпосередньо ототожнити з тим чи іншим об'єктом калькуляції.

**Змінні витрати** – це витрати, які змінюються прямо пропорційно до обсягу виробництва, а в розрахунку на одиницю продукції є постійними.

**Постійні витрати** – це витрати, які не змінюються у короткостроковому терміні, а в розрахунку на одиницю продукції зменшуються в разі зростання обсягу виробництва.

Існують витрати, які не можна визначити ані як змінні, ані як постійні, їх називають **змішаними** або **напівзмінними**, оскільки вони мають водночас як змінні, так і постійні компоненти. Змішані витрати змінюються в



разі зміни обсягу виробництва, але залежність ця не є прямо пропорційною.

Також за ознакою ступеню регулювання [18] розрізняють витрати, що підлягають регулюванню повністю, частково, або майже не підлягають.

**Повністю** регульовані витрати – це витрати, які відбивають чітку функціональну залежність між «входом» і «виходом» процесу виробництва.

**Частково регульовані витрати (довільні)** – витрати, що виникають як наслідок рішень, які керівництво приймає періодично. Жорсткого зв'язку типу «причина-наслідок» між «входом» і «виходом» не існує.

**Слабко регульовані витрати** – це витрати, на обсяг яких не можливо впливати у короткотерміновому періоді.

Остання класифікація застосовується у поєднанні з розподілом підприємства на центри відповідальності, оскільки ступінь регулювання витрат може бути різною в залежності від умов: по-перше, у довгостроковому періоді піддаються регулюванню ті витрати, які у короткостроковому вважаються такими, що регулюванню не підлягають; по-друге, витрати, які не регулюються на рівні керівників центрів відповідальності, є повністю регульованими на рівні керівника підприємства.

У системі керівного обліку витрати повинні розподілятися за двома головними групами об'єктів: підрозділами і продукцією. Процес має два етапи:

1. Збір витрат за центрами відповідальності.
2. Віднесення витрат на конкретну продукцію чи іншу калькуляційну одиницю.

Існують два головні методи розрахунку собівартості продукції: облік за повною собівартістю та облік за системою директ-костінг.

**Облік за повною собівартістю** – це метод розрахунку собівартості, який передбачає включення до останньої всіх витрат підприємства (постійні витрати розподіляються пропорційно до обраної бази).

**Облік за системою директ-костінг** – це метод розрахунку собівартості, який передбачає, що на об’єкт калькуляції (вид продукції, центр витрат) відносять тільки ті витрати, які розглядаються як безпосередньо пов’язані з цим об’єктом.

Контролінг частіше використовує систему директ-костінг, оскільки вона вимагає, щоб витрати групувались в залежності від їх зв’язку з показниками, що характеризують ступінь використання ресурсного потенціалу і виробничих можливостей підприємства.

У системі **директ-костінг** розрізняють:

1. Прямі змінні витрати.
2. Непрямі розподілені витрати.
3. Умовно постійні не розподілені витрати.

**Прямі змінні витрати** – це витрати на організацію й підготовку виробництва, які пов’язані безпосередньо з випуском того чи іншого виду продукції і тому можуть бути віднесені на конкретний вид продукції. Вони прямо пропорційно залежать від обсягу випуску продукції.

**Непрямі розподілені витрати** – це витрати на організацію і підготовку виробництва, які пов’язані з функціонуванням підрозділу підприємства чи з групами виробничої продукції і тому можуть бути віднесеними на них.

**Умовно постійні нерозподілені витрати** – це також витрати на організацію і підготовку виробництва, але вони, на відміну від непрямих розподілених витрат, не можуть бути безпосередньо віднесеними ані на вид продукції, ані на підрозділ (групу продукції).

Сума покриття (маржинальний прибуток) – один з важливіших показників, що використовуються в процесі керування прибутком у системі оперативного контролінгу. **Сума покриття** – це різниця між сумою чистого операційного доходу від реалізації продукції і сумою витрат. Сума покриття слугує мірою оцінки здібності підприємства формувати необхідний валовий операційний прибуток від реалізації продукції [22, 23].

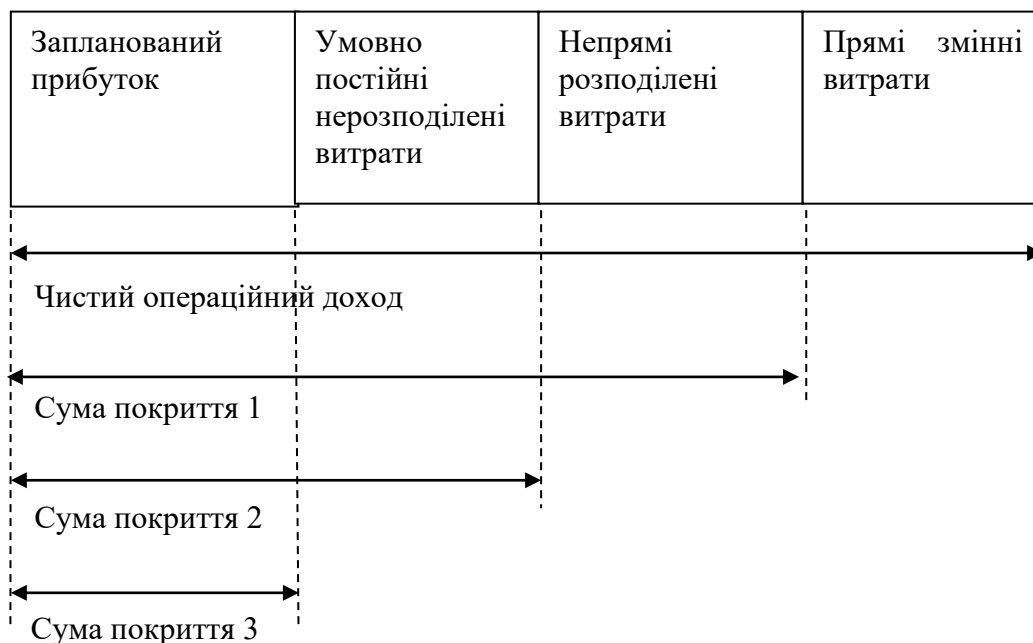
**Розрахунок сум покриття** дозволяє екстрагувати із загального розміру чистого операційного доходу і сукупного розміру витрат окремі показники, необхідні для керування прибутком і передбачає поступовий розрахунок наступних показників:

**Сума покриття 1** – це сума чистого операційного доходу за виключенням прямих змінних витрат.

**Сума покриття 2** розраховується як різниця між сумою покриття 1 і сумою непрямих розподілених витрат.

**Сума покриття 3** – це різниця між сумою покриття 2 і умовно постійними нерозподіленими витратами.

Рисунок 1.6 ілюструє взаємозв'язок між сумами покриття.



*Рисунок 1.6 – Розрахунок сум покриття*

Сума покриття 3 – це і є результат діяльності підприємства (керівний прибуток). У залежності від того, перевищує цей показник розмір запланованого прибутку чи ні, і будується подальше оперативне планування на підприємстві. Тому сума покриття 3 є важливим індикатором ефективної діяльності підприємства.

Під час калькулювання необхідно враховувати, чи виконує воно на підприємстві функцію ціноутворення для конкретних замовлень та видів продукції, чи з його допомогою визначають суми покриття і прибутковість замовлень і видів продукції за цін, що вже сформувались на ринку.

У першому разі калькулювання відбувається шляхом визначення прямих змінних витрат і додавання до них суми покриття. У другому – спершу треба перевірити, наскільки ринкова ціна задовольняє підприємство. Перевірка полягає в тому, що з ринкової ціни вираховують заплановані прямі змінні витрати і порівнюють отриману різницю з запланованими сумами покриття, і вже на основі проведеного аналізу приймають керівне рішення щодо випуску продукції.

Схему розрахунку ціни, що базується на сумах покриття, наведено на рисунку 1.7. Цей варіант калькуляції має багато переваг відносно калькуляції за кожним замовленням (легкість розрахунків, висока мобільність, прямий облік сум покриття тощо), що робить його значною мірою більш зручним для керування прибутком.

Для калькуляції ціни продажу методом розрахунку сум покриття важливо як можна точніше визначити прямі змінні витрати і розрахувати відсотковий бонус в розмірі необхідної суми покриття.

Ціна продажу, що є нормальною для запланованого рівня зайнятості, структури замовлень і результатів господарювання, розраховується виходячи з усереднених умов, з урахуванням яких складається калькуляція. Але в деяких обставинах недостатньо лише скласти нормальну калькуляцію. Це робиться у випадку:

1) неповної зайнятості, коли підприємство згодне виконати будь-яке замовлення, навіть якщо воно не дозволить повністю отримати заплановану суму покриття;

2) надмірної зайнятості, коли відомо, що заплановані показники будуть виконані, але немає вільних ресурсів для прийняття додаткового замовлення.

<p><b>Калькуляція планової ціни замовлення:</b></p> <p>Прямі змінні витрати</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>необхідна сума покриття (як відсоток від прямих змінних витрат)</p> <p style="text-align: center;">=</p> <p>ціна продажу як планова величина</p>
<p><b>Калькуляція, виходячи з ціни, що склалася на ринку:</b></p> <p>Ринкова ціна як відома величина</p> <p style="text-align: center;">-</p> <p>прямі змінні витрати</p> <p style="text-align: center;">=</p> <p>забезпечена сума покриття (&gt;&lt;= запланованої суми покриття)</p>

*Рисунок 1.7 – Калькуляція, що базується на розрахунку сум покриття*

Питання нижньої межі ціни можна вирішити з точки зору двох підходів:

1. Найнижча ціна за дефіцитної платоспроможності – це прямі змінні витрати, якщо не дотримуватись її, підприємство не тільки не отримує суми коштів для покриття непрямих розподілених і умовно-постійних розподілених витрат, але й підвищує ризик загального збитку за рік.

2. Припустимою нижньою межею ціни є покриття умовно-постійних нерозподілених і непрямих розподілених витрат. Це означає,

що, хоча за калькуляцією, яка відбиває всі витрати, нижня межа ціни не дозволяє отримати прибуток, вона гарантує покриття всіх витрат.

Метод розрахунку суми покриття показує, що не існує загальної формули для визначення ринкової ціни. Але, оскільки в дійсності ринкова ціна лише в деяких випадках орієнтується на власну калькуляцію, це не можна вважати недоліком цього методу калькуляції в порівнянні з методом розрахунку ціни за кожними замовленням окремо. Ринкова ціна визначається співвідношенням попиту і пропозиції. У кожному конкретному випадку для підприємства важливіше отримати замовлення на умовах, що його вдовольняють, ніж втратити його лише для того, щоб дотриматись власної калькуляції, якою б точною вона не була.

Втім, не слід забувати, що калькуляція, яка базується на методі розрахунку сум покриття, не виключає певного ступеня ризику, який полягає в можливості виникнення тенденції до заниження необхідної суми покриття й тому може призвести до неповного покриття умовно-постійних нерозподілених і непрямих розподілених витрат, а це, кінець кінцем, призведе до збитків.

Щоб цьому запобігти, необхідним є постійний облік, у якому відбивалися б отримані суми покриття і в якому б велось перманентне порівняння між наявними та необхідними запланованими сумами [26].

Як висновок, зазначимо, що процес прийняття керівних рішень передбачає порівняння двох і більше варіантів рішення і вибір найкращого. Щоб зробити вибір, необхідно володіти релевантною, істотною інформацією. Керівний облік повинен надати необхідну інформацію для оцінювання таких альтернативних варіантів, саме це зумовлює його важливу роль в системі інформаційного забезпечення підприємства (останній присвячено розділ 1.3).

**Питання для самостійного розгляду до розділу 2.1 та рекомендовані літературні джерела:**

1. Поясніть місце облікової функції в процесі розвитку контролінгу як концепції. В яких напрямках проходила подальша експансія контролінгу? [15, 17, 18, 23, 30, 43, журнали: «Персонал», «Фінанси України», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

2. Проаналізуйте термінологічну проблему «контролінг/керівний облік». Що є причинами її виникнення? Який зміст ви вкладаєте в поняття «контролінг» та «керівний облік»? Змістовне поле якого поняття вважаєте ширшим? [4, 12, 14, 17, 18, 20, 27, 30, 32, 34, 43, 46 тощо]

3. Обґрунтуйте необхідність впровадження системи керівного обліку на українських підприємствах. [4–6, 10, 12, 15, 20, 25, 26, 30, 34, 40–44, 52–55, 58, 59, журнали: «Персонал», «Фінанси України», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

4. Розробіть власну послідовність кроків впровадження системи керівного обліку на конкретному підприємстві (що є вашою базою практики або місцем роботи). [17, 18, 22, 40, 43 тощо]

5. Розгляньте контролінг в реалізації функцій аналізу і контролю як похідних від облікової функції. [18, 21, 46 тощо]

## 1.3 Функція інформаційного забезпечення прийняття керівних рішень

Завданням контролінгу як функції керування є рефлексія керівних рішень, а як функції його підтримки – отримання й оброблення інформації.

Е. Шерм

1.3.1 Місце інформаційної функції контролінгу в функціональному полі контролінгу

1.3.2 Система інформаційного забезпечення і вимоги до керівної інформації

1.3.3 Характеристики інформації. Попит на інформацію на різних рівнях планування і контролю. Інформація раннього попередження

У результаті вивчення теми:

**1) студент повинен знати:**

- поняття інформаційної функції контролінгу;
- вимоги до інформації;
- сутність системи інформаційного забезпечення;
- характеристики інформації;
- поняття інформації раннього попередження;

**2) студент повинен вміти:**

- схематично зобразити організацію інформаційного забезпечення;
- визначати релевантну і не релевантну інформацію;
- вибирати оптимальну модель підтримки прийняття керівних рішень;
- структурувати інформацію за рівнями керування.



### *1.3.1 Місце інформаційної функції контролінгу в функціональному полі контролінгу*

Як вже зазначалося вище, облікова й інформаційна функції контролінгу перебувають у досить міцному зв'язку. Перша виступає підґрунтям для другої, яка набуває розвитку в умовах становлення інформаційного суспільства. У реалізації функції обліку контролінг виступає як керівний облік, у реалізації ж інформаційної функції контролінг повною мірою забезпечує ефективність прийняття керівних рішень. Тобто система керівного обліку виступає як підсистема інформаційної системи підприємства в цілому. Втім, інформаційний компонент контролінгу не є ідентичним інформаційній системі підприємства (рисунок 1.8), є вужчим, більш спеціалізованим. Однак, у реалізації функції координації та інтеграції (розділ 1.4) контролінг охоплює й інформаційну систему (контролінг інформаційних потоків). Таким чином, ми бачимо, що кожна з функцій контролінгу виростає з попередньої і ніби поглинає її, хоча попередня залишається незалежною, історично першою, у функціональному полі контролінгу. Система забезпечення прийняття керівних рішень будується на перетинанні інформаційної системи підприємства та системи контролінгу і змістовно збігається з контролінгом у реалізації інформаційної функції

Рівно як облікова функція контролінгу реалізується в систему керівного обліку, інформаційна функція набуває реалізації в системі забезпечення прийняття керівних рішень (далі – СЗКУ).

**Система забезпечення прийняття керівних рішень (СЗКУ)** – підсистема контролінгу, що є надбудовою над оперативними інформаційними системами підприємства і переслідує мету забезпечення інформаційної цілісності підприємства, інформаційної підтримки прийняття керівних рішень, їх погодження між собою та із стратегічними, тактичними та оперативними цілями підприємства, його місією.



*Рисунок 1.8 – Система забезпечення прийняття керівних рішень*

Таким чином, для системи керівного обліку СЗКУ є надсистемою, для системи контролінгу – підсистемою.

### *1.3.2 Система інформаційного забезпечення і вимоги до керівної інформації*

Виконання функцій контролю і планування потребує забезпечення релевантною інформацією необхідної точності й у визначений момент часу. Інформаційне забезпечення від початку було головним завданням фахівців з контролінгу, хоча в процесі його розвитку думки про те, яка інформація буде потрібна, значно змінилися.

Історично склалося так, що дані бухгалтерії зосереджувалися здебільшого на внутрішньому середовищі підприємства. Інформація про зовнішнє середовище залишалася в значній мірі поза увагою. Потім, як інструмент інформаційного забезпечення, був використаний попередній кошторис витрат, набула розвитку система показників, з'явилися і набули подальшого розвитку системи розрахунку планових і часткових витрат, та ін. Саме в цьому і полягає сьогодні **коло задач контролінгу** у виконанні **функції інформаційного забезпечення** процесу прийняття керівних рішень.

Для інформаційного забезпечення цілепокладання, стратегічного і тактичного планування інформація звітності є недостатньою. Висвітлення майбутніх віддалених можливостей і наслідків потребує інформації прогнозного характеру, інформації про тенденції розвитку економічного середовища, це є необхідною умовою розробки і впровадження оптимальної стратегії підприємства. Тому СЗКУ розглядається як перша ступінь системи планування і контролю ( в якій знаходить практичну реалізацію контролінгова функція планування і контролю). Втім, на практиці СЗКУ та система планування/контролю діють одночасно й тісно пов'язані між собою. Тому процеси інформаційного забезпечення повинні розглядатися в тісному взаємозв'язку з процесами прийняття рішень.

Відзначають чотири типи проблем інформаційного забезпечення [53]:

- **кількісна проблема** (охоплює питання відносно необхідного обсягу інформації);
- **проблема часу** (швидкий розвиток системи обумовлює короткі актуалізаційні цикли інформації);
- **проблема якості** (обґрунтованість інформації);
- **проблема комунікації** (торкається питання напрямку передачі інформації (інформація виникає часто не там, де вона потрібна), а також способу підготовки й ущільнення інформації).

Більшості інформації, що є необхідною для стратегічного і тактичного планування, часто дається не зовсім точна чи взагалі неточна кількісна оцінка. Тому на першому плані сьогодні стоїть розвиток побудованих за принципом модуля систем часткової інформації, що повинні будуть розвиватися на основі поділу праці і використовуватися для отримання й об'єднання раціональних побудованих показників.

Важливим з погляду контролінгу є виявлення попиту на інформацію. Необхідність в інформації виявляється через процеси планування і контролю і відповідні їм рішення. З питанням попиту на інформацію тісно пов'язане питання її релевантності.

**Релевантною**, за джерелом [18], для прийняття керівного рішення можна вважати лише таку інформацію, яка безпосередньо пов'язана з керівним рішенням, це можуть бути:

- умови, в яких рішення приймається;
- цільові критерії;
- набір можливих альтернатив;
- наслідки прийняття кожної з альтернатив.

Отже, **інформація** – це сукупність відомостей, що зменшують ступінь невизначеності. Тому інформація, яку надає СЗКУ, повинна відповідати таким вимогам:

- достовірність;
- повнота;

- релевантність (суттєвість, істотність);
- корисність (ефект від використання інформації повинен перевищувати витрати на її отримання);
- зрозумілість;
- своєчасність;
- регулярність.

Цим вимогам повинна відповідати вся інформація, в тому числі й інформація традиційного бухгалтерського (фінансового) обліку. Але значущість різних вимог неоднакова: якщо для фінансового обліку головне – це достовірність інформації, то для керівного – її релевантність (наскільки вона є суттєвою для прийняття керівного рішення).

### ***1.3.3 Характеристики інформації. Попит на інформацію на різних рівнях планування і контролю. Інформація раннього попередження***

У процесі повсякденної діяльності в організації виникає значна кількість оперативної інформації. Вона слугує базою для підсумкової інформації, що відбивається у фінансовому і керівному обліку.

Основними характеристиками інформації є її вид, ступінь ущільненості (наприклад, керівна інформація), актуальність (інформація може швидко застаріти), форма викладу (виразність інформації може мати значний вплив), значення, якість, призначення.

#### **На практиці необхідно розрізняти:**

- 1) керівну інформацію й інформацію до виконання;
- 2) ретроспективну інформацію і перспективну інформацію;
- 3) періодичну інформацію й інформацію непостійного надходження.

Якщо розглядати **інформаційний процес у взаємозв'язку з процесами планування і контролю**, то можна виявити розходження між:

- інформаційними системами, спрямованими переважно на стратегічне планування і контроль;
- інформаційними системами, спрямованими переважно на тактичне планування і контроль;
- системами забезпечення інформацією, спрямованими переважно на оперативне планування і контроль.

У відношенні інформаційного попиту для окремих етапів планування і контролю слід підкреслити наступне:

1) стратегічне планування використовує в першу чергу зовнішню, невелику кількість інформації, що у значній мірі є разовою, зорієнтованою на майбутнє і неточною;

2) тактичне планування використовує поточну інформацію в постійній формі (фінансову і контрактну інформацію, інформацію про стан ринку);

3) оперативне планування припускає використання в значній мірі кількісних даних, даних часу, потужності тощо.

Уся інформація в останньому випадку повинна надаватись дуже швидко. На відміну від тактичного планування, де також досить припущень і приблизних даних, тут необхідні точні дані.

Ефективне планування і контроль потребують інформації з трьох джерел-систем:

- **зовнішньої системи** (соціальні, політичні, економічні, екологічні фактори); мета – визначення шансів і ризиків;

- **конкурентного середовища** (наприклад, галузева структура); мета – визначення сильних і слабких сторін;

- **внутрішнього середовища підприємства** і виробничого процесу (мова йде про облік і звітність).

При формуванні потреби в інформації і наданні необхідної інформації виникають такі **проблеми**:

- виникає розрив у часі між інформацією і реальним станом речей;

- виникає розрив у змісті між реальними процесами і прогнозами (не всі процеси розвиваються так, як спрогнозовано);
- суб'єктивність представлення інформації.

Отже, контролеру недостатньо виявити потреби в інформації й одержати її, необхідно ще оцінити цю інформацію.

**Оцінювання інформації** на підприємстві найчастіше відбувається в аспекті:

- витрат на здобуття й оброблення інформації;
- досягнутої цим вигоди.

Незважаючи на ці складності, доцільно в разі потреби якісно зіставити вигоди у формі запланованої чи очікуваної економії витрат або збільшення доходів і здійснити у зв'язку з цим оцінювання потреб в інформації, її пропозиції і обсяг вже наданої інформації.

Наступними етапами після встановлення потреби в інформації є її отримання й оброблення. На практиці, тим не менш, ці три етапи тісно пов'язані.

Контролінг повинен забезпечувати своєчасне і навіть передчасне отримання інформації, а також оперативне реагування, розроблення і прийняття керівних рішень.

Швидкі зміни навколишнього середовища мають наслідком дві проблеми:

- усвідомлення та оцінка ризиків часто відбуваються занадто пізно;
- час реакції на нові обставини став тривалішим.

Як результат – кризовий розвиток підприємств. Актуальною є потреба своєчасно реагувати на сигнали, що сповіщають про зміни. **Системи раннього попередження** – це системи інформаційного забезпечення, що сигналізують про приховані ризики і небезпеки (таблиця 1.1). Інформація раннього попередження – це інформація про приховані процеси, які ще не стали явними або не достатньо вимальовуються за даних обставин.

Між плануванням, керуванням і звітністю існує інтенсивний інформаційний обмін. Найбільш тісно пов'язані тактичне й оперативне планування і звітність, а також контроль. При цьому планування більше ґрунтується на зовнішній інформації.

Контролінг у здійсненні своїх функцій багато в чому базується на системі показників економічної діяльності підприємства, що є засобами контролю і планування. Функції показників, які може використовувати контролінг, представлені на рисунку 1.9.

*Таблиця 1.1 – Інформація раннього попередження (за [53])*

<b>Сфера спостереження</b>	<b>Відповідні індикатори попередження</b>
Кон'юнктурний розвиток	Офіційне одержання замовлень
Технологічний розвиток	Інформація про можливі зміни технологічних ліній і технології товарів
Товари/регіони ринків збуту певного підприємства	Власне оформлення замовлень і власний портфель замовлень
Клієнти підприємства	Поводження під час замовлення і отримання продукції
Конкуренти підприємства	Цінова політика і політика продукту
Постачальники підприємства	Ціни й умови постачання
Ринок капіталу	Відсотки і валютний курс
Товарна політика	Частка невдалих, дуже успішних, успішних і проблемних товарів
Співробітники	Зміни ставки заробітної плати
Фінансові результати	Екстраполяція калькуляційних результатів, балансових результатів, ліквідних результатів і надходжень готівки
Дослідження і розвиток	Витрати в порівнянні з витратами конкурентів
Збут	Екстраполяція обсягу збуту і ціни. Складське господарство в порівнянні з конкурентами
Продукція і заготівля	Екстраполяція продуктивності праці, витрат на заробітну платню. Заготівельні витрати і витрати на заробітну платню в порівнянні з конкурентами



Оскільки підприємства Німеччини великою мірою використовують провідні розробки в цій сфері, особливу цікавість являє їхній досвід у формуванні внутрішньої звітності, системи керівного обліку [53–55].



*Рисунок 1.9 – Схема функцій показників, які використовує контролінг (за джерелом [53])*

**Задачами внутрішньої звітності на підприємствах Німеччини є:**

- збір інформації (у першу чергу обліку і підприємницького середовища), складання графіків;
- добір і поглиблення інформації, важливої для одержувача;
- доцільне групування інформації й інтерпретація її у вигляді даних і показників у функціональному зв'язку;
- передача інформації (повідомлення).

Мета оформлення звітності повинна полягати в тому, щоб викликати оптимум реакції щодо поставленої мети підприємства від одержувача.

**Розрізняють такі види звітності:**

1) *стандартна звітність* – тверда система звітності, значною мірою алгоритмізована (встановлення рядків, їх змісту), наприклад, щомісячні аналітичні рахунки, такі як витрати, послуги, доход, облік готівки, огляд місць виникнення витрат;

2) *звітність відхилень* – система запису і система попередження (не регулярно, тільки в разі, якщо є відхилення);

3) *звітність за вимогою* – система відкликання товару й інформаційна система (нові покупці – інформація банку).

Необхідно дотримуватися принципу складання внутрішньої звітності: вона повинна бути стислою, наскільки це можливо, і, водночас, її змістовність повинна бути достатньою для прийняття ефективних керівних рішень.

Фахівець з контролінгу повинен піклуватися про одержувача інформації; відбирати інформацію згідно з завданнями й одержувачами; встановлювати взаємозв'язок між різною інформацією і надавати її в разі потреби в такому взаємозв'язку; розвивати використовувані алгоритми, схематичну структуру звітності у формі графіків, таблиць тощо; проводити текстову інтерпретацію у вигляді заключного висновку і запропонованого рішення.

Встановлення одержувачів звітності пов'язано з організаційною структурою підприємства, оскільки ієрархія звітності витікає безпосередньо з останньої. Терміни подачі звітності встановлюються для кожного її виду окремо.

Інформаційна система підприємства взагалі і СЗКУ окремо потребують координації та інтеграції. Координаційно-інтеграційну функцію контролінгу буде розглянуто в розділі 1.4.

**Питання для самостійного розгляду до розділу 3.1 та рекомендовані літературні джерела:**

1. Поясніть зв'язок інформаційної та облікової функцій контролінгу. У чому полягають причини розвитку інформаційної концепції контролінгу? [17, 18, 30, 43, 53, 59, журнали: «Персонал», «Фінанси України», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

2. Проаналізуйте проблеми створення інформаційного простору на підприємстві. Розробіть послідовність кроків інформаціоналізації умовного підприємства та/чи вдосконалення інформаційної системи конкретного підприємства (що є вашою базою практики чи місцем роботи). [17, 53, журнали: «Бухгалтерський облік і аудит», «Економіка підприємств» тощо]

3. Обґрунтуйте вашу точку зору на питання автономії/інтеграції інформаційних систем керівного та бухгалтерського (фінансового) обліку. [18, 30, 43, 53, 59 тощо]

4. У чому полягає специфіка системи підтримки процесу прийняття керівних рішень? Чим обґрунтована її необхідність? [17, 53, 59, журнали: «Бухгалтерський облік і аудит», «Економіка підприємств» тощо]

5. Поясніть, на чому ґрунтується вибір показників для систем раннього попередження і реагування. [11, 17, 44 тощо]

## 1.4 Координаційно-інтеграційна функція контролінгу

Якщо ми хочемо досягти успіху у світі підсистем, що взаємодіють, ми повинні мислити системно.

Д. Дернер

1.4.1 Поняття системи. Особливості функціонування складних динамічних систем (СДС).

1.4.2 Координаційно-інтеграційна функція контролінгу як системотворча функція контролінгу.

1.4.3 Проблеми координації планування і регулювання складних динамічних систем.

У результаті вивчення теми:

### 1) студент повинен знати:

- поняття: «система», «складна динамічна система», «координація», «інтеграція», «стратегічне мислення»;

- сутність координаційно-інтеграційної функції контролінгу;
- особливості функціонування складних динамічних систем (СДС);
- ознаки підприємства як СДС;
- вимоги до процесу планування і регулювання СДС;

### 2) студент повинен вміти:

- пояснити відмінність і зв'язок понять координації та інтеграції;
- визначати ознаки СДС, користуватися методами взаємодії з СДС;
- розрізняти поняття «системне мислення» і «стратегічне мислення»;
- користуватися методами концепції стратегічного мислення.

### *1.4.1 Поняття системи. Особливості функціонування складних динамічних систем (СДС)*

Згідно з думкою В. М. Соловйова [41], «система – сукупність якісно зумовлених елементів, між якими існує закономірний зв'язок чи взаємодія». Якщо погодити це визначення з положеннями системної концепції підприємства [1, 2], отримаємо таке:

**Система** – це сукупність елементів, яку не можна розділити на окремі незалежні елементи без втрати ними їхніх властивостей. Звідси можна зробити такі висновки:

1. Суттєві властивості системи втрачаються, якщо її розчленувати фізично чи концептуально.

2. Суттєві властивості елементів системи також втрачаються, якщо їх фізично чи концептуально відокремити від цілого.

Тому аналіз системи, який починається з її розчленування, може розкрити тільки її структуру, показати, як вона працює, але не може висвітити її суттєві властивості, причини того, чому вона працює саме так, а не інакше.

Щоб зрозуміти останнє, необхідно використовувати системне мислення: проникнути в функції, які система виконує як для системи, елементом якої вона є, так і для своїх елементів.

Система контролінгу є підсистемою стосовно системи підприємства, тому її, як і останню, можна віднести до складних динамічних систем.

**Складна динамічна система (СДС)** – сукупність численних взаємопов'язаних елементів, яка характеризується великою кількістю зв'язків різного характеру між її складовими, змінюється в часі, має сітьовий характер і не відзначається прозорістю.

Д. Дернер [11] відокремлює такі характерні риси систем: складність, непрозорість, динамічність, сітьовий характер, неповноту і недостовірність інформації про систему та її надсистему.

**Складність (комплексність)** системи свідчить про необхідність урахування багатьох показників її стану, які виступають в більш-менш прогнозованому зв'язку один з одним. Комплексність саме й означає наявність багатьох взаємопов'язаних ознак; вона тим вище, чим більше таких ознак і сильніше їх взаємна залежність. Ступінь складності зумовлюється також тим, якою мірою необхідно враховувати різні аспекти системи в їх зв'язку, щоб розуміти її і планувати дії в ній. Висока складність висуває особливі вимоги до здібності керівного персоналу збирати інформацію, інтегрувати її і на цій базі здійснювати планування.

**Сітьовий характер** саме означає наявність зв'язків між елементами системи, тобто з цієї точки зору його можна включити до складу ознаки комплексності. Сітьовий характер системи вимагає одночасного врахування численних параметрів і майже ніколи не дозволяє робити щось одне. Інший аспект сітьового характеру полягає в тому, що втручання в діяльність окремого елемента системи призводить до змін в інших її елементах, пов'язаних із ним як безпосередньо, так і через проміжні елементи; і далеко не всі ці зміни є очевидними.

**Динамічність системи** має наслідком певний цейтнот у прийнятті керівних рішень: тиск часу вступає в конфлікт з повнотою планування, тому доводиться задовольнятися приблизними рішеннями. Ще одним аспектом динаміки системи є недостатність уявлення про сучасний стан системи; для ефективного планування необхідним є розуміння, куди саме рухається система, і що треба зробити, щоб цей рух був розвитком.

**Непрозорість** системи пов'язана з тим, що більшість ознак ситуації повністю або частково приховані від суб'єктів планування. Менеджер повинен приймати рішення відносно системи, актуальні ознаки якої він уявляє лише частково, схематично, а іноді не бачить зовсім. Навіть якщо знати повну структуру системи, все одно дійсну ситуацію саме в цей момент у всій її повноті уявити майже не можливо. Непрозорість – це ще одно джерело невизначеності в ситуаціях планування та прийняття керівних рішень.

**Неповнота і недостовірність інформації** про структуру системи призводить до появи помилкових гіпотез про її розвиток та про характер зв'язку між її елементами. Неповна і помилкова модель реальності, у свою чергу, робить неможливим ефективне планування.

Система контролінгу може бути **якісно орієнтованою** і кількісно орієнтованою. Головна її мета в першому випадку – забезпечення довготривалого існування, якісне зростання (розвиток) підприємства, на основі використання людського і економічного потенціалу («керування потенціалом»). За своєю суттю – це система контролінгу загальної керівної мети (стратегічного контролінгу).

Головна мета **кількісно орієнтованої системи контролінгу** полягає в максимізації прибутку, у кількісному зростанні; вона зорієнтована на використання тільки економічних факторів, і, за своєю суттю, – це система контролінгу кількісних показників (оперативний контролінг).

До системи контролінгу, як і до підприємства-надсистеми, висуваються вимоги адаптивності і гнучкості.

**Система є адаптивною**, якщо в разі зміни стану навколишнього середовища та/чи внутрішнього стану, що зменшує її ефективність у досягненні однієї чи більше мети, що визначають її функції, вона реагує чи дає відгук шляхом зміни її стану та/чи стану навколишнього середовища таким чином, щоб підвищити свою ефективність відносно цієї цілі чи цілей. Таким чином, адаптивність – це здібність системи модифікувати себе і навколишнє середовище у випадках, коли зміни негативно впливають на систему, таким чином, щоб відновити хоча б частину втраченої ефективності [2].

Слід розрізняти гнучкість і адаптивність:

**Гнучкість** – можливість переорієнтації виробничої системи без корінної зміни матеріально-технічної бази. **Гнучкість об'єкту** – внутрішньо притаманна йому властивість реагувати на зовнішні впливи (середовище) без корінних структурних змін. **Гнучкість потенціалу підприємства** –

властивість підприємства переходити з одного роботоспроможного функціонального стану в інший з мінімальними втратами та витратами під час виконання чергового завдання чи нової функції.

Під **адаптивністю** розуміють процес цілеспрямованої зміни параметрів, структури і властивостей об'єкту у відповідь на зміни, що відбуваються; а під **адаптацією** – процес пристосування побудови і функцій системи до умов зовнішнього середовища. [35, 36].

#### ***1.4.2 Координаційно-інтеграційна функція контролінгу як системотворча функція контролінгу***

Значущість **координаційно-інтеграційної функції контролінгу** пов'язана з тим, що ефективність складної системи безпосередньо залежить від якості зв'язку між її окремими елементами. Тобто діяльність кожного з підрозділів підприємства повинна бути **скоординована** відносно інших підрозділів (центрів відповідальності), оскільки інакше стає неможливою **інтеграція** роз'єднаних складових в єдине ціле. Ступінь складності системи зумовлює ступінь тісноти зв'язку як між різними рівнями керування, так і між підрозділами одного рівня, і цей зв'язок повинна забезпечити система контролінгу. З точки зору координаційної концепції, це і є головною функцією контролінгу.

Згідно з «Радянським енциклопедичним словником» [41], «інтеграція – об'єднання в ціле елементів, що дотепер були ізольованими».

З точки зору системної концепції підприємства, **інтеграція** – явище функціонального об'єднання взаємозалежних диференційованих структурних елементів СДС.

**Координація** – узгодження, сполучення, взаємне підпорядкування процесів і складових елементів СДС.



Контролінг у реалізації функції координації та інтеграції забезпечує ефективність функціонування підприємства як складної динамічної системи, забезпечує його адаптивність.

**Завдання контролінгу** в реалізації системотворчої функції полягає в такому:

- підвищення комплексності СДС-підприємств призводить до старіння сучасних бюрократичних структур, контролінг має забезпечити побудову структур керування на засадах системної концепції підприємства;

- оскільки засноване на поділі праці виробництво не забезпечує розв'язання комплексних проблем на нижчих ланках, більшість рішень переміщується в керування; при цьому спостерігається тенденція до централізації, але централізація вступає в конфлікт з необхідністю гнучкості, розв'язання цього конфлікту – завдання контролінгу;

- економічне середовище, що постійно змінюється, висуває вимоги до СДС щодо високого ступеня адаптивності і підсиленого значення інновацій; координація інноваційних процесів теж підпадає під функціональне поле контролінгу.

Подальший розвиток контролінгу буде, насамперед, охоплювати такі сфери [55]:

1) контролінг-філософія – від точки зору збереження підприємства до точки зору, що сприяє інноваціям (сучасний стан підприємства не може бути законсервованим, контролінг повинен сприяти можливостям стратегічного планування);

2) участь в ухваленні рішення – контролінг не готує рішення, а сам залучений до цього процесу;

3) інструментарій (сукупність засобів і методів) – виконання функцій є неможливим без визначеної сукупності засобів і методів;

4) організаційна структура – зростаюча потреба в координації веде до децентралізації; засобом цього є спеціалізація усередині контролінгу;

5) поширення – контролінг охоплює все більшою мірою сфери, у яких раніше він не був традиційно представленим: державні органи керування, кредитні інститути, страхування, консалтингові фірми, середній клас бізнесу.

Розглядаючи форми подальшого розвитку контролінгу, варто виходити з того, що в даний час він швидко розвивається. Це стосується як розвитку основ контролінгу, так і його подальшого формування. У той же час ми можемо спостерігати процеси спеціалізації, яка створює основи для поглибленого розвитку контролінгу. Результатом розвитку контролінгу є також вдосконалення його використання.

### ***1.4.3 Проблеми координації планування і регулювання складних динамічних систем***

Як відзначає Дернер [11], головною ознакою складних динамічних систем є їхня сітьова побудова. Тобто будь-яке керівне рішення, окрім очікуваного безпосереднього результату, має побічні та віддалені наслідки.

Планування є початковим етапом будь-якого комплексу дій, що претендує на ефективність. Неможливо досягти кінцевого пункту, якщо про останній не існує ніякої уяви, або якщо не обрано шлях його досягнення, засоби та критерії проходження цього шляху, чи в разі, коли нам невідомо, звідки саме ми починаємо шлях, що повинен нас привести до обраної мети.

Отже, **роль планування** полягає в тому, щоб скерувати діяльність, зробити її цілеспрямованою, послідовною. Роль планування у більш вузькому розумінні, як одного з етапів керівної діяльності, полягає в організації діяльності підприємства таким чином, щоб вона була максимально ефективною і спрямованою на розвиток.

Сутність контролінгу планування буде розглянуто в розділі 2.1, а поки що зупинимось на **проблемах**, які можуть виникнути в процесі планування діяльності підприємства як складної динамічної системи.

Як вже було зазначено вище, специфіка складних ситуацій полягає не тільки в необхідності вибору однієї з багатьох альтернатив, але й в тому, що кожна така дилема призводить до численних наслідків, котрі теж слід урахувати. Тому разом із поглибленням планування складнішає і набуває все більше розгалужень програма дій.

Залежність планів від безлічі випадковостей робить планування як процес вразливим до непередбачених наслідків. Звідси – тенденція до звуження планування, яка призводить до ризику зіткнення з неочікуваними труднощами та ризику неспроможності ефективно їм протидіяти.

Тому планування в складних динамічних системах потребує орієнтації не стільки на складнощі, що вже постали перед підприємством, скільки на проблеми, які витікають з безпосередньо виконаних керівних дій.

Можна відокремити такі головні помилки в плануванні складних динамічних систем: [11]:

1. Відсутність попереднього аналізу ситуації або його недостатність.
2. Відсутність або недостатність урахування віддалених та бічних наслідків.
3. Відсутність або недостатність аналізу структури протікання процесів.
4. Відсутність бачення негативних ефектів в разі, коли наочно процес розгортається як очікувано (методизм).
5. Безпідставність планових показників.

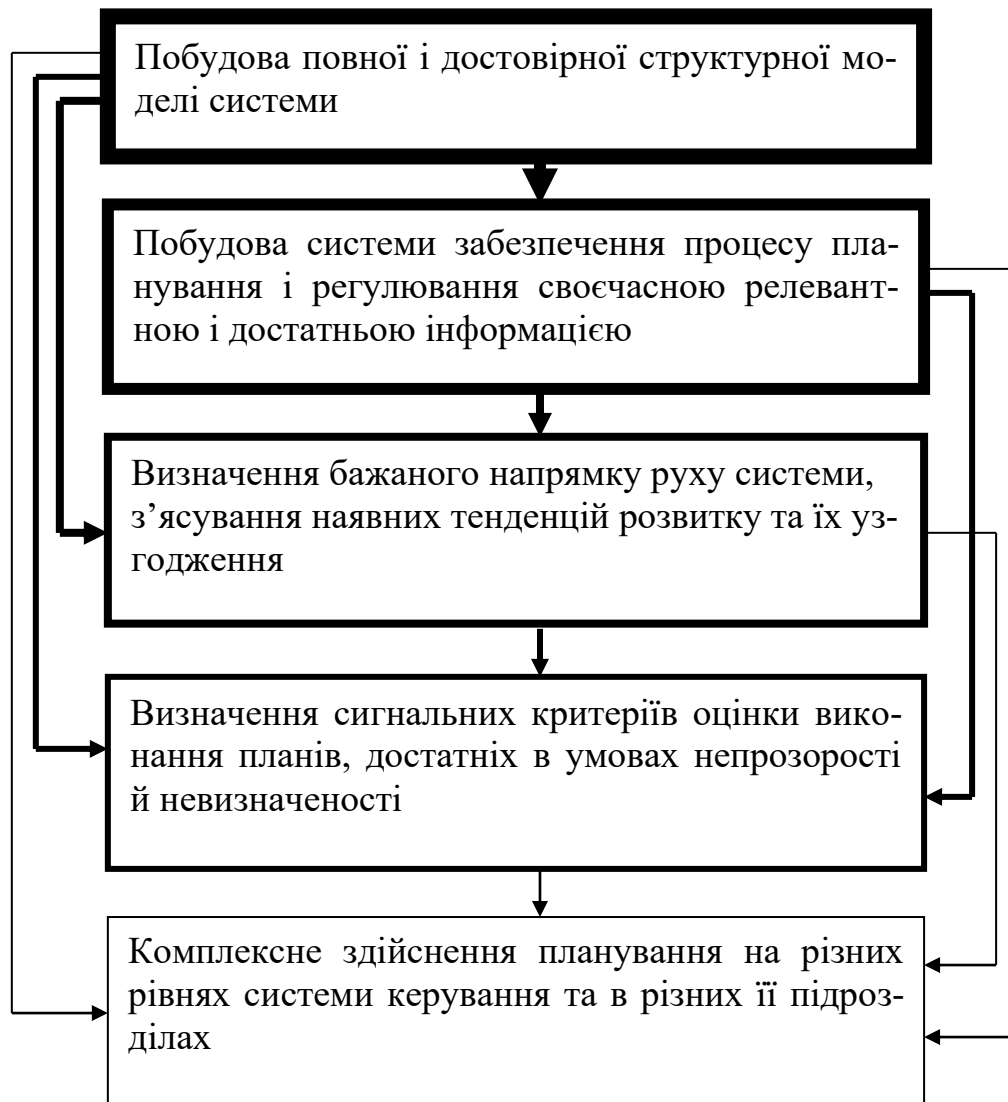
Успішне планування відзначає комплексність, врахування різних аспектів системи в її цілісності, а не окремих її ознак.

Для того, щоб виявити вимоги, яким повинно відповідати планування на підприємстві, необхідно більш детально зупинитись на ознаках підп-

приємства як системи і водночас підсистеми, оскільки саме з них і витікають вимоги до планування.

Виходячи з вищенаведених ознак динамічної системи, побудуємо систему вимог до забезпечення ефективного планування (див. рис. 1.10).

Наведену систему вимог слід розглядати не як модель планування на підприємстві, а як необхідні і достатні умови його здійснення.



*Рисунок 1.10 – Система вимог-передумов до забезпечення ефективного планування і регулювання, спрямованих на розв'язання проблем координації та інтеграції*

З цієї точки зору, побудова моделі планованої системи (підприємства) є першою і головною передумовою, оскільки її наявність зумовлює можливість розуміння тенденцій розвитку системи, розв'язання питання достатності сигнальних критеріїв і, головне, комплексність процесу планування.

Другою за значенням є побудова системи інформаційного забезпечення, оскільки виконання всіх наступних вимог не є можливим в разі її відсутності.

Третя вимога – розроблення напрямку розвитку, головної мети та узгодження бажаного і можливого – є ґрунтом для визначення релевантних показників та забезпечує стратегічне планування, що є необхідною умовою комплексності останнього.

Четверта вимога забезпечує ефективність оперативного планування як підсистеми планування в цілому.

І, нарешті, остання вимога – вимога комплексності – є необхідною умовою ефективного планування складної динамічної системи, якою є підприємство.

Виконання кожної з вищенаведених умов теж, у свою чергу, стрічає на своєму шляху певні проблеми. Розглянемо їх більш детально.

**Побудова повної і достовірної моделі системи-підприємства** стрічає на своєму шляху цілу низку проблем, які витікають з самої природи таких систем.

Згідно з джерелом [21], підприємство є імовірнісною (за ознакою способу описання) та дуже складною (за ознакою рівня складності) системою. Під час побудови моделі системи слід враховувати:

- взаємодію системи з зовнішнім середовищем;
- можливий вплив випадкових чинників;
- можливість розбиття системи на множину підсистем;
- ієрархічність структури;
- інформаційні зв'язки між елементами підсистеми;

- і, головне, – принципову особливість системи-підприємства – наявність активного елементу – людини.

За Д. Ю. Ляшко [21] модель системи підприємства може мати наступний вигляд:

$$S = (PL, RO, RJ, EX, PR, DT, SV, RD, EF),$$

де PL – цілі і плани,

RO – зовнішні ресурси,

RJ – внутрішні ресурси,

EX – виконавці,

PR – процес,

DT – перешкоди,

SV – контроль,

RD – керування,

EF – результати.

Наслідком активного характеру елементу-людини є такі особливі властивості системи-підприємства:

- непостійність окремих елементів систем та стохастичність їхньої поведінки;

- імовірнісний характер поведінки системи в конкретних умовах;

- здібність змінювати свою структуру, не втрачаючи єдності;

- здібність протистояти ентропійним тенденціям;

- адаптивність (здібність протидіяти внутрішнім і зовнішнім перешкодам);

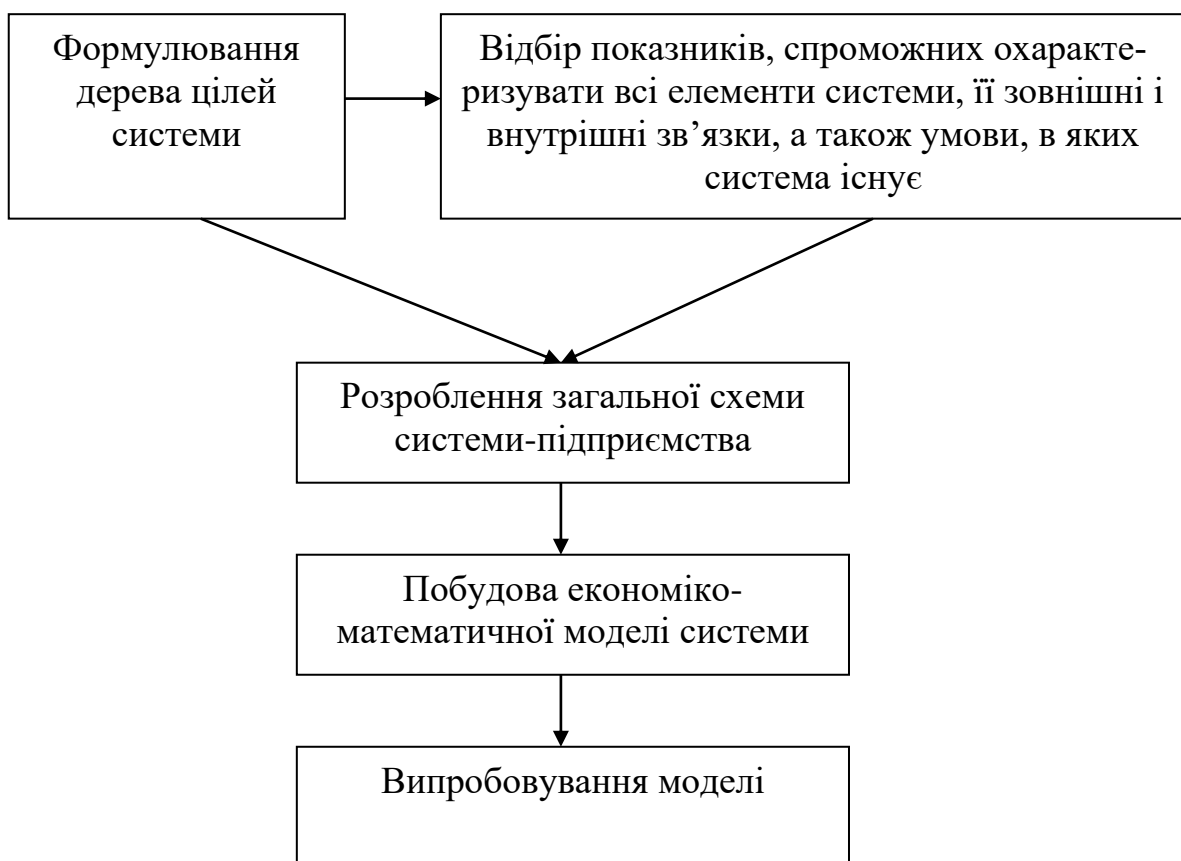
- здібність до внутрішнього цілепокладання.

Нижче наведено **послідовність кроків побудови повної і достовірної моделі системи-підприємства** (рис. 1.11).

Як свідчить рисунок 1.11, вже на етапі розроблення повної і достовірної моделі системи-підприємства закладаються підвалини для виконання таких вимог: формулювання дерева цілей системи слугуватиме для визначення бажаного напрямку руху системи; відбір показників, спроможних

охарактеризувати всі елементи системи, її зовнішні і внутрішні зв'язки, а також умови, в яких система існує, передують визначенню сигнальних критеріїв оцінки виконання планів, достатніх в умовах непрозорості й невизначеності; побудова системи забезпечення процесу планування своєчасною, релевантною і достатньою інформацією стає можливою тільки за умови наявності загальної схеми системи-підприємства та економіко-математичної моделі системи; виконання вимоги комплексності теж потребує наявності таких схеми і моделі.

**Система забезпечення процесу планування і регулювання своєчасною релевантною і достатньою інформацією є одним з елементів інформаційної системи підтримки прийняття керівних рішень, а побудова останньої вимагає сформованого інформаційного простору керованої системи, що далеко не завжди забезпечено на українських підприємствах.**



*Рисунок 1.11 – Послідовність кроків побудови повної і достовірної моделі системи-підприємства*

Отже, умовою виконання першої вимоги є наявність єдиного інформаційного простору під яким (згідно з Г. О. Швиданенко [17]), слід розуміти «сукупність методичних, організаційних, програмних, технічних та телекомунікаційних засобів, що забезпечують оперативний доступ до будь-яких інформаційних ресурсів підприємства в межах компетенції і прав доступу спеціалістів».

Г. О. Швиданенко [17] відзначає такі критичні чинники розроблення інтегрованої інформаційної системи: чинник часу, чинник забезпеченості ресурсами, чинник потенційного розвитку та чинник наслідування.

Чинник часу має два аспекти: по-перше, розроблення системи інформаційного забезпечення має бути здійснене досить швидко після прийняття відповідного рішення, і результати його впровадження повинні відчуватися вже на початкових його етапах; а по-друге, чинник часу має стати базовим критерієм експлуатації інформаційної системи, що повинно враховуватись ще під час її розроблення, оскільки своєчасність інформації забезпечує моніторинг внутрішніх процесів на підприємстві в реальному часі і ефективність прийняття керівних рішень.

Чинник забезпеченості ресурсами витікає з проблеми їх обмеженості. Інформаційна система, побудована найменшим коштом, не гарантує досягнення поставлених перед нею цілей. З іншого боку, підприємство інколи просто не може дозволити собі одночасно вилучити з обігу грошові кошти в достатньому розмірі, навіть за умови, що в подальшому такий крок призведе до численних вигод. Як узгодження цих двох протилежних тенденцій може виступати поступова розбудова інтегрованої інформаційної системи, наприклад, за методом «планованої еволюції» [17].

Чинник потенційного розвитку набуває значення в умовах мінливого навколишнього середовища, це означає, що інформаційна система повинна бути адаптивною до змін в законодавстві, макроекономіці та мікроекономіці; повинна легко модифікуватися в разі появи нових технологічних та програмних засобів; повинна бути здібною до розширення її функціональних можливостей, до розвитку і ускладнення.



Чинник наслідування пояснюється історичністю розвитку підприємства: все нове будується на старому фундаменті, наслідує позитивний досвід і певні традиції, притаманні системі. Недотримання вимоги наслідування призводить до дискретності в діяльності підприємства та в її аналізі, що не є позитивною ознакою.

З урахуванням вищенаведених чинників побудуємо **систему кроків розробки інтегрованої інформаційної системи** (рис. 1.12).

Вже на початкових етапах розроблення інтегрованої інформаційної системи повинна працювати система планування, оскільки виконання наступних вимог у певній мірі вже набуло розвитку на попередньому етапі, а інтегрована інформаційна система потребує випробовування в процесі виконання її функцій. Взагалі таке послідовно-паралельне виконання вимог відповідає концепції «планованої еволюції».



*Рисунок 1.12 – Система кроків розроблення інтегрованої інформаційної системи*

Але не слід забувати, що ефективність системи планування залежить не тільки від побудови самої системи, але й від суб'єктів планування. А головним чинником ефективності людини є ефективність її мислення.

З огляду на **спрямованість мислення**, можна відокремити **три типи керівників**: спрямовані на минуле, спрямовані на сьогодні, спрямовані на майбутнє. Мова йде, скоріше, про усереднену, ніж про чисту спрямованість, бо у чистому вигляді не один з цих типів мислення не зустрічається.

Кожен із цих типів має певні недоліки. **Керівники, спрямовані на минуле**, – упереджені традиціоналісти, неспроможні сприймати нові віяння без великої долі скепсису. Як правило, спрямованість на минуле поєднується з авторитарним стилем керівництва. Коли спрямованість на минуле стає характерною рисою не тільки окремих керівників, а організації в цілому, це погрожує втратою внутрішньої єдності за рахунок того, що директиви в таких організаціях йдуть згори вниз, розбиваючи організацію на елементи, а плани, навпаки, – від нижчих ланок до вищих, при чому кожен з елементів одного рівня, як правило, ігнорує потреби суміжних елементів. Головний метод планування в таких підприємствах – планування «від досягнутого», а це зводить ефективність планування нанівець. Більшість вітчизняних підприємств ще донедавна можна було віднести до типу спрямованих на минуле.

**Керівники, спрямовані на сьогодні**, набувають більшості за умови нестабільності економічного середовища. Цей тип керівництва поєднує у собі риси авторитарного та демократичного стилів керування. Мислення, спрямоване на сьогодні, можна було б назвати «мисленням окремих запитань», тому що воно спрямоване на розв'язання проблем у процесі їх виникнення, а не на пошук і ліквідацію їхніх причин. Як правило, така спрямованість мислення має наслідком організацію, головною метою якої є «виживання», а головною цінністю «стабільність». У цьому і криється психологічна пастка: коли економічне докільля врівноважується, керівний апарат організації такого типу може не помітити момент, коли стабі-

льність перетвориться на стагнацію, що призведе до поразки у конкурентній боротьбі. Планування на таких підприємствах відзначається надто близьким обрієм, не виходячи навіть на рівень тактичного.

На заході найбільш розповсюдженим типом керівника в останній час стає **керівник, спрямований на майбутнє**. Головна цінність для людей цього типу мислення – оптимальність, головна мета – майбутнє, головний ідол – прогрес. Менеджери цього типу обирають, як правило, ліберальний стиль керівництва. В організаціях такої спрямованості намагаються використовувати чи не весь провідний досвід у керуванні і технологіях. Планування базується на засадах прогнозування і футурології, і з цього витікає головна методологічна проблема: чим глибше ми намагаємося зазирнути у майбутнє, тим більше вірогідність помилки; як свідчить досвід, змодельювати майбутнє за допомогою будь-якої функціональної залежності, поки що не можливо.

В Україні керівників, спрямованих на майбутнє, поступово стає все більше, але вітчизняні менеджери цього типу відзначаються непослідовністю і дикою сумішшю ліберального й авторитарного стилів керівництва.

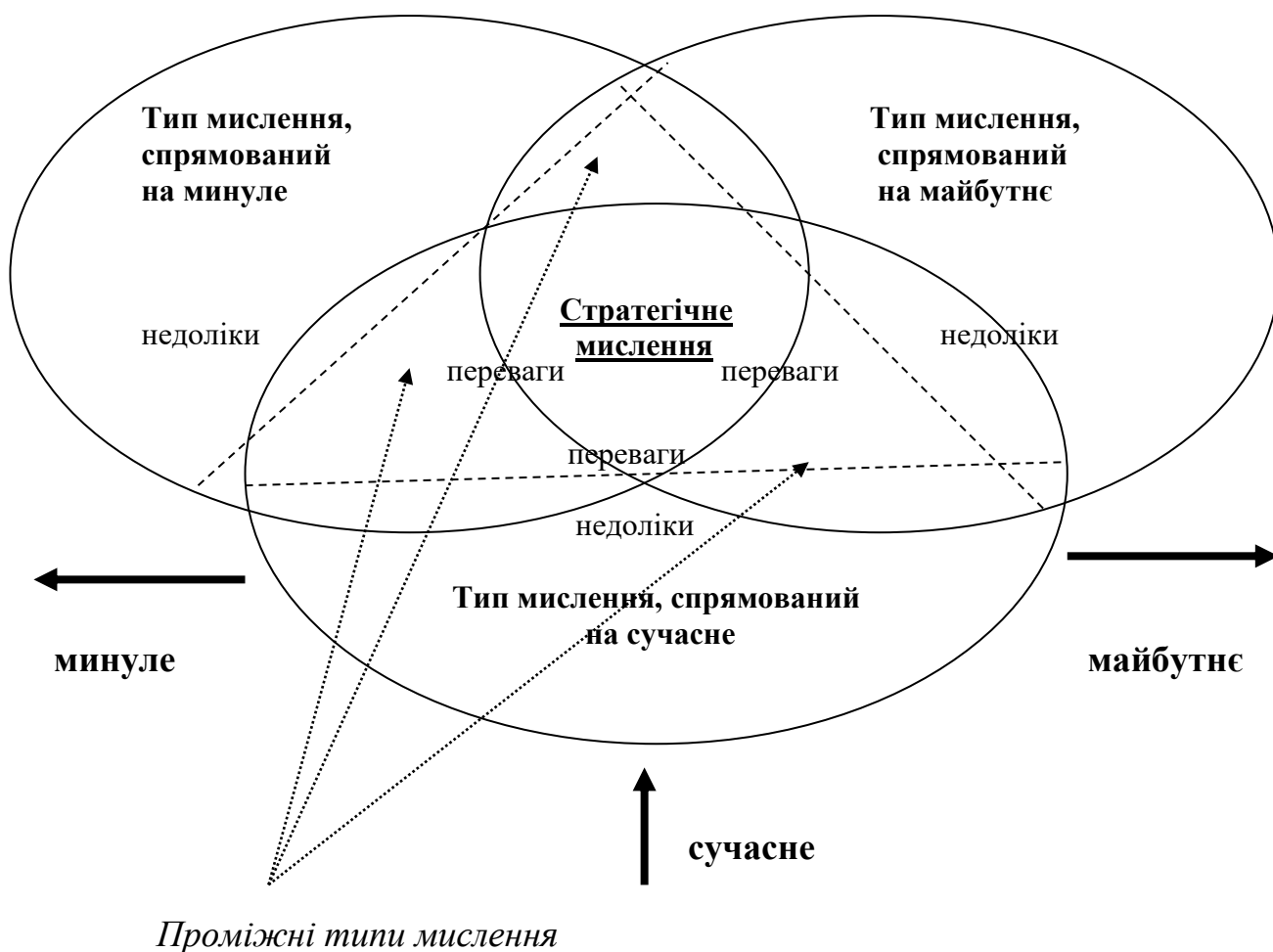
Кожен із цих типів мислення має й окремі переваги: **минуле** надає інформацію щодо історії розвитку того чи іншого явища, несе певний досвід, представляє цікавість для аналізу в ретроспективі; **сьогодення** – надає відчуття «тут і тепер», дозволяє усвідомити наявні проблеми, надає інформацію щодо ситуації у внутрішньому, а також навколишньому мікро- і макросередовищі; **майбутнє** приховує у собі бажану мету і шляхи її досягнення. **Інтеграція** їх є можливою на засадах нового типу мислення, що отримав назву **стратегічного мислення** і був детально описаний німецьким вченим Д. Дернером («Когнітивна організація в процесі розв’язання проблем», «Розв’язання проблем як переробка інформації», «Стратегічне мислення в складних ситуаціях» [11]).

Рисунок 1.13 ілюструє переваги стратегічного типу мислення у порівнянні з іншими, сутність яких полягає в інтеграції найкращих якостей ко-

жної з трьох орієнтацій мислення і, одночасно, в усунуванні притаманних їм недоліків.

**Визначення бажаного напрямку руху системи а також з'ясування наявних тенденцій розвитку та їх узгодження** набуває найбільшої ефективності за умови дотримання принципів концепції стратегічного мислення.

Реалізація цієї умови нероздільно пов'язана з процесом цілепокладання, оскільки головна мета, є необхідним елементом вектору «сучасне-майбутнє», отже і виконання цієї умови пов'язане з певними проблемами, які виникають на етапі цілепокладання.



*Рисунок 1.13 – Місце стратегічного мислення в типології за часовою спрямованістю*

Розглянемо останні більш детально:

1. Превалювання негативних цілей над позитивними.
2. Наявність неясних цілей.
3. Незбалансованість глобальних і специфічних цілей.
4. Неузгодженість цільових критеріїв за цілями одного рівня.
5. Безальтернативність цілепокладання.
6. Недостатня розробленість імпліцитних цілей.

Перша проблема не дозволяє зорієнтувати плановану систему на конкретний результат, оскільки бажання запобігти чомусь завжди значно ширше, ніж бажання чогось досягти, тому негативні цілі потребують переформулювання на позитивні.

Проблема неясних цілей полягає в тому, що в них відсутній критерій їх досягнення, оскільки вони не мають чітких визначень, меж змістовного поля. Такі цілі треба декомпонувати, розбити на комплекс субцілей, а потім встановити залежності між ними і ранжувати, забезпечивши тим самим досягнення початкової цілі.

Проблема незбалансованості глобальних і специфічних цілей полягає в тому, що на початковому етапі детальна розробка кінцевої, глобальної мети може тільки завадити, тому що це зашкодить адаптивності планованої системи; з іншого ж боку, превалювання специфічних цілей призводить до керування, зорієнтованого лише на потреби поточного моменту (див. вище мислення, спрямоване на сучасне). Вирішення цієї проблеми полягає в методі проміжних цілей (Р. Остеррайх. Наводиться за Д. Дернером [11]). Цілі обираються за **критерієм максимальної ефективності-дивергентності**. Ситуація характеризується високою ефективністю-дивергентністю, якщо вона надає багато різних (звідси – дивергентність) можливостей для дії з високою ймовірністю успіху (звідси – ефективність). Цей метод є актуальним і в ситуаціях, коли глобальна мета не підлягає конкретизації.

**Неузгодженість цільових критеріїв** призводить до протиріч між цілями, коли стає неможливим одночасне їх досягнення. Ця проблема вирішується різними шляхами: шляхом компромісу, коли кожна з цілей може бути досягнута лише мірою, яку дозволяє одночасне досягнення іншої цілі, що пов'язана з нею залежністю «або  $\max A$ , або  $\max B$ »; шляхом повної відмови від однієї з таких цілей; шляхом реструктуризації загальної системи цілей, спрямованої на усунення негативних залежностей між цілями.

Безальтернативність цілепокладання протирічить головному принципу планування складних систем: «У складних реальностях не можна робити тільки щось одне. Тому не можна також переслідувати тільки одну мету, оскільки в цьому разі її досягнення призведе до появи нових проблем (**ефект гідри**)» (Д. Дернер [11]). Складна динамічна система потребує **сітьового планування** (детальніше – див. розділ 2), що має забезпечити її гнучкість в реагуванні на зміни в її надсистемі.

**Проблема імпліцитних цілей** витікає з попередньої проблеми: дуже часто буває так, що усвідомлена спрямованість на одну мету супроводжується низкою імпліцитних цілей, або цілей які не приймаються до уваги, оскільки суб'єкти планування не усвідомлюють необхідність їх досягнення. Небезпека імпліцитного цілепокладання (на відміну від експліцитного, усвідомленого) полягає в тому, що імпліцитні цілі не є наочними в момент планування, але неодмінно нагадують про себе в процесі руху до запланованих показників, оскільки негативно корелюють з параметрами експліцитних цілей. Щоб запобігти цьому, треба в процесі цілепокладання приймати до уваги і ті параметри планованої системи, які повинні зберегтися, яким би це не здавалося самоочевидним. Аналіз того, що необхідно зберегти – це єдиний шлях вирішити проблему імпліцитних цілей шляхом перетворення в експліцитні, і, водночас, запобігти «ефекту гідри».

Отже, ми розглянули різні види цілей, і проблеми, пов'язані з ними. Побудуємо на основі вищесказаного **систему кроків ефективного цілепокладання** (рис. 1.14).

У стратегічному плануванні значна увага приділяється дослідженням динаміки розвитку, вивченню тенденцій обігу, реалізації і виробництва. Головні помилки на шляху визначення наявних тенденцій полягають в лінійному і монотонному екстраполюванні процесів, у неврахуванні факторів, що можуть загальмувати або прискорити планований процес та ін.

Д. Дернер наводить алгоритм помилкового прогнозування [11]:

1. З'єднати прямою будь яку точку минулого і точку сучасного параметрів процесу.
2. Екстраполювати отриману пряму до моменту у майбутньому, відносно якого робиться прогноз.
3. Додати або вирахувати узагальнене значення погрішності для прогнозу і вважати отримане значення цифрою прогнозу.

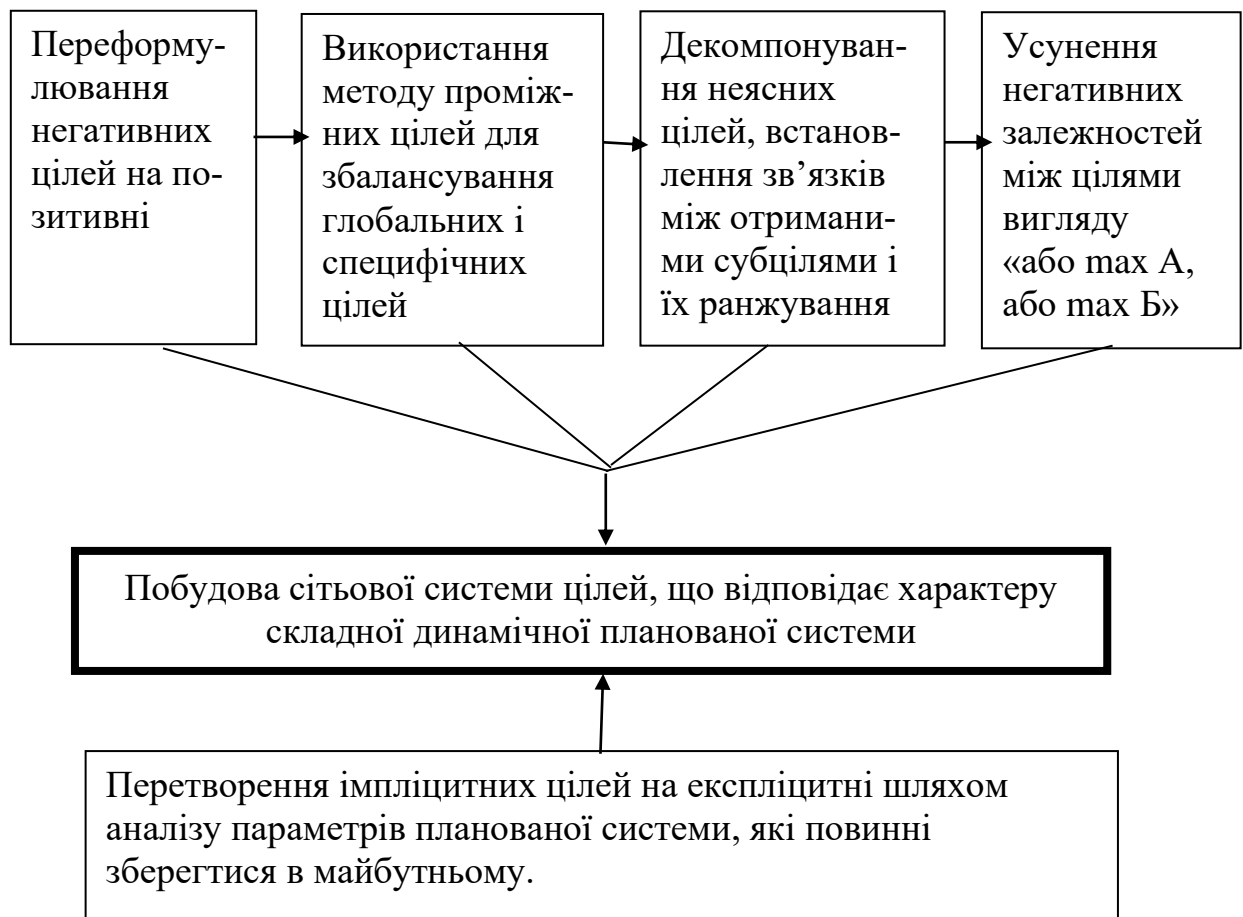


Рисунок 1.14 – Система кроків ефективного цілепокладання

Натомість дослідження наявних тенденцій передбачає суттєвий аналіз розвитку процесів у часі, тому цілепокладання повинно бути невід'ємно пов'язаним із прогнозуванням, а останнє повинно враховувати реальну, а не уявну, динаміку процесів.

Визначення сигнальних критеріїв оцінки виконання планів, достатніх в умовах непрозорості й невизначеності, повинно відбуватись з урахуванням того, що система – сукупність перемінних, що пов'язані одна з одною через сіті залежностей «причина-наслідок», а, отже, воно потребує виявлення позитивних і негативних зворотних зв'язків, «амортизаторів», критичних змінних та індикаторних змінних.

**Позитивні зворотні зв'язки в системі** – це зв'язки, в яких змінна безпосередньо або опосередковано впливає сама на себе таким чином, що її зростання призводить до подальшого зростання, а зменшення – до подальшого зменшення.

**Змінна з негативним зворотнім зв'язком** має тенденцію до збереження стану рівноваги. Якщо стан стабільної рівноваги такої змінної щось порушує, вона повертається в нього знов.

Змінні із негативним зворотнім зв'язком амортизують систему, оскільки вони є умовою її адаптивності до зовнішніх впливів, тому інколи їх називають «амортизаторами».

**Критичні змінні** – це змінні, які пов'язані із багатьма іншими змінними системи: по-перше, вони можуть самі бути зумовленими іншими змінними, а по-друге, вони можуть також впливати на інші параметри системи. (А. Вестер, цит. за Д. Дернером [11]). Критичні змінні є центральними змінними системи. Здійснюючи вплив на них, можна значною мірою впливати на стан системи в цілому.

**Індикаторні змінні** – змінні, які залежать від багатьох інших змінних системи, навіть, якщо вони самі не здійснюють значного впливу на систему. Їх значення полягає в тому, що вони віддзеркалюють загальний стан системи, наявну ситуацію в цілому.



**Визначення сигнальних критеріїв керування системою** потребує відповіді на такі питання:

- якими іншими змінними причинно зумовлена цільова змінна, на яку треба здійснити вплив (тобто треба знати структуру залежностей «причина-наслідок» між змінними системи);
- яким чином окремі складові системи включені до ієрархічних систем понять (це потрібно для того, щоб у разі необхідності скористатись аналогією, коли структура системи не з'ясована повністю);
- на які складові можна розкласти елементи системи і до яких цілісних систем вони можуть бути включеними (це необхідно для того, щоб мати можливість висувувати гіпотези про раніше не відомі зв'язки між змінними системи).

І, нарешті, **умова комплексності здійснення планування** на різних рівнях системи керування та в різних її підрозділах потребує **впровадження системного підходу**, оскільки планування і регулювання складної динамічної системи тільки тоді може повністю відповідати своїм функціям, бути ефективним, коли воно само наслідує плановану систему в ознаці складності і динамічності.

Розроблена **система вимог-передумов**, що враховує системну природу підприємства, дає можливість побудувати ефективну систему контролінгу планування і регулювання на підприємстві. Слід також відзначити, що концепція стратегічного мислення може бути використана як методологічна база під час розбудови системи контролінгу планування на підприємстві, що має забезпечити гнучкість останнього; і подальша робота в цьому напрямку повинна бути зосереджена на адаптації методів стратегічного мислення до організації керівної системи в цілому. Контролінг у виконанні функції координації та інтеграції пронизує всі сфери керівної діяльності і є підґрунтям для того, щоб підприємство відбулось як ефективна складна динамічна система.

**Питання для самостійного розгляду до розділу 1.4 та рекомендовані літературні джерела:**

1. Поясніть зв'язок концепції контролінгу, спрямованої на координацію та інтеграцію та концепції контролінгу, спрямованої на планування. [18, 22, 31, 51, 57, журнали: «Персонал», «Фінанси України», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

2. Визначте змістовні поля понять «системоутворювальна функція контролінгу», «мета менеджмент», «керування керуванням» і поясніть їхній зв'язок. [22, 31, 51, 57, журнали: «Персонал», «Фінанси України», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

3. У чому полягає системний підхід в плануванні? Чим обґрунтована необхідність погляду на підприємство як на складну динамічну систему? [2, 11, 24, журнали: «Економіка підприємств», «Фінанси України» тощо]

4. У чому полягають відмінність і зв'язок понять «системне мислення» і «стратегічне мислення»? [2, 11 тощо]

5. Сформулюйте, яким вимогам має відповідати контролер як суб'єкт координації та інтеграції. [9, 11, 22, 23, журнали: «Персонал», «Економіка підприємств» тощо]

## 2 ПЛАНУВАННЯ ТА БЮДЖЕТУВАННЯ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

### 2.1 Контролінг планування фінансово-господарської діяльності підприємства

Функція планування – створення майбутнього корпорації

Р. Л. Акофф

2.1.1 Контролінг у виконанні функції планування.

2.1.2 Класифікація планування.

2.1.3 Стратегічне планування.

2.1.4 Модель співвідношення стратегічного, тактичного, оперативного та диспозитивного планування.

У результаті вивчення теми:

#### 1) студент повинен знати:

- особливості контролінгу у виконанні функції планування;
- класифікацію планування за різними ознаками;
- сутність стратегічного, тактичного, оперативного та диспозитивного планування;

#### 2) студент повинен вміти:

- відтворити процес планування на підприємстві;
- пояснити зв'язок між різними видами планування на підприємстві;
- на прикладі розкривати сутність адаптивного планування;
- користуватись інструментарієм стратегічного, тактичного, оперативного і диспозитивного планування;
- пояснити зв'язок між блоками планування, обліку, аналізу й контролю.

### *2.1.1 Контролінг у виконанні функції планування*

Планування, контроль та регулювання – центральні функції керування, вони повинні реалізуватись як інтегрована система. Саме на засадах контролінгу така інтеграція стає можливою. Координаційна функція контролінгу стосується не тільки координації планування, контролю і регулювання, але й інтеграції стратегічного й оперативного аспектів керування.

Виконуючи сервісну функцію відносно планування, контролінг включає в спектр своїх завдань останнє, розширюючи набір його інструментів. Водночас інструментарій контролінгу поповнюється **бюджетуванням** – прикладною реалізацією планування в оперативному аспекті, – яке використовується також для виконання функцій контролю і регулювання (що в системі контролінгу сплавляються в одне ціле, інтегроване і скоординоване відносно оптимального шляху досягнення головної мети підприємства) і в усіх сферах застосування контролінгу (як то: фінансовий контролінг, інвестиційний контролінг, логістичний контролінг тощо).

Дамо визначення планування з позицій контролінгу.

**Планування** – це процес прийняття й оцінювання цілої низки взаємопов'язаних рішень, що передують певній діяльності в ситуації, коли є впевненість, що бажаний майбутній стан не виникне без певних дій і що ці дії підвищать ймовірність бажаного результату.

**Планування та бюджетування** на підприємстві відносять до найбільш складних і відповідальних функцій менеджменту. Заходи, які вносяться до плану, та кошти бюджету на їх реалізацію слугують базою для досягнення покладених цілей.

Розроблення, аналіз і контроль бюджетів є однією з найбільш важливих задач в системі оперативного контролінгу.

Планові заходи, що знайшли кількісне вираження у вигляді доходів, видатків та фінансів, слугують ґрунтом для розроблення системи бюдже-

тів. Регулярне порівняння досягнутих та запланованих показників бюджету дозволяє коректувати план протягом бюджетного періоду. Вивчення результатів та причин відхилень слугує базою для подальших дій і проведення коригувальних заходів.

Планування є ефективним тільки в разі тісної взаємодії **стратегічного та оперативного планування**. Коротко можна висловити головні функції стратегічного та оперативного планування як, відповідно, пошук шляху розвитку та його формулювання у вигляді головної мети; та реалізацію цієї мети за допомогою різних заходів. Планування необхідних заходів як на початку так і в кінці планового циклу повинно відбуватися за необхідної умови узгодження цілей між керівництвом підприємства та його співробітниками, відповідальними за оперативне планування. У процесі планування з'ясовуються потреби в ресурсах, необхідних для реалізації запланованих заходів [17].

**Бюджет** – це план, що знайшов вираження в натуральних та грошових одиницях. Він слугує інструментом керування доходами, видатками та ліквідністю підприємства.

Побудова бюджету відбувається в межах процесу планування – бюджетування, яке відбувається на засадах узгодженості цілей, пріоритетності, каузальності, відповідальності та постійності цілей.

Бюджет – основа для делегування задач та відповідальності за їх виконання. Бюджет є результатом спільного пошуку найкращого рішення, він покликаний задокументувати цілі, які підприємство має досягти. Ці цілі слугують мотивувальним чинником за умови, що вони зрозумілі, привабливі, та їх можна досягти. Досягнення цілі стає критерієм оцінки виконаної роботи [17].

Бюджет розробляється з оглядом на велику кількість прогнозів і сценаріїв майбутнього розвитку.

### **2.1.2 Класифікація планування**

Існує безліч підходів до класифікації планування. Спробуємо систематизувати найбільш цікаві з них.

1. За ознакою часової спрямованості розрізняють реактивне, преактивне та інтерактивне планування [2].

Р. Л. Акофф відзначає: «**Реактивне планування** – це зорієнтоване знизу догори тактичне планування» [2]. Недоліки: не враховується системність організації (реактивне планування різні підрозділи організації виконують незалежно один від одного); реактивне планування базується на помилковому уявленні, що варто запобігти небажаним явищам, і отримаєш те, чого прагнеш. Реактивне планування – планування від досягнутого.

**Преактивне планування** – це стратегічно зорієнтоване планування згори вниз, коли кінцеві задачі визначаються чітко і ясно, а тактика залишена на розгляд окремих організаційних одиниць. Таке планування має дві частини: передбачення і підготовку, і перше вважається більш важливим. Недоліки: залежність від якості прогнозів, виходячи з яких розробляються плани (прогнози не враховують вплив на ситуацію інших, як зовнішніх так і внутрішніх суб'єктів планування). Крім того, прогнози можна складати точно лише в дуже короткостроковому періоді. За своєю природою преактивне планування є оптимізаційним.

«**Інтерактивне планування** спрямоване на встановлення контролю над майбутнім» [2]. Цей тип планування складається зі сценарію бажаного майбутнього та вибору чи винаходження шляхів його досягнення як можна ближче до запланованого. За своєю природою інтерактивне планування є адаптивним.

Реактивне планування спрямовано здебільшого на запобігання загроз, преактивне – на використання сприятливих можливостей, інтерактивне торкається в рівній мірі і того, й іншого, але передбачає, що і загрози, і

сприятливі ситуації створюються самою організацією як наслідок її минулої чи сучасної діяльності.

Реактивне планування спрямоване на виживання, преактивне – на подальше зростання, інтерактивне – на розвиток. «Організація розвивається, коли збільшується її здібність і бажання задовольняти потреби тих, хто від неї залежить, а саме – зацікавлених в її діяльності груп» [2]. Цільове планування передбачає побудову ескізу бажаного майбутнього та екстракцію з нього тих цілей, досягнення яких зумовлено усім процесом планування.

2. За ступенем деталізації розрізняють стратегічне планування і бюджетування.

**Стратегічним планом** підприємства формулюються головні цілі й задачі з його розвитку. Більш детально на стратегічному плануванні ми зупинимось під час розгляду останньої класифікаційної ознаки.

Бюджет – виражений в економічних показниках результат оперативного планування, який потребує дій і керування.

Бюджет розробляється з оглядом на велику кількість прогнозів і сценаріїв майбутнього розвитку, передбачає деталізацію й операціоналізацію цілей підприємства.

3. За сферами планування розрізняють поточне (операційне) планування і фінансове планування.

**Поточне планування** відбиває поточну (виробничу) діяльність підприємства і охоплює план реалізації, виробничу програму, бюджет запасів, план потреби в матеріалах, план витрат на заробітну платню, план загально-виробничих витрат, бюджет собівартості за центром відповідальності, бюджет комерційних видатків, план загальногосподарських витрат, план прибутку та збитків.

**Фінансове планування** полягає в розробленні прогнозів фінансової звітності і охоплює: план фінансових потоків, прогнозований баланс, план капіталовкладень [18].

4. За напрямками планування можна відокремити операційне і перспективне планування з подальшою деталізацією за окремими видами діяльності.

Д. Хассі [50] відзначає, що **перспективний план** визначає цілі організації та шляхи (стратегії) з допомогою яких організація збирається ці цілі досягти. **Операційний план** – це план певної частини організації, наприклад, підрозділу чи дочірньої компанії.

Перспективне й операційне планування неможливо визначити за відсутності тісного взаємозв'язку з іншими видами планування, також існує безліч внутрішніх взаємозв'язків, які необхідно пояснити. На рисунку 2.1 наведено узагальнене сімейство планів, які можуть бути розроблені в організації (за джерелом [50]).

Діаграма побудована у формі кола для того, щоб продемонструвати, що жоден з цих планів не існує окремо. Кожен із них частково залежить від інших планів системи, і дійсно, після завершення кожного з цих планів можна простежити зворотній зв'язок між планами.

У центрі цієї діаграми знаходиться стратегічний план. Він дійсно є ключовою ланкою усього процесу планування. Наступне коло, що охоплює стратегічний план, поділяється на фінансовий план і план людських ресурсів. Вони також є дуже важливими для організації. Ці два плани демонструють потреби програм перспективного й операційного планів у людських і фінансових ресурсах.

Природно, що необхідно додержуватись балансу із загальнокорпоративною стратегією, тому що може виникнути необхідність перероблення стратегії, якщо ресурсів недостатньо.

Права частина діаграми показує сімейство планів (також побудованих на основі головних планів), які підпадають під відповідальність стратегічного менеджменту компанії, іншими словами, це – плани виконавчого директора.

Усі операційні плани розташовані на лівому боці діаграми. Пунктирну лінію проведено, щоб підкреслити прямий зв'язок між ними і головни-



ми планами. Діаграма побудована для простої організації з одним підрозділом. План розвитку і план досліджень і розробок розташовані на обох боках діаграми. Дослідження і розробки, як і план розвитку, знаходяться під впливом як стратегічного, так і тактичного менеджменту.

Крім того, Д. Хассі розглядає як окремий вид проектне планування [50]: «**Проектний план** пов'язаний з конкретними капіталовкладеннями чи маркетинговими операціями».

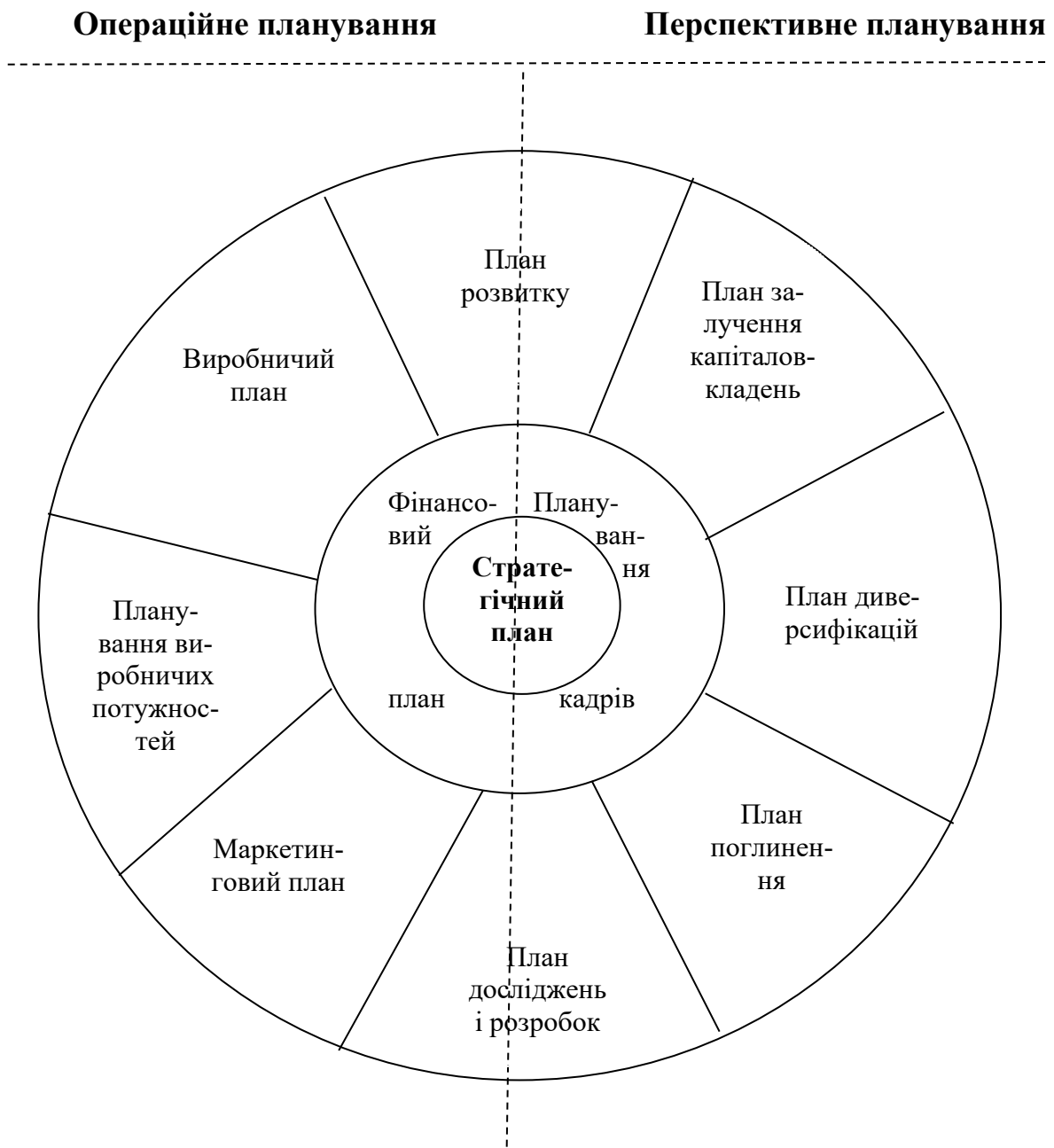


Рисунок 2.1 – Узагальнена система планування (за джерелом [50])

Наприклад, інвестиції в будівництво нового заводу будуть супроводжуватися детальними дослідженнями очікуваних результатів цих інвестицій. Плани проєктів розробляються «за вимогою». Це не означає, що вони ніяк не пов'язані з іншими типами планів, через те що вони повинні утримуватися в межах цих планів. Вочевидь, що в компанії планування не знаходиться на достатньо високому рівні, якщо доводиться розробляти план проєкту значних інвестицій, які не враховані в стратегічному плані. Хоча, зрозуміло, можна здійснювати планування проєкту й не торкаючись інших аспектів планування».

5. За ознакою часу розрізняють довгострокове і короткострокове планування.

«Різниця між довгостроковим і короткостроковим плануванням – питання міри глибини, і система планування є недосконалою, якщо вона не охоплює обидва ці типи» [50].

«**Короткостроковий**» у цьому контексті означає до 12 місяців. Поняття «**довгостроковий**» є вельми відносним, але останнім часом під ним розуміють планування на період від трьох років і далі.

Процес планування повинен виходити з того часового циклу, який є доцільним у конкретному бізнесі. З іншого боку, організації не повинні планувати на більш довгий період, ніж того потребує їхній бізнес, оскільки, чим коротший період, що розглядається, тим точніші прогнози організації відносно подій у майбутньому. Організація не повинна бути занадто категоричною у відносно періодів часу планування, але вона повинна гарантувати, що обраний нею період є адекватним її поточному виду діяльності.

Довгостроковий план повинен переглядатися щорічно (або й частіше), і за кожного перегляду повинен додаватися новий рік. Плани повинні бути достатньо гнучкими, і організація повинна бути спроможною до перегляду усієї стратегії, якщо факти свідчать про необхідність цього.

6. Найбільш розповсюдженим є розподіл планування на стратегічне, тактичне й оперативне (як варіанти: на стратегічне і тактичне; стратегічне і

оперативне; стратегічне, тактичне, оперативне і диспозитивне). В якості критеріїв такої класифікації виступають вимір часу і функціонально-цільовий вимір.

6.1. За критерієм часу стратегічне планування розглядається як довгострокове, тактичне – середньострокове, оперативне – короткострокове. Часто до того ж наводяться узагальнені часові межі, що встановлюють обрїй планування і дозволяють відокремити один вид від іншого. Втім, чіткого розмежування за цим критерієм досягти неможливо, оскільки для підприємств, що займаються різними видами діяльності, розбіжності дуже великі: діяльність, що великою мірою залежить від швидкоплинних змін навколишнього середовища, має ближчій обрїй планування, ніж діяльність, що відбувається в більш стабільних умовах.

До того ж, фахівці відзначають, що змішувати поняття «довгострокове планування» і «стратегічне планування» не можна. Так, В. Самочкін пише:

«Відмінність полягає в підході до оцінки майбутнього розвитку.

Система довгострокового планування передбачає оцінку майбутніх періодів шляхом екстраполяції тенденцій зросту показників, що склались на цей час. Такий підхід передбачає, що у майбутньому темпи покращення результатів роботи підприємства будуть аналогічні середнім, що вже склались.

Система стратегічного планування передбачає оцінювання майбутніх періодів шляхом аналізування перспектив розвитку підприємства, виявлення падінь, небезпек, ризиків, шансів, надзвичайних ситуацій, які можуть змінити тенденції, що склались, які застосовують в довгостроковому плануванні. Головні критерії в цьому напрямку – аналіз конкурентного статусу, визначення стратегії вибору видів діяльності (продукції, виробів), диверсифікація й визначення загальних завдань і цілей розвитку підприємства. Такий підхід передбачає, що у майбутньому результати роботи підп-

приємства можуть бути різними й не обов'язково повинні бути кращими за попередні (на відміну від довгострокового планування)» [29].

6.2 За функціонально-цільовим критерієм стратегічне планування, з одного боку, є ширшим, тобто охоплює більше функцій організаційної діяльності, ніж тактичне (оперативне, диспозитивне); а з іншого – стратегічне планування має справу з цілями вищого рівня, інші ж види планування – з цілями нижчого рівня, що відносно перших виступають як засоби їх досягнення. Функціонально-цільовий критерій більшою мірою, ніж критерій часу, дозволяє визначити природу різних видів планування і є реальним підґрунтям для визначення змістовного поля термінів «стратегічне планування», «тактичне планування», «оперативне планування», «диспозитивне планування».

А. Дайле [9] наводить таку класифікацію планування:

**Стратегічне планування** полягає у визначенні і чіткому формулюванні цільової картини (місії підприємства); цільових показників; стратегій (шляхів досягнення цілей); передумов (припущень щодо поведінки клієнтів, конкурентів, контрагентів); заходів (вимог).

**Оперативне планування** – планові розрахунки, на основі яких може бути перевірено, наскільки реальною є реалізація стратегічного плану. Важлива деталь в будові оперативного планування – фінансовий план, оскільки саме він як найбільш вузьке місце показує, що бажана мета не може бути досягнута так швидко, як планується.

Оперативне планування полягає в розробленні системи бюджетів, тобто в проведенні планових розрахунків. Крім того, в системі оперативного планування повинні також складатися і плани заходів, в яких наводяться конкретні заходи з виконання оперативного бюджету.

**Диспозитивне планування** – процес регулювання, який передбачає заходи коригування, що можуть дозволити конкретним підрозділам триматись планового курсу.

«Стратегічне (перспективне) планування дає відповідь на питання «Що треба робити чи що можна зробити?». Оперативне планування відповідає на питання «Як це реалізувати?». Диспозитивне планування – на питання «Як реагувати на відхилення?» [9].

Інший підхід полягає у відокремленні стратегічного, тактичного і оперативного (операційного) планування. Слід відзначити, що така деталізація дозволяє побудувати (на основі цілей трьох рівнів) достатньо адаптивну й ефективну систему планування.

Підбиваючи підсумки вищесказаного, побудуємо узагальнену класифікацію планування фінансово-господарської діяльності на підприємстві (рис. 2.2).

### ***2.1.3 Стратегічне планування***

Зупинимось на стратегічному плануванні, оскільки воно посідає особливе місце в системі планування.

**Стратегічне планування** – це деталізований опис як довгострокових цілей, так і самої стратегії щодо їх досягнення [50].

Г. Хемел і П. К. Прахалад відзначають, що «**поняття стратегії** достатньо відрізняється від того уявлення про стратегію, яке розповсюджене в багатьох компаніях. Це таке бачення стратегії, яке передбачає, що фірма повинна забути своє майбутнє, перш ніж вона зустрінє майбутнє. Це погляд на стратегію, що дозволяє зрозуміти той факт, що недостатньо оптимально позиціонувати компанію на ринках, що вже існують; слід проникнути крізь туман невизначеності й розвинути передбачення ринків завтрашнього дня» [60].

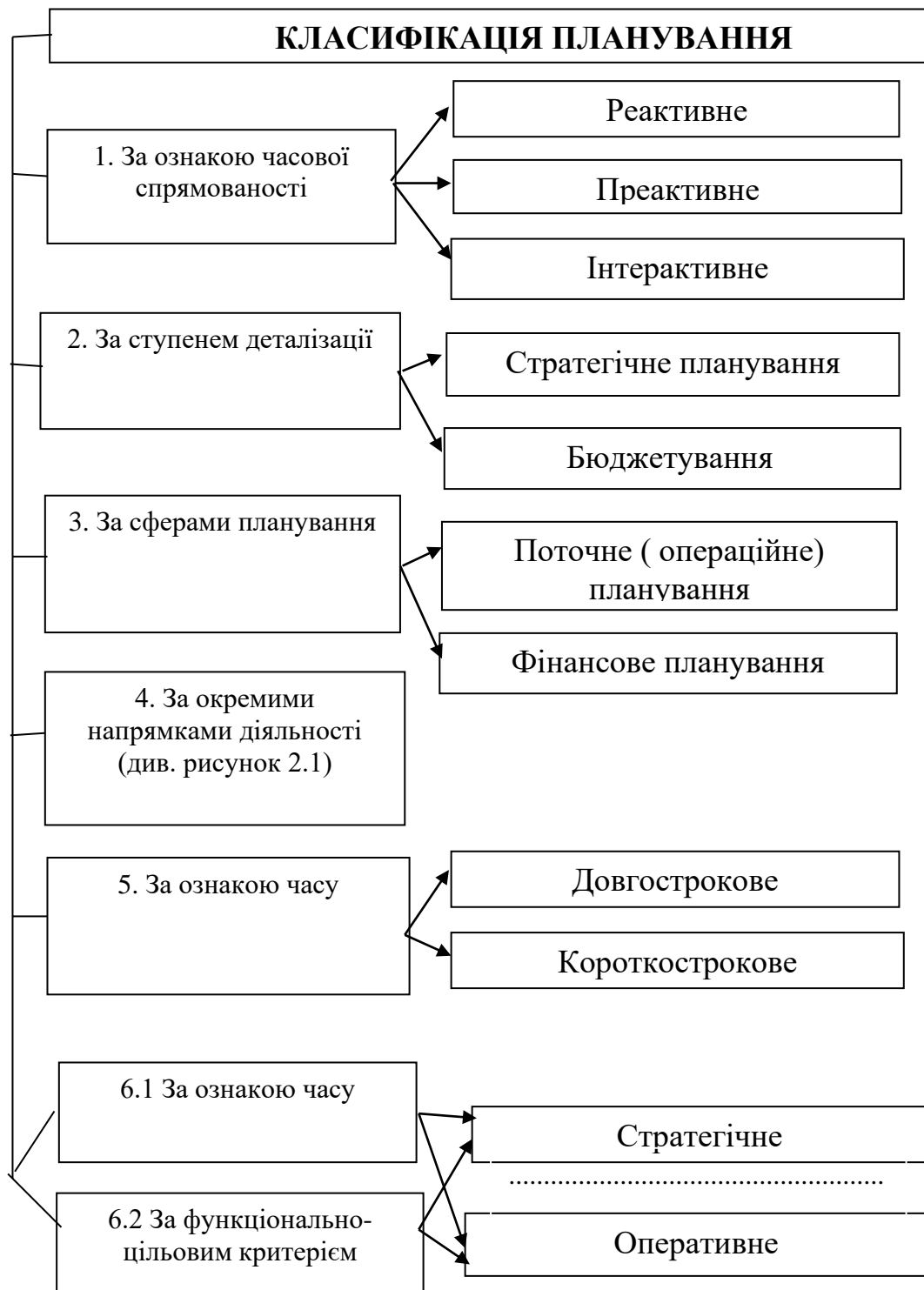


Рисунок 2.2 – Узагальнена класифікація планування

Д. Хассі визначає поняття стратегії таким чином: «**Стратегія** – сукупність засобів, з допомогою яких організація наближається до досягнення своїх довгострокових цілей» [50].

**Головними завданнями** фінансової стратегії він вважає такі три:

- гарантувати, що компанія залишиться платоспроможною;
- гарантувати, що у компанії немає проблем з ліквідністю;
- забезпечити компанію ресурсами, необхідними для її зростання.

На рисунку 2.3 показано кроки, які необхідно зробити під час розробки стратегічного плану, з урахуванням принципів концепції стратегічного мислення Д. Дерна [11].

**Стратегічний план повинен включати**, як мінімум, такі моменти:

- викладення корпоративного бачення і цілей;
- припущення, від яких план повинен відштовхуватись;
- стратегічні проблеми, що виникають під час корпоративної оцінки, аналізу навколишнього середовища, галузі і конкурентів;
- оцінку відхилень від запланованої прибутковості;
- стратегії, що виникають після звернення уваги на всі попередні елементи, включаючи творчий підхід до того, як можуть бути використані можливості та яким чином можуть бути досягнуті конкурентні переваги шляхом зміни меж галузі;
- деталізований аналіз ризиків;
- фінансові результати плану.

#### ***2.1.4 Модель співвідношення стратегічного, тактичного, оперативного та диспозитивного планування***

Отже, з огляду на ознаку ролі, яку планування відіграє в процесі керування, можна відокремити стратегічне, тактичне, оперативне та диспозитивне (проміжне) планування. Роль планування взагалі, як такого, найкраще всього можна виявити, з'ясувавши місце в процесі керування цих чотирьох різновидів планування.

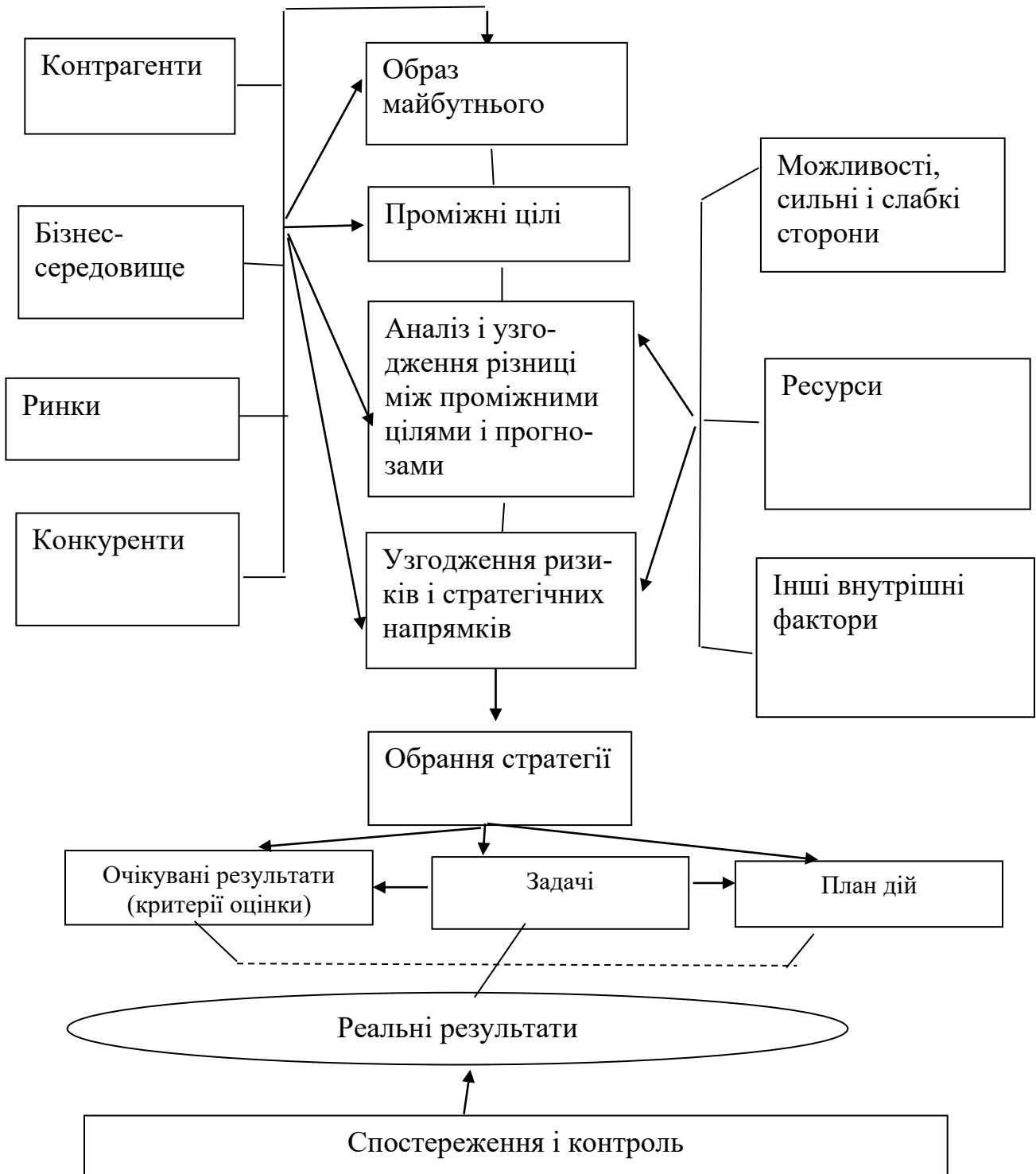


Рисунок 2.3 – Процес стратегічного планування (адаптована система стратегічного мислення)



Побудуємо модель співвідношення стратегічного, тактичного, оперативного та диспозитивного планування на засадах концепції стратегічного мислення Д. Дерна [11] (рис. 2.4).

Дивлячись з позицій концепції стратегічного мислення, контролінг є спрямованим на такий менеджмент, у результаті якого відбувається перехід від наявної на даний момент ситуації (образ сьогодення) до ситуації, що є бажаною на конкретний момент у майбутньому (образ майбутнього) шляхом досягнення проміжних цілей. **Блок ОС (образ сьогодення)** описує наявну на момент планування ситуацію за допомогою як кількісних (виробнича потужність, виторг від реалізації, витрати, прибуток), так і якісних показників (що надають інформацію щодо ефективності діяльності підприємства).

Слід зауважити, що варто брати до уваги не тільки внутрішнє середовище підприємства, але і зовнішнє економічне середовище: клієнти-конкуренти-партнери, загальноекономічні тенденції, зміни у законодавстві, зв'язки з громадськістю тощо.

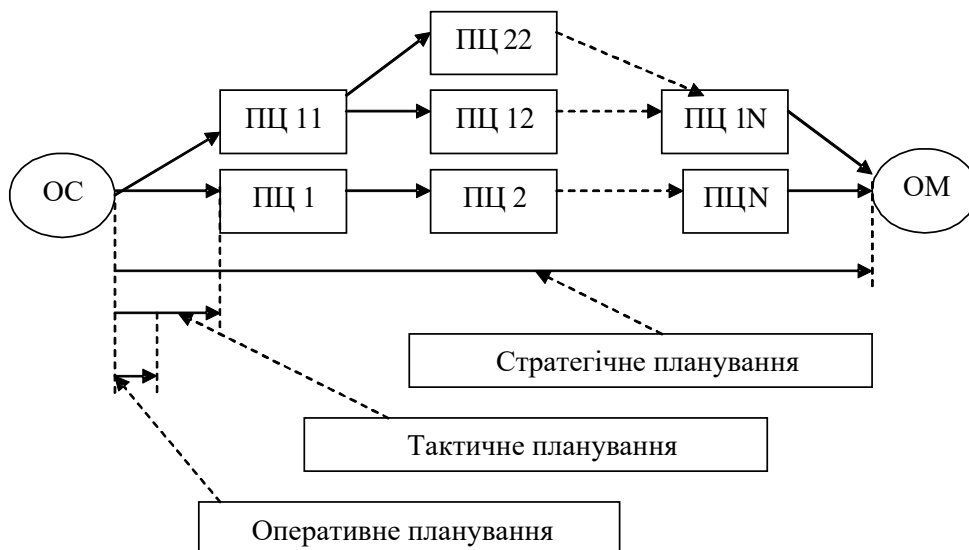


Рисунок 2.4 – Модель співвідношення стратегічного, тактичного та оперативного планування

**Блок ОМ (образ майбутнього)** покликаний відбити бажану у майбутньому ситуацію. Необхідно стежити за тим, щоб образ майбутнього не вступав у протиріччя з місією підприємства.

До розроблення цього блоку необхідно підходити, опанувавши навички стратегічного мислення, тому що планування і прийняття рішень на інтуїтивному рівні усе частіше призводить до помилок, оскільки мисленню людини властива екстраполяція відповідно до лінійних залежностей, у той час як у реальності частіше зустрічається експонентна залежність. У короткостроковому періоді розбіжності не такі великі, але під час створення образу майбутнього така помилка може призвести до того, що підприємство перестане бути об'єктивно необхідним суспільству. Тому доцільним є розроблення і проведення спеціальних тренінгів для керівного персоналу (особливо, для контролерів), що дають навички стратегічного мислення.

**Блоки ПЦ 1...ПЦ N (проміжна ціль 1...N)** відбивають послідовні етапи в досягненні ОМ. Водночас, вони є етапами досягнення образу майбутнього і критеріями для контролю над цим процесом. Розгалуження забезпечують гнучкість системи планів на випадок важливих змін параметрів економічного середовища підприємства, таких як набуття нових партнерів, нові ринкові тенденції, зміни в законодавстві тощо. Безумовно, альтернативні плани не можуть бути пророблені з тією ж детальністю, що й головний план, вони покликані тільки відбивати загальний напрямок. Деталізація планів за альтернативною галузкою повинна проводитись безпосередньо після ухвалення рішення про перехід розгалуження саме в цьому напрямку.

Кожна з проміжних цілей на етапі її досягнення стає свого роду образом майбутнього меншого масштабу, і шлях її досягнення теж може бути представлений у вигляді низки проміжних цілей другого рівня. Цьому відповідають різні рівні планування: **стратегічне планування** – досягненню основного ОМ; **тактичне** – описує шлях до ключової проміжної цілі; **річний (оперативний)** план в остаточному підсумку повинен описати пункт,

у якому підприємство опиниться після закінчення цього проміжку часу; **диспозитивне планування** регулює процес виконання річного плану між точками проміжних цілей.

Згідно з концепцією стратегічного мислення, планування на підприємстві можна представити як систему вбудованих один в один розділів планування. З цієї точки зору стратегічне, оперативне та диспозитивне планування можна визначити як інструменти досягнення образу майбутнього, виходячи з умов образу сьогодення.

**Стратегічне планування** відповідає саме за напрямок руху, місію підприємства, образ його майбутнього. Крім того, стратегічне планування розглядає сучасну ситуацію на підприємстві, його позицію на ринку, зв'язки з контрагентами тощо, що в сукупності становить його образ сьогодення. І нарешті, під час стратегічного планування обирається шлях досягнення головної мети, який становлять ланки проміжних цілей, а також визначаються альтернативні шляхи на випадок значущих подій, що мають меншу прогнозну вірогідність, ніж чинники, які зумовили вибір центрального шляху. Рисунок 2.4 демонструє провідну роль стратегічного планування на підприємстві.

**Тактичне і оперативне** планування являють собою процес розробки проміжної цілі певного рівня у вигляді комплексу планових показників на певний час (для оперативного планування – на рік), а також визначення шляху досягнення цієї цілі (знов таки у вигляді ланки проміжних цілей нижчого рівня) та альтернативних гілок плану. Тактичне й оперативне планування, таким чином, розглядають проміжну ціль як свого роду образ майбутнього меншого масштабу (рисунки 2.5 і 2.6). Таким чином, ПЦ 1 тактичного планування є образом майбутнього для оперативного планування, тобто останнє так само відноситься до тактичного планування, як тактичне планування відноситься до стратегічного.

Тактичний і оперативний плани повинні бути детально розробленими і містити конкретні планові показники, на відміну від стратегічного

планування, в якому це не дозволяє зробити надто далекий горизонт планування.

Крім того, стратегічний план повинен переглядатись згідно з результатами виконання тактичного, а отже, і оперативного плану, оскільки зміни у навколишньому середовищі можуть вимагати не тільки переходу на іншу гілку стратегічного плану, але й переформулювання образу майбутнього.

Це підкреслює роль оперативного планування як методу реалізації шляху підприємства до його головної мети.

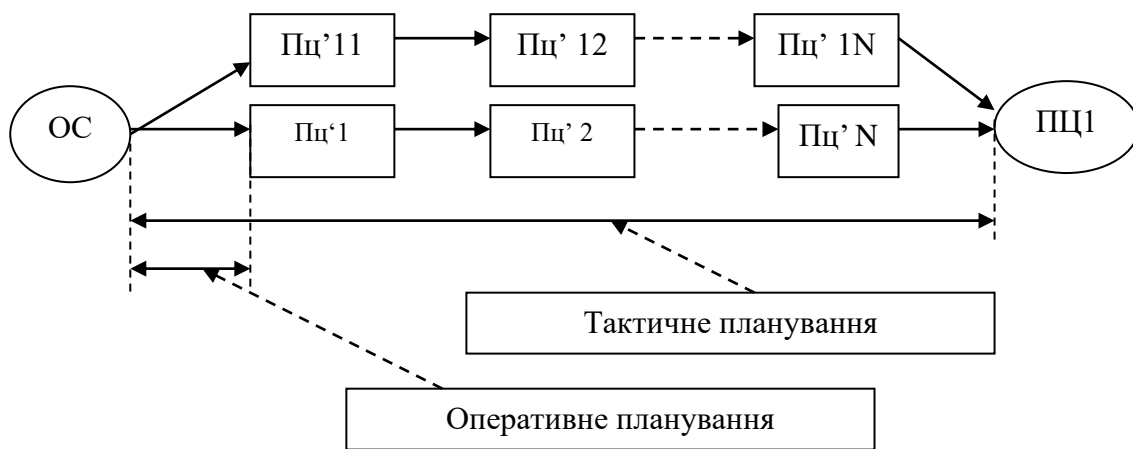


Рисунок 2.5 – Модель співвідношення тактичного й оперативного планування

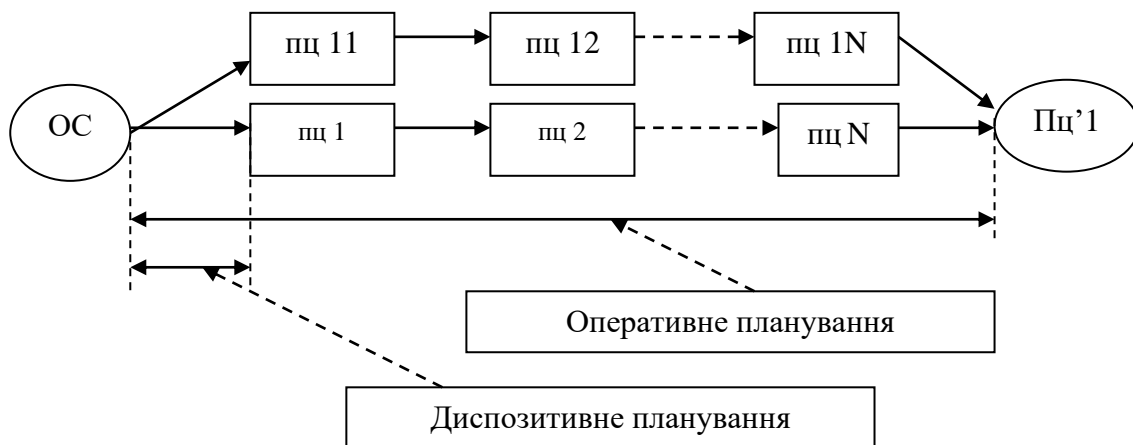


Рисунок 2.6 – Модель співвідношення оперативного і диспозитивного планування

Таким чином, стратегічне планування, з одного боку, безпосередньо впливає на тактичне і оперативне, оскільки надає їм загальні параметри, образ проміжної цілі, досягнення якої вони повинні забезпечити; а з іншого – само знаходиться під впливом тактичного і оперативного планування, тому що вони, розробляючи конкретні риси проміжної цілі у вигляді планових показників, створюють підґрунтя для можливого перегляду стратегії.

**Диспозитивне планування** відіграє роль регулювального, проміжного планування на проміжку, де подальше виділення проміжних цілей не є доцільним, але можливі негативні впливи на процес їх досягнення. Мета диспозитивного планування – розробити коригувальні заходи щодо нівелювання таких впливів і забезпечити рівне досягнення проміжних цілей в межах оперативного плану.

Отже, розроблена на засадах концепції стратегічного мислення модель співвідношення стратегічного, тактичного, оперативного та диспозитивного планування дозволила нам визначити роль кожного з цих видів планування в процесі керівної діяльності, а також побудувати концептуальну модель адаптивної системи планування.

Під **адаптивною системою планування** ми розуміємо таку, що здатна змінюватись у відповідь на зміни в зовнішньому економічному середовищі й у внутрішньому середовищі підприємства таким чином, щоб її ефективність у результаті таких змін досягла свого оптимуму.

Отже, адаптивне планування передбачає три рівні планування плюс рівень регулювання (диспозитивного планування). На рисунку 2.7 представлено схему адаптивної системи планування.

Гнучкість системи забезпечують «воронки планування» [9] – припустимі межі розбіжностей цільових показників в умовах невизначеності і непрозорості.

Чим далі обрій планування, тим більшими є допуски, тим ширше воронка планування. Тому воронка 1 завжди ширше воронки 2, а остання – ширше воронки 3.

Диспозитивне планування (регулювання) в кожний момент часу спрямовано на оптимізацію цільових показників, його завданням є виведення останніх до верхньої межі воронки планування 3 до кінця планованого року, а в разі можливості – і за верхню межу.

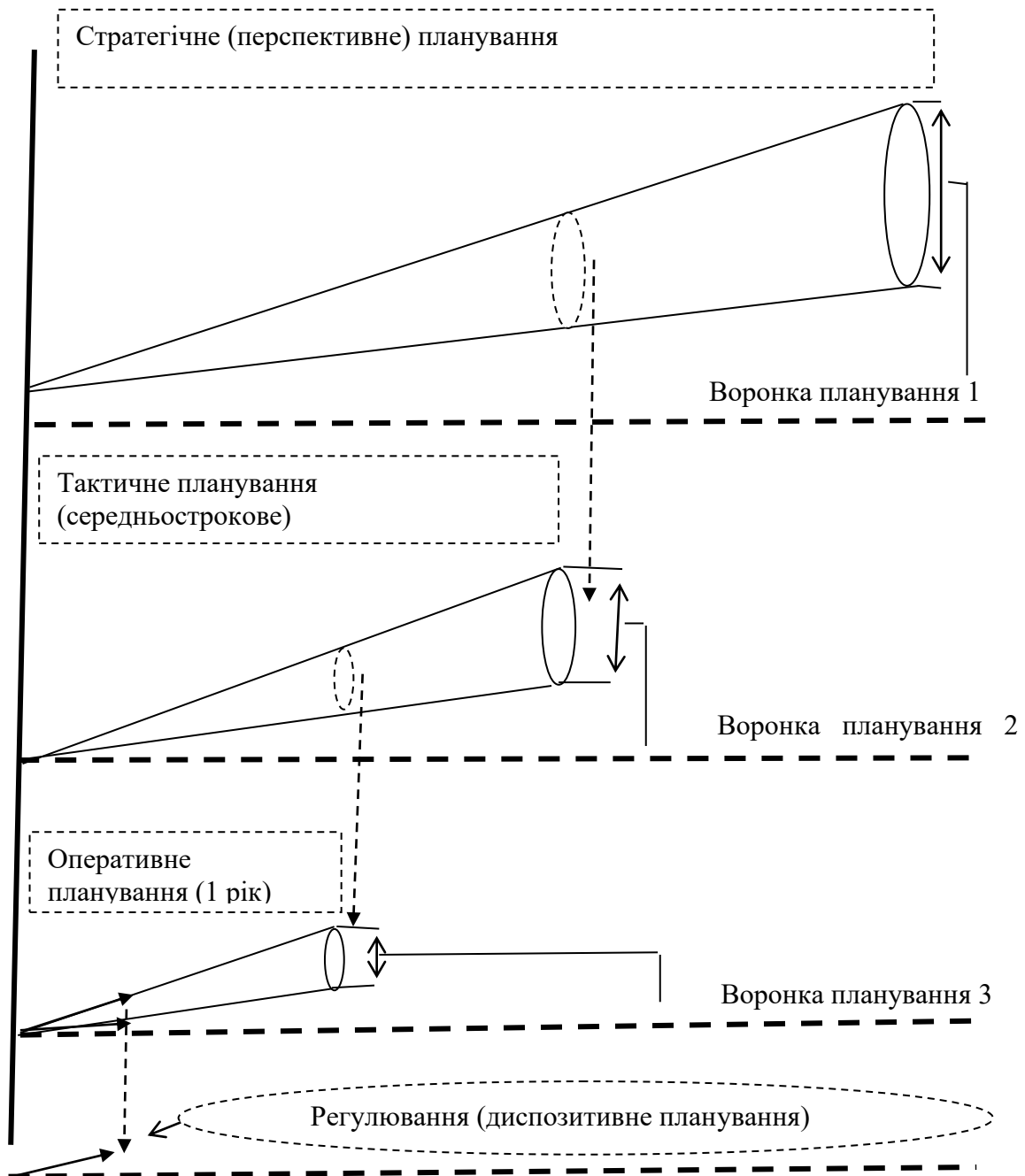


Рисунок 2.7 – Концептуальна модель адаптивної системи планування

Це забезпечить досягнення оптимуму за тактичними, а згодом – і за стратегічними цілями (воронки 2 і 1 відповідно), у разі, якщо диспозитивне планування буде постійно і безперервно виконувати свою задачу.

Дамо визначення видам-рівням планування в адаптивній системі.

**Стратегічне планування** – це керівний процес менеджменту вищого рівня, завданням якого є здійснення стратегій, спрямованих на розвиток підприємства шляхом досягнення його загальних цілей та реалізації місії підприємства.

**Тактичне планування** – це керівний процес менеджменту середньої ланки, завданням якого є реалізація короткострокових стратегій (тактик), що виступають засобами досягнення головної мети підприємства.

**Оперативне планування** – керівний процес менеджменту нижньої ланки, завданням якого є здійснення операційної діяльності в поточному році, спрямоване на максимально ефективну реалізацію тактик (і, як наслідок, стратегій) підприємства.

**Диспозитивне планування** – керівний процес регулювання поточної діяльності підприємства, завданням якого є досягнення і оптимізація цільових показників оперативного плану.

**Бюджетування** – інструмент реалізації оперативного і тактичного планування шляхом розробки комплексів цільових показників в кількісному вираженні. Бюджетування буде більш детально розглянуто в розділі 2.2.

Таким чином, розроблена на засадах концепції стратегічного мислення модель адаптивної системи планування дозволить здійснювати процес планування на підприємстві з максимальною ефективністю за рахунок чутливого реагування на зміни як у навколишньому середовищі підприємства, так і в самому підприємстві як складній динамічній системі.

Отже, роль і місце планування в керуванні підприємством обумовлюється системним характером останнього: складна динамічна система може ефективно діяти тільки за умови адаптивного інтерактивного плану-

вання, побудованого на засадах контролінгу та стратегічного мислення. Інструментарій контролінгу планування буде розглянуто в розділі 2.2.

**Питання для самостійного розгляду до розділу 2.1 та рекомендовані літературні джерела:**

1. У чому полягає зв'язок облікової функції контролінгу та функції планування? Чи згодні ви з поглядом на функції планування і контролю як на одне ціле, поєднане в блок/планування/контроль»? [17, 18, журнали: «Персонал», «Фінанси України», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

2. Які ще, крім вищезазначених, класифікаційні ознаки й різновиди планування ви можете навести? [1–3, 9, 18, 19, 24, 35, 36, 45, 50, 54 тощо]

3. Як запобігти ритуалізації процесу планування? У чому полягає небезпека формального підходу до процесу планування? [1–3, 9, 11, 19, 45, 50 тощо]

4. У чому полягають проблеми прогнозування? Чим небезпечна лінійна екстраполяція? [2, 11, 22, 25, тощо]

5. Поясніть зв'язок антисипативної функції контролінгу та систем раннього попередження і реагування. [17, 44, журнали: «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

6. Чим обґрунтована необхідність використання в плануванні економіко-математичних методів? [3, 18, 21, 33, 35, 44, 49 тощо]

7. У чому полягає специфіка контролінгу на вищих рівнях керування (у виконанні функцій цілепокладання і стратегічного планування)? [1–3, 11, 17, 22, 24, журнали: «Персонал», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

8. Яке місце займає бізнес-планування в системі керування підприємством? [17, 32, журнали: «Персонал», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]



9. Чи вважаєте ви доцільним відокремлення тактичного рівня в плануванні? [2, 3, 9, 17, 49 тощо]

10. Розгляньте зв'язок планування і регулювання. У чому полягає необхідність відокремлення рівня диспозитивного планування? [9, 11 тощо]

## **2.2 Бюджетування як інструмент контролінгу в реалізації функцій планування, контролю та регулювання**

У разі, коли будова оперативного планування забезпечує виконання цільових показників, бюджет набуває характеру розкладу руху на планований рік, або визначає напрям руху для довгострокового планування

А. Дайле

2.2.1 Сутність, завдання та принципи бюджетування.

2.2.2 Аналіз виконання бюджету.

2.2.3 Бюджетування як інструмент випереджаючого контролю.

У результаті вивчення теми:

**1) студент повинен знати:**

- роль бюджетування в керівних процесах планування, контролю та регулювання;
- цілі та завдання бюджетування;
- принципи бюджетування;
- методологію контролінгу бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства;

## **2) студент повинен вміти:**

- відтворити процес бюджетування;
- пояснити сутність контролю, спрямованого на попередження відхилень;
- на прикладі розкрити сутність аналізу бюджетів;
- розробляти майстер-бюджет і окремі бюджети операційного і фінансового бюджетів.

### ***2.2.1 Сутність, завдання та принципи бюджетування***

Як вже було зазначено вище, **бюджетування** – інструмент реалізації оперативного і тактичного планування шляхом розробки комплексів цільових показників в кількісному вираженні.

**Бюджет** – план діяльності підприємства або центру відповідальності в кількісному вираженні. Бюджети охоплюють всі сфери діяльності підприємства: виробництво і реалізацію продукції, фінансовий менеджмент, інноваційний та інвестиційний контролінг, логістику, маркетинг тощо.

#### **Функції бюджету:**

1. Планування проміжних цілей тактичного й оперативного рівнів.
2. Координація проміжних цілей центрів відповідальності.
3. Стимулювання досягнення відповідних проміжних цілей центрами відповідальності.
4. Випереджаючий контроль.
5. Диспозитивне регулювання.

#### **Завдання бюджетування:**

- планування показників діяльності підприємства в короткостроковому періоді;
- оптимізація витрат і прибутку;

- оцінювання ефективності роботи центрів відповідальності шляхом аналізу відхилень;
- виявлення «вузьких місць»;
- оптимізація фінансових потоків.

На рисунку 2.8 наведено схему здійснення бюджетування в системі контролінгу (за джерелом [36]).

Система бюджетування будується на підвалинах **п'яти головних принципів** [17]:

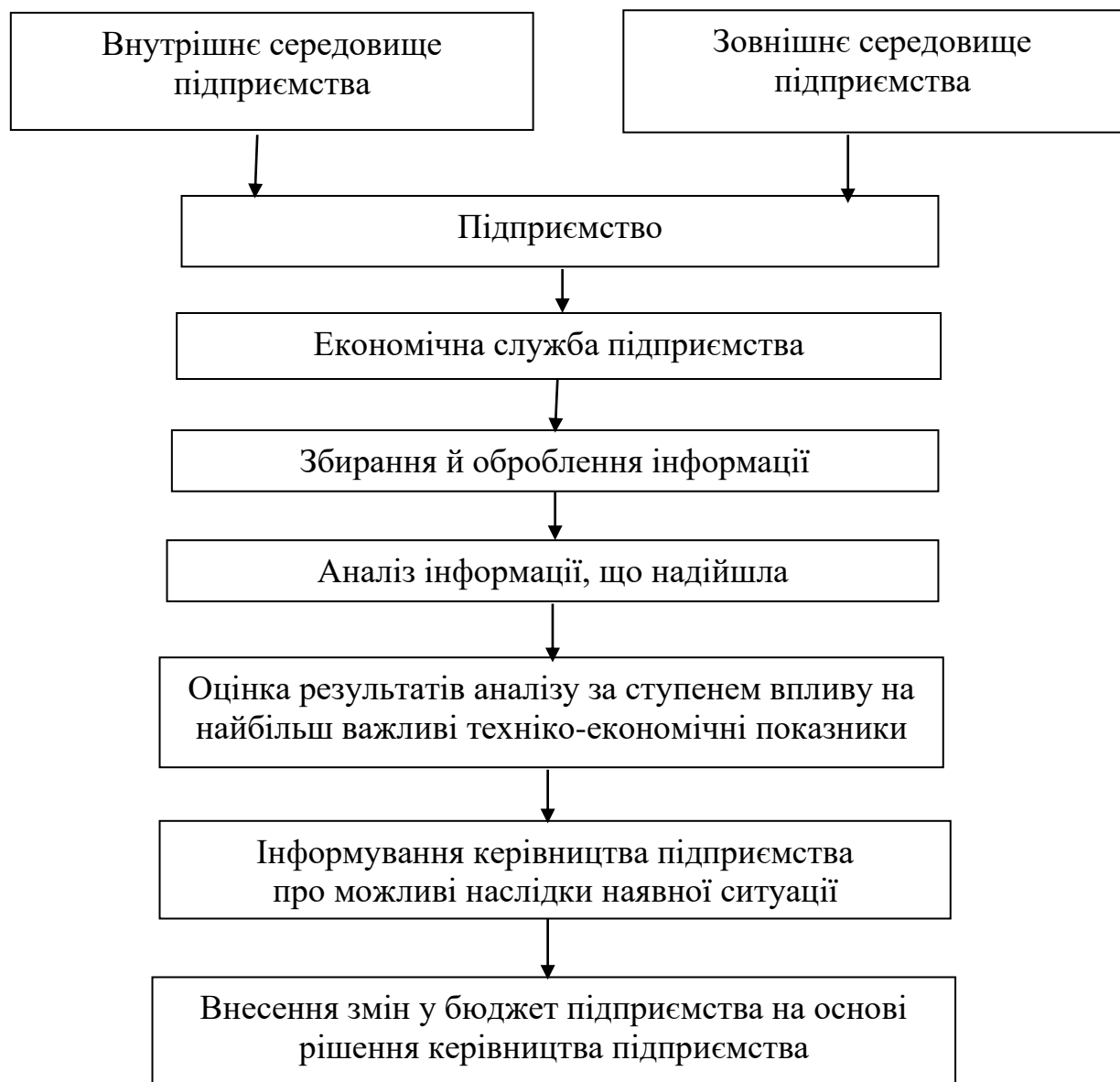


Рисунок 2.8 – Схема здійснення процесу бюджетування (за джерелом [36])

1. **Принцип узгодженості цілей** – принцип складання бюджету, згідно з яким процес бюджетування здійснюється спочатку «знизу догори», а потім змінює напрям і реалізується за схемою «згори донизу».

2. **Принцип пріоритетності** – принцип складання бюджету, який забезпечує використання дефіцитних ресурсів максимально ефективним шляхом.

3. **Принцип дотримання зв'язку «причина-наслідок»** – принцип складання бюджету, який базується на думці, що кожна планована одиниця може планувати і відповідати тільки за ті показники, на які вона спроможна впливати.

4. **Принцип відповідальності** – принцип складання бюджету, який полягає в орієнтації на показники, що піддаються впливу. Кожному підрозділу делегується відповідальність за виконання його частини бюджету разом з повноваженнями здійснювати регулювання в разі необхідності.

5. **Принцип постійності цілей** – принцип складання бюджету, який ґрунтується на припущенні, що вже визначені базові показники не зазнають принципових змін протягом поточного контрольного періоду.

Процес бюджетування починається з аналізу обмежень («вузьких місць»), які повинні плануватись в першу чергу. Для переважної більшості підприємств головним чинником обмеження є обсяг продажу. Це чи не найскладніша сфера для прогнозування, але й найбільш важлива для правильного розрахунку бюджетів.

Як відзначає Т. Скоун [37], під час розроблення плану реалізації необхідно проаналізувати таку інформацію:

- ціна та обсяг реалізації кожного виду продукції;
- цільова сума покриття за кожним видом продукції;
- реалізація в минулому та на поточний момент – ціна та обсяг;
- ціни конкурентів;
- частка ринку в порівнянні з конкурентами – ситуація на поточний момент та прогноз на майбутнє;

- сезонний чинник;
- поточні замовлення;
- отримані квоти;
- витрати на рекламу та маркетинг;
- прогнози загальногосподарської кон'юнктури;
- застосування SWOT-аналізу (переваги та недоліки, можливості та небезпеки).

Бюджет реалізації може складатись за:

- періодами (зазвичай – за місяцями);
- видами продукції;
- географічними регіонами;
- реалізаторами;
- клієнтами.

Використання стандартних (очікуваних) цін прискорить процес бюджетування.

Бюджет реалізації за періодами та видами продукції – це базис для побудови виробничої програми (бюджету виробництва). Використання стандартних витрат також може прискорити процес розробки бюджету.

Потреба в матеріалах, яка визначається в процесі складання виробничої програми, формує основу плану закупівель. Необхідно приймати до уваги виробничі запаси на початок та на кінець періоду. В якості інформації для планування виступають такі чинники, як зростання цін, знижки, умови комерційного кредиту, замінники матеріалів, курси валют тощо.

Бюджет комерційних витрат розробляється на основі плану реалізації, тоді як бюджет адміністративних витрат розробляють, виходячи з минулих періодів.

Бюджет капіталовкладень відбиває плановані інвестиції в основні фонди, наприклад, у ті, що потребуються для досягнення цільового обсягу випуску продукції та виторгу від реалізації.

На бюджет грошових потоків впливають всі інші бюджети, і саме він є вирішальним чинником під час визначення, наскільки реальним є виконання загального бюджету.

Окремі бюджети об'єднуються в план прибутків і збитків та в прогнозований баланс. Загальна схема етапів бюджетування наведена на рисунку 2.9.

### *2.2.2 Аналіз виконання бюджету*

Контроль потребує достатньої, оперативної і надійної інформації про виконання бюджету підприємства як за доходами, так і за видатками, проведення аналізу визначених відхилень від запланованих показників, що й визначає важливість аналізу виконання бюджетів.

**Аналіз виконання бюджету** підприємства здійснюється шляхом зіставлення планових показників із фактичними. Планові показники порівнюють із фактичними протягом усього фінансового року й після його завершення. Критерієм оцінки досягнутих значень показників є дані прийнятого бюджету. З метою виявлення відхилень фактичних показників від запланованих в бюджеті на підприємстві здійснюється оперативний і періодичний контролінг фінансово-господарської діяльності.

**Оперативний контролінг** досягається з допомогою запитів необхідної інформації від підрозділів підприємства, і його спрямовано на найшвидше виявлення змін життєво важливих показників діяльності підприємства (обсяг реалізації, прибуток). **Періодичний контролінг** здійснюється на основі щомісячних планів доходів і видатків, які розробляються з урахуванням затвердженого бюджету підприємства на рік з конкретизацією головних статей [35, 36].

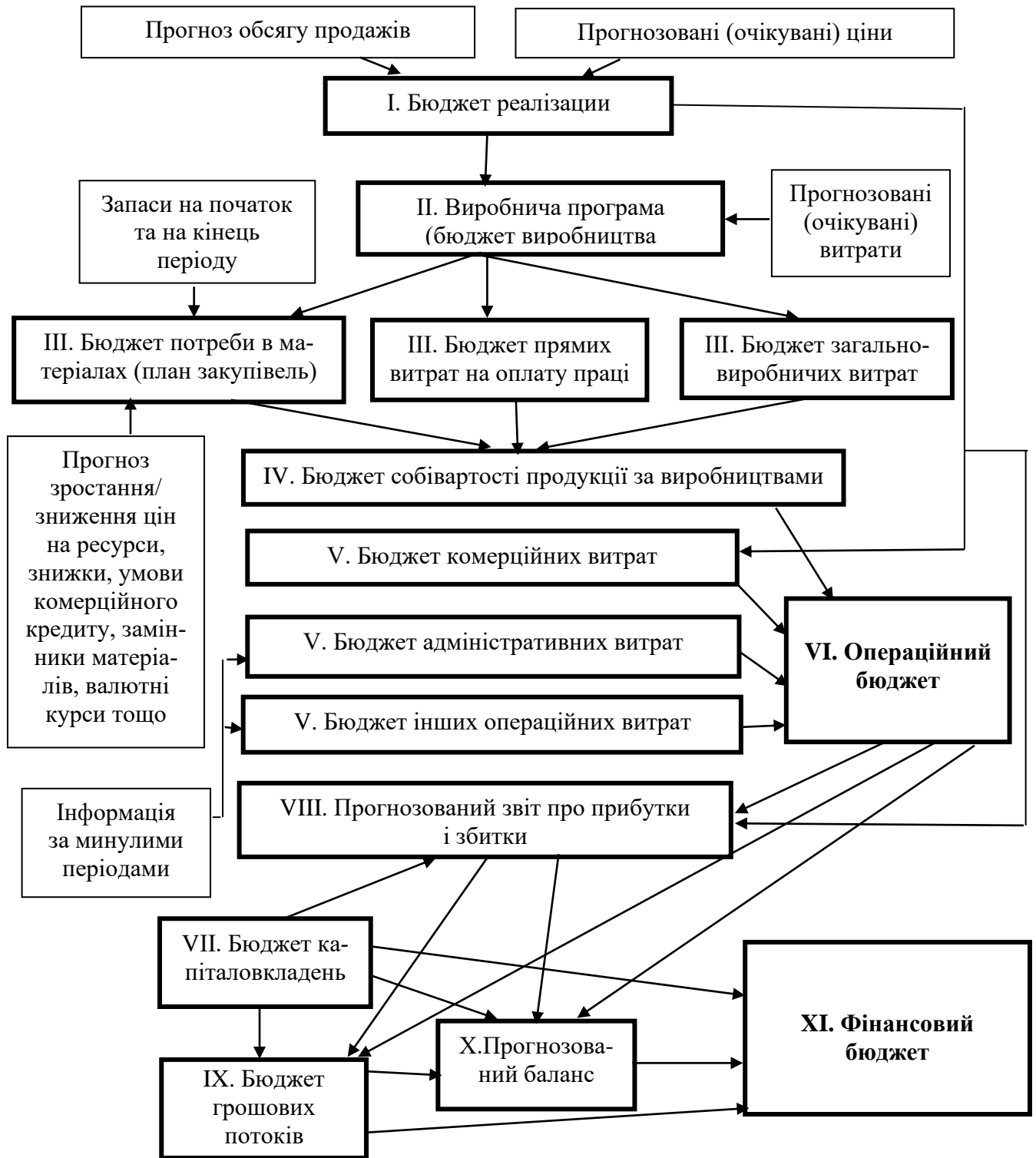


Рисунок 2.9 – Загальна схема етапів бюджетування

У щомісячному плані доходів і видатків уточнюється як частина доходів, так і частина витрат, виходячи з інформації, що надійшла від підрозділів підприємства на останнє число, і встановлюється баланс цих частин.

Методика його формування є аналогічною методиці формування бюджету. Щомісячний план розробляється за 1–2 дня до початку планованого місяця й затверджується директором підприємства. Затвердження плану доходів і видатків є обґрунтуванням для здійснення платежів та зобов'язань для усіх служб підприємства. Щоденний контроль за виконанням плану доходів-видатків ведеться за даними фінансової служби, наданими в інформаційному масиві, за допомогою якого оперативно доводяться дані про фактичне фінансування на поточну дату до керівництва підприємства.

Протягом місяця відстежується виконання планових завдань (лімітів) за статтями доходів і видатків з розрахунком відхилень. Якщо доходна частина бюджету не виконується, особлива увага приділяється черговості видатків: своєчасному внесенню платежів до бюджету, у позабюджетні фонди, погашенню банківських позик та процентів за ними, сплаті енергозабезпечення, виплаті заробітної платні.

Для ефективного керування на основі даних періодичного контролінгу щоквартально складається прогноз виконання бюджету підприємства, щоб інформувати керівництво протягом фінансового року про те, який вплив на ключові показники роблять останні події, що не передбачені бюджетом. Здійснюється пошук причин відхилення факту від плану й розробка заходів щодо їх ліквідації, вводиться третій параметр для аналізу і оцінки – очікуване значення (рис. 2.10).

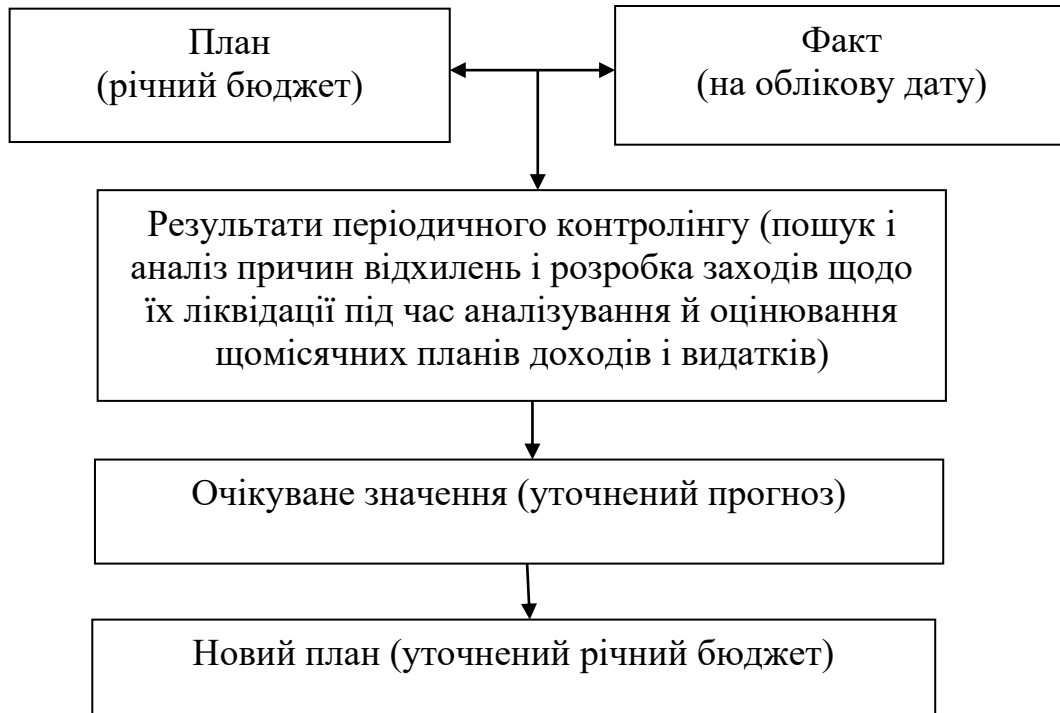
Таким чином, якщо це необхідно, керівництво підприємства приймає рішення про коригування річного бюджету підприємства за статтями згідно з ситуацією, що склалась.

**Діяльність контролера у сфері аналізу відхилень** поділяється на такі етапи:

- 1) ідентифікація фактичних даних;
- 2) розрахунок відхилень;
- 3) визначення причин та факторів відхилень;



- 4) розроблення (добір) каталогу заходів щодо коригування планів і діяльності;
- 5) оцінювання запропонованих заходів;
- 6) ініціювання рішень щодо коригування планів;
- 7) контроль виконання скоригованих планів.



*Рисунок 2.10 – Схема уточнення бюджету підприємства за результатами аналізу (за джерелом [36])*

**Аналіз відхилень з орієнтацією на перспективу** стає можливим у разі, якщо на підприємстві здійснюється регулярний прогноз розвитку параметрів, що підлягають контролю. У порівнянні планових і прогнозних величин можна оцінити імовірність відхилення в перспективі, а також встановити причини можливих відхилень. Прогнозоване відхилення є попередженням про можливість того, що бажану мету не буде досягнуто, і про необхідність розроблення коригувальних заходів [35, 36].

### *2.2.3 Бюджетування як інструмент випереджального контролю*

Як вже зазначалось вище, планування, регулювання і контроль повинні реалізовуватись як інтегрована цілісна система, тобто злиття стратегічного й оперативного планування і контролю є необхідним.

Однією з найважливіших функцій керування є **контроль ефективності виконання планових завдань**. Цілком зрозуміло, що планування без дієвого контролю за ходом виконання планів не має сенсу. Також і контроль без планування є неможливим. Контроль – це невід’ємна складова та передумова планування. Без синтезу контролю і планування існує велика загроза неправильно оцінити можливі фінансові ризики, а отже, вдатися до помилкових, спізнілих або нескоординованих керівних рішень і дій.

Зазначений **взаємозв’язок планування і контролю** становить систематичне порівняння фактичних показників діяльності підприємства із запланованими та подальший аналіз відхилень. Контроль становить базу для виявлення причин відхилень і визначення слабких місць на підприємстві. Здебільшого на практиці здійснюють факторний аналіз відхилень, який повинен визначити і оцінити всі фактори, що зумовили відхилення, і виробити на цій основі висновки і пропозицій щодо подолання негативних факторів і слабких місць, використання можливих резервів та відповідного коригування планів. Результати аналізу є підставою для прийняття оперативних рішень, уточнення планів, що вже існують, і розроблення планів у майбутньому [44].

Контроль за результатами за допомогою аналізування фактичних і планових показників (наприклад, доходу на інвестований капітал, руху грошової готівки, запланованих сум покриття) в системі зворотного зв’язку і керування результатами взаємопов’язані. Якщо керівництву підприємства до кінця планового періоду вдається ліквідувати відхилення від плану, яке відбулося, то його заходи слід вважати успішними. У концепції

контролінгу керування результатами не обмежується заходами протидії в разі, коли мають місце відхилення від плану, і подолання «вузьких місць», а передбачає заходи попередження відхилень і регулювання результатів [22, 23].

Аналіз фактичних і планових показників обсягу реалізації, суми та ступеню покриття за товарним асортиментом, виробничими підрозділами і центрами прибутку дозволяє відстежити всі «вузькі місця» в досягненні результатів за допомогою аналізу даних в точці покриття. Контроль результатів, що базується на використанні комп'ютерної техніки, в поєднанні з системою фінансового менеджменту як системи зворотного зв'язку у замкненому контурі керування зумовлює коригування поставлених цілей а тим самим, автоматично, і планових показників.

Аналіз даних у точці покриття надає важливу інформацію для керування підприємством. Він сигналізує про той момент, коли отримана сума покриття перевищить квартальні і загальні постійні витрати підприємства, тобто коли воно вийде з зони збитків. Після досягнення точки покриття всі отримані суми покриття є прибутком, якщо клієнти виконують умови контрактів.

Аналіз фактичних і планових показників у системі контролю витрат за кожним замовленням клієнтів за допомогою планового ступеню або суми покриття для кожної продуктивної години робочого часу доповнює аналіз даних в точці покриття центрів прибутку або підприємства в цілому.

**Головна задача контролю в системі контролінгу** – забезпечити порівняння фактичних показників із плановими, а також аналіз відхилень як основу для коригувальних заходів.

Необхідно розрізняти контроль, зорієнтований на результат і контроль, зорієнтований на технологію виконання роботи.

**Контроль, зорієнтований на результат**, надає інформацію про результати господарської діяльності. Заплановані показники зіставляються

з дійсно досягнутими протягом визначеного періоду часу, що забезпечує реальну оцінку результату.

Розрізняють такі **форми контролю**: календарний, кількісний, контроль якості, контроль вартості.

**Контроль, зорієнтований на технологію виконання роботи**, стосується встановлення зв'язку між запланованими процесами і процесами, застосованими на практиці. Тут беруться до уваги недостатність і, відповідно, неадекватність носіїв завдань під час досягнення поставлених цілей.

Взаємозв'язок між стратегічними й оперативними компонентами контролінгу завжди має фундаментальне значення. Координаційні вказівки контролінгу стосуються також і координації між стратегічним плануванням і контролем, а також між оперативним плануванням і контролем. За допомогою тісного взаємозв'язку оперативного і стратегічного контролінгу виконується також перевірка реальної можливості здійснення стратегії.

Функції планування і контролю, реалізацію яких забезпечує контролінг, є важливими інструментами менеджменту в рамках керування підприємством.

У загальній системі керування підприємством через планування і контроль, виходячи з аналізу й оцінки шансів і ризиків, формулюються цілі, координуються різні часткові процеси планування і визначається напрямок діяльності щодо досягнення головної мети, готуються керівні рішення; і за допомогою створення бази для зіставлення в подальшому планових показників з фактичними створюються умови для контролю і керування окремими процесами і підприємством у цілому.

**Метою стратегічного аналізу** є пояснення стратегічних вихідних позицій підприємства. Для дослідження сучасної ситуації, у якій знаходиться підприємство, потрібно проаналізувати розвиток в останні роки і ймовірний розвиток у наступні роки. Стратегічний аналіз відноситься як до підприємства в цілому, так і до стратегічних сфер його діяльності.

**У процесі стратегічного аналізу розглядаються** частка ринку підприємства і його конкурентів, виторг і прибуток, динаміка витрат і цін, дослідження і розробки, виробнича структура, канали збуту і структура споживачів, фінансова і кадрова структура, організаційні питання.

Стратегічний аналіз є фундаментом стратегічного планування. Для зв'язку всієї релевантної інформації він вимагає аналізу зовнішнього середовища, ресурсів і розгляду системи цінностей.

Планування зазвичай супроводжується одноразовим контролем, що встановлює ступінь реалізації планів підприємства, виявляє й аналізує відхилення, а також передбачає проведення коригувальних заходів. Контроль являє собою порівняння планових і фактичних показників, під час якого відбувається оцінювання відповідності планування і виконання. Рішенню цієї задачі також сприяє система контролінгу.

У сфері стратегічного планування на українських підприємствах виявляються істотні недоліки: інформація для контролю надходить із запізненням, тому втрачається час, необхідний для перевірки (часовий аспект); результати контролю свідчать про виконання планових показників, але перегляд перерахованого плану може показати його фактичне невиконання [54].

Щоб уникнути цих недоліків, потрібна нова концепція контролю. Процес планування повинен бути контрольованим і координованим із самого початку. Контролінг забезпечує необхідну скоординованість.

Після того, як визначено межі аналізу, у взаємодії з контролінгом досліджуються специфічні економічні умови галузей і ринків, на яких діє підприємство.

Як відомо, існує кілька видів контролю:

- у рамках **попереднього контролю** перевіряються ключові стратегічні передумови з погляду впливу на них зовнішніх факторів, а також внутрішніх ресурсів підприємства;

- **поточний контроль** досліджує ступінь впливу реалізованих стратегічних цілей; масштабом слугують короткострокові (проміжні) цілі, наприклад, завоювання визначеної частини ринку чи досягнення визначеного рівня прибутковості;

- **стратегічний контроль** має селективний характер і охоплює попередній і поточний контроль, він являє собою загальний контроль обраних сфер діяльності підприємства і повинен забезпечувати її конкурентоздатність.

Усі три види контролю повинні безупинно супроводжувати процес планування. Якщо виникають відхилення, стратегічне планування повинне адаптуватися до навколишнього середовища, що змінюється. Для цього необхідна ґрунтовна планова перевірка, що координується контролінгом.

Цікавим є досвід Німеччини, на підприємствах якої функціонують **системи раннього попередження**, які будуються поетапно: спочатку встановлюються ті зовнішні і внутрішні сфери спостереження підприємства, у яких ймовірна можливість виникнення небезпеки. Потім для кожної такої сфери встановлюються релевантні показники, що завчасно повідомляють про небезпеку. Пізніше для кожного такого показника встановлюються граничні розміри, у випадках порушення яких повинно бути проінформованим керівництво підприємства.

У такий спосіб забезпечується координований контролінгом постійний контроль. Разом із самоконтролем, що забезпечується функціональним представником, виникає необхідність утрутитися через контролінг чи вищі рівні менеджменту у виробничий процес у тому випадку, якщо відхилення перевищують усі припустимі границі.

Такий підхід звільняє контролінг від навантаження і водночас делегує співробітникам повноваження, достатні для проведення заходів під власну відповідальність [54].

Крім розглянутих вище видів контролю і реалізації їхніх функцій, у системі контролінгу заслуговує на увагу досвід Німеччини у проведенні

самоконтролю на підприємстві. Розрізняють **поточний проєктний контроль**, при якому враховуються витрати, продуктивність, потужність і обсяги ресурсів, терміни; і **додатковий проєктний контроль**, що слугує для поліпшення майбутніх результатів і попередження негативних наслідків.

Для більш повного розуміння ролі контролінгу в реалізації функції контролю розглянемо це питання на прикладі **практичного завдання контролера**. Типовими робочими завданнями контролера є проєкти забезпечення рентабельності і ліквідності підприємства у визначеній сфері. Вони полягають у такому:

- контролер надає консультаційні послуги, якщо виявлено відхилення від плану в окремих сферах діяльності;

- рішення повинні бути знайдені швидко і знаходитися в межах умов, що не будуть істотно змінюватись, даючи при цьому швидкі результати.

Виконуючи зазначені завдання контролера, необхідно:

- а) знайти «вузькі» місця (типовими інструментами тут є критичний аналіз, аналіз рентабельності, розрахунок витрат на виробництво, на надання послуг, на обслуговування клієнтів, розрахунок продуктивності, поточний контроль витрат, розроблення перевірочних списків, наприклад, за каталогом «вузьких» місць);

- б) розвивати програму дій (беруться до уваги принципи однозначності і конкретності цілей, розподіляються пріоритети);

- в) підготувати рішення про проведення заходів (тут важливо забезпечити включення всіх сфер діяльності, за результатами надаються різні пропозиції і варіанти рішень);

- г) здійснити рішення про окремі заходи (оцінювання варіантів повинно проводитися за об'єктивними критеріями, які піддаються кількісному обліку, а також повинні оптимально відбивати досягнення цілей; як допоміжні засоби пропонуються зіставлення витрат, рентабельності, облік витрат і ефективності, оцінка ефекту в балах);

- д) реалізація проєкту з проведенням проміжного контролю ефективності проведених заходів;
- е) проєктний контроль, зіставлення планових і фактичних показників після реалізації проєкту;
- ж) розроблення нової програми [53].

Таким чином, контроль, спрямований на попередження відхилень, використовуючи інструментарій бюджетування, сприяє досягненню образу майбутнього підприємства найбільш оптимальним шляхом, надає складній динамічній системі-підприємству необхідної гнучкості й адаптивності.

Отже, бюджетування, як інструмент оперативного контролінгу, дозволяє інтегрувати керівні функції планування, аналізу та контролю. Якщо зупинитись на змістовному розрізі контролінгу (контролінг у класифікації за напрямками діяльності), ми можемо сказати, що бюджетування є важливим інструментом контролінгу інвестицій, інноваційного контролінгу та фінансового контролінгу. Останньому присвячено розділ 2.3.

**Питання для самостійного розгляду до розділу 2.2 та рекомендовані літературні джерела:**

1. Які методи бюджетування вам відомі? Чи вважаєте ви доцільним використання методики Rolling Budgeting на вітчизняних підприємствах? [3, 18, 23, 35–37, 46, 49, 50, 54, 59, 60–62, журнали: «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

2. У чому полягає специфіка методу «переговорної практики»? Поток «згори донизу» та «знизу догори» в бюджетуванні. [3, 49, 54, 62 тощо]

3. Як ви оцінюєте американську модель бюджетування? Майстер-бюджет і функціональні бюджети. [3, 49, 62, журнали: «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

4. Який з бюджетів стоїть на перетині підсистеми операційних і фінансових бюджетів? До якої з підсистем він звичайно відноситься у вітчизняній та в зарубіжній практиці? [3, 18, 46, 49, 62 тощо]



5. Відтворіть схематично систему бюджетів підприємства-бази практики (місця роботи), або розробіть спрощену модель системи бюджетування. [3, 18, 37, 46, 49, 62 тощо]

### **2.3 Фінансовий контролінг і фінансове планування. Зв'язок контролінгу й фінансового менеджменту**

Головними завданнями фінансової стратегії є такі три:

- гарантувати, що компанія залишиться платоспроможною;
- гарантувати, що у компанії нема проблем з ліквідністю;
- забезпечити компанію ресурсами, достатніми для її зростання.

Д. Хасі

2.3.1 Фінансовий контролінг у системі контролінгу.

2.3.2 Зв'язок контролінгу і фінансового менеджменту.

2.3.3 Задачі фінансового контролінгу. Забезпечення ліквідності як головне завдання фінансового контролінгу. Фінансове планування.

У результаті вивчення теми:

**1) студент повинен знати:**

- сутність фінансового контролінгу;
- зв'язок контролінгу і фінансового менеджменту;

- завдання фінансового контролінгу; функції фінансового контролінгу;
- головну задачу фінансового контролінгу.

## 2) студент повинен вміти:

- розраховувати різні види коефіцієнту ліквідності і аналізувати її;
- планувати структуру балансу;
- користуватись інструментами фінансового контролінгу.

### 2.3.1 Фінансовий контролінг у системі контролінгу

Рисунки 1.1 та 1.4 ілюструють місце фінансового контролінгу, відповідно, у надсистемі підприємства і в системі контролінгу. У надсистемі підприємства фінансовий контролінг безпосередньо пов'язаний з фінансовим менеджментом, і, опосередковано, через функціональні напрямки контролінгу, – з функціями керування, такими як: планування, облік, контроль, аналіз, регулювання.

Значна частина економічних відносин суб'єкта господарювання є фінансами, звідки і впливає необхідність вивчення **фінансового аспекту контролінгу**. Контролінг є цілісною системою, і підсистема фінансового контролінгу відтворює її структуру в функціональному розрізі з урахуванням особливостей, викликаних специфікою сфери фінансових відносин.

Як для системи контролінгу в цілому, так і для фінансового контролінгу характерним є виділення стратегічного та оперативного напрямків, хоча для фінансового контролінгу більш актуальним вважається саме оперативна його складова.

Визначення терміну «фінансовий контролінг» можна дати як с точки зору системи-підприємства, так і с точки зору системи контролінгу.

З першої точки зору, **фінансовий контролінг** – це напрямок фінансової роботи на підприємстві, спрямований на підвищення її загальної ефективності в досягненні поставлених цілей шляхом їх координації та інтеграції, моніторингу і випереджаючого контролю процесу їх досягнення тощо. Ця точка зору притаманна фінансовому менеджеру-контролеру, а фінансовий контролінг, згідно неї, – підструктура фінансового менеджменту.

З другої точки зору, **фінансовий контролінг** – це підсистема системи контролінгу, спрямована на досягнення максимальної ефективності у сфері фінансових відносин шляхом визначення раціональної структури пасивів підприємства, формування найбільш оптимальної структури активів, підтримка ліквідності підприємства тощо. Це позиція контролера-фінансового менеджера, за нею фінансовий менеджмент входить у коло завдань контролінгу.

Ці два підходи є еквівалентними за змістовним наповненням поняття фінансового контролінгу: чи ми пояснюємо фінансовий контролінг через фінансовий менеджмент із контролінговими функціями, чи, навпаки, – через контролінг у виконанні завдань фінансового менеджменту, – сутність є незмінною. Тому ці два підходи рівно мають право на існування.

### ***2.3.2 Зв'язок контролінгу і фінансового менеджменту***

Отже, **контролінг** – це сучасна концепція системного керування, яка спрямована на забезпечення довгострокового ефективного функціонування і розвитку підприємства шляхом досягнення цілей останнього.

**Фінансовий менеджмент** – система знань з ефективного керування грошовими фондами і фінансовими ресурсами підприємств для досягнення стратегічних цілей і вирішення тактичних задач.

Фінансовий менеджмент реалізується в притаманних йому функціях. Оскільки фінансовий менеджмент є частиною загальної системи керування, він повинен вирішувати ті ж задачі з організації, планування, мотивації і контролю, що і вся система в цілому. Саме це зумовлює його зв'язок із контролінгом, оскільки останній теж наскрізно проходить через всю систему керування підприємством. Система фінансового менеджменту і система контролінгу роблять підприємство конкурентоспроможним, рівно як кровоносна і центральна нервова система роблять організм життєздатним. Ефективне і гнучке керування підприємством неможливе без побудови системи контролінгу і системи фінансового менеджменту.

Разом із тим, фінансовий менеджмент має свою специфіку – керування грошовими потоками, тому його функції значною мірою визначаються задачами фінансів підприємства. Виконання розподільної функції фінансів забезпечує ефективну структуру капіталу підприємства, а також формування фондів фінансових ресурсів. Оскільки фінансовий менеджмент є пріоритетною структурою в загальній системі керування, його головна мета полягає в організації фінансових потоків таким чином, щоб забезпечити ефективний і безперервний процес відтворення на підприємстві. Забезпечення достатності грошових коштів для нормального функціонування підприємства, збалансованість матеріальних і фінансових ресурсів на всіх стадіях обігу досягаються завдяки відтворювальній функції фінансового менеджменту.

Як система керування фінансовий менеджмент організує взаємовідносини в середині підприємства і за його межами. У середині підприємства формується відповідна мотивація співробітників, що поєднує цілі підприємства і суб'єкта керування. Система контролінгу також передбачає тісний інформаційно-координаційний взаємозв'язок між підрозділами підприємства та з навколишнім середовищем..

**Фінансовий менеджмент** – наука про керування фінансами підприємства, спрямована на досягнення його стратегічних і тактичних цілей.

**Контролінг** – система знань із досягнення цілей підприємства найбільш ефективним шляхом.

Фінансовий менеджмент як наука розглядає методологію і техніку керування фінансами підприємства. Він сформувався на ґрунті сучасної теорії фінансів шляхом її доповнення аналітичними розділами бухгалтерського обліку. Не слід забувати, що контролінг від початку був лише системою бухгалтерського обліку, термін «керівний (внутрігосподарський) облік» взагалі іноді розглядається як синонім поняття контролінгу.

Зупинимось на **цілях і завданнях фінансового менеджменту**, оскільки це дозволить дослідити зв'язок між контролінгом і фінансовим менеджментом більш детально.

Зміст фінансового менеджменту визначається цілями підприємства та його вищого керівництва. В умовах ринкової економіки керування фінансами є найбільш складною і пріоритетною задачею вищого керівного персоналу підприємства. Відомо, що головними сферами керування є фінанси, трудові ресурси, маркетинг і виробництво, й інші операції, серед яких необхідно приділяти особливу увагу дослідженням і розробкам.

**Керування фінансами** – це пошук і розподіл фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення результативної і ефективної діяльності підприємства. На стратегічному рівні воно відіграє найбільшу роль. Керівники середнього чи нижчого рівня повинні вирішувати задачі тактичного й оперативного керування і меншою мірою приймають участь у керівних рішеннях фінансового плану, натомість приймають рішення, пов'язані з маркетингом, виробництвом та іншими конкретними сферами діяльності.

Фінансові ресурси як головний компонент системи бухгалтерського обліку знаходяться на перетині обліку, контролю і керування, і, водночас, на перетині різних рівнів керування – від стратегічного до оперативного.

Роль фінансового менеджменту є такою важливою завдяки координаційній функції фінансів.

Цілі фінансового менеджменту можна визначити різними шляхами. Найбільш поширена точка зору полягає в тому, що керування фінансами підприємства здійснюється виходячи з інтересів його вищого керівництва і акціонерів.

**Головні цілі** – це досягнення максимальних темпів зростання ціни підприємства чи максимізація його ціни. Для досягнення цих цілей приймаються рішення за трьома напрямками:

- інвестиційна політика;
- керування джерелами коштів;
- дивідендна політика.

У загальному комплексі задач фінансового менеджера можна відокремити п'ять основних блоків [13]:

- 1) фінансове планування;
- 2) керування ресурсами;
- 3) керування структурою капіталу;
- 4) інвестиційну діяльність;
- 5) контроль і аналіз результатів.

Інформаційне забезпечення фінансового менеджменту базується на інформації про показники, що характеризують фінансові ризики, на інформації бухгалтерського обліку і звітності, на результатах узагальнення цієї інформації за галузями, а також на комплексній інформації про стан внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства.

Отже, контролінг водночас є ширшим, ніж фінансовий менеджмент, поняттям, оскільки охоплює його повністю, виконуючи функцію координації, і вужчим, оскільки не слід забувати, що залишаючись концепцією ефективного керування, контролінг є сервісною у відношенні до менеджменту структурою. Іншими словами, контролінг для керування, а не керування для контролінгу. Таким чином, оскільки фінансовий менеджмент є підструктурою керування, можна говорити про контролінг фінансового менеджменту, тобто про фінансовий контролінг.

Рисунок 1.1 ілюструє взаємозв'язок контролінгу і фінансового менеджменту. Систему керування представлено як матрицю прямокутників: горизонтально розташовані функції керування, а вертикально – напрямки діяльності підприємства. Усі елементи пов'язані між собою: кожна функція має місце в кожному напрямку, і навпаки. Контролінг утворює свою систему, що дублює систему керування (певною мірою, як центральна нервова система дублює загальні обриси організму). Звідси: зв'язок контролінгу і фінансового менеджменту відбувається безпосередньо як через функціональні підрозділи контролінгу (як то контролінг планування, диспозиційний контролінг, інформаційний контролінг), так і через фінансовий контролінг. Крім того, оскільки всі напрямки діяльності пов'язані між собою, контролінг і фінансовий менеджмент пов'язують також опосередковані зв'язки: через види контролінгу напрямків діяльності (такі, як контролінг інвестицій, контролінг інновацій і розробок, контролінг забезпеченості ресурсами і логістики та ін.).

### ***2.3.3 Задачі фінансового контролінгу. Забезпечення ліквідності як головне завдання фінансового контролінгу. Фінансове планування***

**Основною задачею фінансового контролінгу** вважається підтримка ліквідності і забезпечення запланованого рівня рентабельності. У сфері фінансового керування підприємством контролінг забезпечує виконання наступних завдань:

- участь у формуванні специфічних джерел фінансування і стратегій фінансування;
- складання укрупнених бізнес-планів, звітів про прибутки і збитки, фінансових планів;

- поточний контроль за виконанням плану і найважливіших фінансових показників;
- аналіз відхилень і розробка заходів щодо їх усунення [17].

**Функції фінансового контролінгу** витікають із функцій системи контролінгу:

- координація фінансової діяльності для досягнення цілей підприємства (у практичній діяльності підприємства максимально оптимальне співвідношення ліквідності і рентабельності є головною метою підприємства у фінансовому аспекті);
- оцінка інформації фінансової служби і вплив на неї з метою досягнення прозорості і загальної результативності;
- постановка задач з розробки інформаційного забезпечення фінансового менеджменту.

Фінансовий контролінг – це не конкретний вид робіт, це концепція побудови єдиної системи керування підприємством у сфері фінансової діяльності

До кола **задач фінансового контролінгу** входять [17]:

- забезпечення ліквідності підприємства;
- погодження фінансового обліку і внутрішньогосподарського обліку з метою запобігання виникнення протиріч;
- висвітлення з допомогою бюджетування взаємозв'язку між внутрішнім і зовнішнім середовищем підприємства;
- використання на практиці фінансово-економічних показників.

Найважливіша задача фінансового контролінгу – **забезпечення ліквідності**, що розуміється як спроможність підприємства необмежено в будь-який момент часу виконувати свої обов'язки з виплати грошових коштів. Підтримка постійної платоспроможності повинна здійснюватись поряд із досягненням планованого рівня рентабельності.

Підтримка ліквідності має на увазі наступні напрямки діяльності фінансового контролінгу:



- структурна підтримка ліквідності;
- поточне забезпечення ліквідності;
- підтримка ліквідних резервів;
- фінансування.

Головні зусилля контролерів у межах зазначених завдань концентруються на етапах планування та контролю.

Ефективне керування фінансами підприємства стає можливим лише за умови планування всіх фінансових потоків, процесів та відношень підприємства. Місце фінансових планів у загальній системі бюджетів підприємства подано на рисунку 2.9.

**Головні завдання фінансового планування** (за джерелом [19]) такі:

- забезпечення необхідними фінансовими ресурсами виробничої, інвестиційної та фінансової діяльності;
- визначення шляхів ефективного використання капіталу;
- виявлення резервів зростання прибутку за рахунок раціонального використання грошових коштів;
- визначення оптимальних фінансових відносин з банківськими установами, контрагентами, бюджетом;
- контроль за фінансовим станом, платоспроможністю та кредитоспроможністю підприємства;
- захист інтересів акціонерів та інших інвесторів.

**Значення фінансового планування** для підприємства полягає в тому, що воно:

- втілює визначені стратегічні цілі в форму конкретних фінансових показників;
- надає можливість визначення життєздатності та ефективності інвестиційних проєктів;
- слугує інструментом залучення зовнішнього фінансування.

### **Етапи фінансового планування:**

- аналіз фінансової ситуації;
- розроблення загальної фінансової стратегії підприємства;
- складання поточних фінансових бюджетів;
- коригування, взаємне підпорядкування та узгодження, конкретизація фінансових планів;
- здійснення оперативного фінансового планування в щомісячному розрізі;
- виконання фінансового плану;
- аналіз та контроль виконання бюджетів.

Фінансовий контролінг в виконанні функції планування передбачає:

- підвищення ефективності фінансового планування, покращення методології розроблення фінансових бюджетів;
- оцінювання планів із точки зору їхньої реалістичності;
- коригування планів за результатами аналізу процесу їх виконання.

Взагалі, можна відзначити, що виконання фінансовим контролером завдань структурної підтримки ліквідності, поточного забезпечення ліквідності, підтримки ліквідних резервів та фінансування не є можливим без використання інструменту бюджетування; рівно як і виконання функцій планування, регулювання, контролю та інформаційного забезпечення.

### **Питання для самостійного розгляду до розділу 2.3 та рекомендовані літературні джерела:**

1. Чому досягнення балансу ліквідності й рентабельності вважається головним завданням фінансового контролінгу? [7, 17, 21, 24, 29, 33, 38–40, 44, 47, 59, 54, 59, 60–62, журнали: «Фінанси України», «Фінанси підприємств», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

2. У чому полягає специфіка фінансового планування, особливості розроблення прогнозних форм звітності? [2, 3, 23, 46, журнали: «Фінанси

України», «Фінанси підприємств», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

3. Як використовуються фінансові показники в системах раннього попередження і реагування? [17, 44, 53, журнали: «Фінанси України», «Фінанси підприємств», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

4. Поясніть зв'язок нижчезазначених завдань фінансового контролінгу: структурної підтримки ліквідності, поточного забезпечення ліквідності, підтримки ліквідних резервів. [17, журнали: «Фінанси України», «Фінанси підприємств», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

5. У чому полягає контролінг фінансування? [7, журнали: «Фінанси України», «Фінанси підприємств», «Економіка підприємств», «Бухгалтерський облік і аудит» тощо]

## ЛІТЕРАТУРА

- 1 Акофф Р. Акофф про менеджмент / Р. Акофф. : пер. з англ. – СПб. : Пітер, 2002. – 448 с. : іл.
- 2 Акофф Р. Планування майбутнього корпорації / Р. Акофф. : пер. з англ. – М. : Сірін, 2002. – 256 с.
- 3 Апчерч А. Управлінський облік: принципи та практика / А. Апчерч. : пер. з англ. – М. : Фінанси та статистика, 2002. – 952 с. : іл.
- 4 Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 480 с.
- 5 Гладких Н. І. Оперативний контролінг підприємств та його підсистеми / Н. І. Гладких // Економіка промисловості: Організаційні аспекти управління : зб. наук. пр. – Донецьк : ІЕП НАН України, 2000. – С. 282–294.
- 6 Головкова Л. С. Аналіз відхилень у діяльності підприємств на основі концепції контролінгу / Л. С. Головкова // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. пр. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2002. – Вип. 129. – С. 21–34.
- 7 Головкова Л. С. Організаційно-економічний механізм планування діяльності підприємства на основі контролінгу [Текст] : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01 / Головкова Л. С. ; Дніпропетровський ун-т економіки та права. – Д., 2002. – 16 с.
- 8 Гудзь Т. П. Формування фінансової рівноваги підприємства: методологічний аспект / Т. П. Гудзь // Актуальні проблеми економіки. – 2016. – № 7. – С. 8–15.

9 Дайле А. Практика контролінгу / А. Дайле : пер. з нім. – М. : Фінанси та статистика, 2001. – 336 с. – Пер. вид. : Deyhle A. Controller – Praxis. – Management Service.

10 Дегтярєва О. О. Контролінг в організації виробництва та в управління підприємством / О. О. Дегтярєва ; під ред. В. М. Новікова. – Одеса : Вид-во ТЕС, 2000. – 112 с.

11 Дернер Д. Стратегічне мислення в складних ситуаціях / Д. Дернер : пер з нім. – М. : Смысл, 1997. – 242 с.

12 Добикіна О. К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства : навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей заочної форми навчання і слухачів системи виробничо-економічної підготовки кадрів / Добикіна О. К., Ровенська В. В., Рижиков В. С. – Київ : Видавничий дім «Слово», 2005. – 272 с.

13 Іванова І. В. Фінансовий менеджер – професійний керівник / Іванова І. В. // Фінанси України. – 1998. – № 8. – С. 128–135.

14 Карпенко О. В. Управлінський облік : організація, методологія, методика викладання : монографія / О. В. Карпенко. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341с.

15 Климнюк В. Еволюція контролінгу. Його місце та роль в економіці підприємства / Климнюк В. // Економіка підприємств. – 2004. – № 1. – С. 47–49.

16 Килимнюк П. В. Планування – важливий елемент концепції контролінгу на підприємстві / П. В. Килимнюк, В. Й. Килимнюк, С. В. Денисюк // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2006. – № 2. – Т. 1. – С. 187–191.

17 Контролінг : навч. посібник / Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'янко, Л. М. Приходько ; Мін-во освіти і науки України ; КНЕУ. – Київ : КНЕУ, 2008. – 264 с.

18 Корбутяк А. Г. Фінансовий контролінг : навч. посіб. / А. Г. Корбутяк, Н. І. Єрміїчук ; Чернів. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича. - Чернівці : Рута, 2017. – 159 с.

19 Кредісов А. І. Менеджмент для керівників : навч. посіб. / А. І. Кредісов, Є. Г. Панченко, В. А. Кредісов. – К. : Знання 2004. – 556 с.

20 Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік : навчальний посібник / Лишиленко О. В. – Київ : Центр навчальної літератури, 2004. – 254 с.

21 Ляшко Д. Ю. Методологічні підходи до формування вартісної привабливості підприємства / Д. Ю. Ляшко // Академічний огляд: економіка та підприємництво. – 2011. – № 2(35). – С. 106–111.

22 Майер Е. Контролінг як система мислення та керування / Е. Майер : пер. з нім. – М. : Фінанси та статистика, 1993. – 96 с.

23 Манн Р. Контролінг для початківців / Р. Манн, Е. Майер : пер. з нім. – 2-е вид., перероб. та доп. – М. : Фінанси та статистика, 1995. – 302 с.

24 Мескон М. Х. Основи менеджменту / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоурі : пер. з англ. – М. : Діло, 1992. – 702 с.

25 Михайличенко Н. М. Аналіз проблем планування в складних динамічних системах / Михайличенко Н. М. // Економіка: проблеми теорії та практики : збірник наукових праць. – Випуск 196 : У 4 т. Том III. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2004. – 228 с. (С. 547–552).

26 Михайличенко Н. М. Ціноутворення на основі розрахунку сум покриття в системі контролінгу / Н. М. Михайличенко // Труди всеукраїнської наукової конференції студентів та молодих учених «Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стає економічне зростання». Частина 2. / ред. кол. : Ступін О. Б., Александров І. О. та ін. – Донецьк : ДонНУ, 2002. – 308 с.

27 Нападовська Л. В. Управлінський облік : моногр. / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ, 2000. – 356 с.

- 28 Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник. / Л. В. Нападовська. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – К. : КНТЕУ, 2010. – 647 с.
- 29 Панков В. А. Керування вартістю наукомісткого машинобудівного підприємства: теорія та практика / В. А. Панков – К. : Наук. думка, 2003. – 424 с.
- 30 Петренко С. М. Контролінг : навч. посіб. / С. М. Петренко. – К. : Ніка-Центр, Ельга, 2003. – 328 с.
- 31 Піч Г. Уточнення змісту контролінгу як функції керування та його підтримки / Г. Піч, Е. Шерм // Проблеми теорії та практики управління. – 2001. – № 3. – С. 102–107.
- 32 Подольчак Н. Ю. Соціально-економічна ефективність систем менеджменту підприємств / Н. Ю. Подольчак // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 2. – С. 47–56.
- 33 Подольчак Н. Ю. Стратегічний менеджмент : навч. посіб. / Н. Ю. Подольчак. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2012. – 400 с.
- 34 Пушкар М. С. Контролінг : монографія / Пушкар М. С. – Тернопіль, 1997. – 146 с.
- 35 Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : Центр навчальної літератури, 2013. – 688 с.
- 36 Садовська І.Б. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах : теорія і практика. / І. Б. Садовська, Н. В. Тлукевич. – Луцьк : Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2008. – 352 с.
- 37 Скоун Т. Управлінський облік / Т. Скоун : пер. з англ. ; під ред. Н. Д. Еріашвілі. – М. : Аудит, ЮНІТІ, 1997. – 179 с.
- 38 Скудар Г. М. Структурні зміни в керуванні підприємством / Г. М. Скудар. – К. : Техніка, 1995. – 93 с.
- 39 Скудар Г. М. Теоретичні основи формування системи внутрішньофірмового управління підприємницького типу / Г. М. Скудар. – Донецьк : ІЕП НАН України, 1998. – 99 с.

40 Скудар Г. М. Управління конкурентоспроможністю великого акціонерного товариства: проблеми та рішення : монографія / Г. М. Скудар. – К. : Наук. думка, 1999. – 496 с.

41 Соловійов В. М. Сучасні парадигми управління складними системами / В. М. Соловійов // Формування ефективних механізмів державного управління та менеджменту в умовах сучасної економіки: теорія і практика : матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції 20 листопада 2015 р. / за ред. В. М. Огаренка, А. О. Монаєнка [та ін.]. – Запоріжжя, 2015. – С. 360–361.

42 Стефанюк І. Б. Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу / Стефанюк І. Б. // Фінанси України. – 2005. – № 2. – С. 146–153.

43 Сухарева Л. О. Контролінг – основа керування бізнесом / Л. О. Сухарева, С. М. Петренко – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 208 с.

44 Терещенко О. О. Фінансова санація та банкрутство підприємств : навч. посібник / Терещенко О. О. – К. : КНЕУ, 2000. – 412 с. (Контролінг та його роль у санації підприємств, С. 32–71).

45 Томпсон А. А. Стратегічний менеджмент. Мистецтво розробки та реалізації стратегії / А. А. Томпсон, А. Дж. Стрикленд. : пер. з англ. – М. : Банки та біржі, ЮНІТІ, 1998. – 576 с.

46 Управлінський облік : навчальний посібник / Ю. Д. Малярєвський, С. В. Лабунська, Л. В. Безкоровайна, Н.Ф. Чечетова. – Х. : ІНЖЕК, 2009. – 248 с.

47 Фінансова діяльність підприємств : навч. посіб. / В. І. Аранчій, В. Д. Чумак, О. Ю. Смолянська, Л. В. Черненко. – К. : Професіонал, 2004. – 240 с.

48 Фольмут Х. Й. Інструменти контролінгу від А до Я / Х. Й. Фольмут : пер. з нім. – М. : Фінанси та статистика, 2003. – 288 с.

49 Хан Д. Планування та контроль: концепція контролінгу / Д. Хан : пер. з нім. – М. : Фінанси та статистика, 1997. – 800 с.



- 50 Хассі Д. Стратегія та планування / Д. Хассі: пер. з англ. – СПб : Пітер, 2001. – 384 с.
- 51 Хомбург К. Процес самоствердження контролінгу: погляд спеціаліста з маркетингу / К. Хомбург // Проблеми теорії та практики управління. – 2002. – № 6. – С. 88–90.
- 52 Цигилик І. І. Контролінг (навчальний посібник у схемах і таблицях) : навчальний посібник / Цигилик І. І. – Київ : Центр навчальної літератури, 2004. – 76 с.
- 53 Штрайт Б. Контролінг в реалізації інформаційної функції / Б. Штрайт, О. Петрик // Бухгалтерський облік та аудит. – 1995. – № 7. – С. 35–39.
- 54 Штрайт Б. Контролінг в реалізації функцій планування та контролю / Б. Штрайт, О. Петрик // Бухгалтерський облік та аудит. – 1995. – № 6. – С. 31–35.
- 55 Штрайт Б. Контролінг та керування підприємством / Б. Штрайт, О. Петрик // Бухгалтерський облік та аудит. – 1995. – № 5. – С. 32–36.
- 56 Шульга Н. П. Банківський контролінг: теорія, методологія, практика / Шульга Н. П. – К. : КНЕУ, 2004. – 326 с.
- 57 Шумило Ю. О. Бюджетування як важливий елемент операційного планування [Текст] / Ю. О. Шумило // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 7. – С. 105–111.
- 58 Шумило Ю. О. Уточнення теоретичної сутності категорії витрат в управлінні підприємством / Ю. О. Шумило // Формування ринкових відносин в Україні : збірник наукових праць. – К., 2008. – № 3. – С. 117–119.
- 59 Яковлєв Ю. П. Контролінг на базі інформаційних технологій / Яковлєв Ю. П. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.
- 60 Hamel, G. and Prahalad, P. K. 1994, *Competing of the Future*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- 61 Johansson, H. J., McHugh, P., Pendlebury, A. J. and Wheeler, W. A., 1993, *Business Process Reengineering*, Wiley, Chichester.

62 Ricketts D., Gray J. Managerial Accounting / Second Edition. – Houghton Mifflin Company. BOSTON, 1991. – 938 p.

63 Financial Strategy // Levy M.Ph.D., Weitz B. A. Retailing Management. – IRWING. – 1995 – pp. 156–185.

64 Integrated Retail Distribution and Information Systems Strategy // Levy M. Ph. D., Weitz B. A. Retailing Management. – IRWING. – 1995 – pp. 249–269.

65 Evaluating and Controlling the Retail Operations Strategy // Levy M. Ph. D., Weitz B. A. Retailing Management. – IRWING. – 1995 – pp. 550–574.

*Навчальне видання*

**СЛЕЦЬКИХ Світлана Яківна,  
МИХАЙЛИЧЕНКО Наталя Миколаївна**

**КОНТРОЛІНГ І БЮДЖЕТУВАННЯ  
В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

**Навчально-методичний посібник  
для самостійного вивчення дисципліни  
для здобувачів вищої освіти  
економічних спеціальностей**

Редагування, комп'ютерне верстання Я. О. Бершацька

18/2023. Формат 60 × 84/16. Ум. друк. арк. 7,57.  
Обл.-вид. арк. 7,75. Тираж 100 пр. Зам. № 31.

Видавець і виготівник  
Донбаська державна машинобудівна академія  
84313, м. Краматорськ, вул. Академічна, 72.  
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи  
ДК №1633 від 24.12.2003