

Лемішовський Василь Іванович

*аспірант кафедри економіки підприємств та інформаційних технологій
Львівського університету бізнесу та права*

Лемішовський Василий Иванович

*аспирант кафедры экономики предприятий и информационных технологий
Львовского университета бизнеса и права*

Lemishovskij Vasyl

*Postgraduate Student of Department of
Business Economics and Information Technology of the
Lviv University Business and Law*

МОДЕЛЬ «ВИТРАТИ-ОБСЯГ-ПРИБУТОК» ЯК МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ МАШИНОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

МОДЕЛЬ «РАСХОДЫ-ОБЪЕМ-ПРИБЫЛЬ» КАК МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЛИНГА МАШИНОСТРОИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

MODEL «EXPENDITURE-PROFIT-EARNINGS» AS A METHODOLOGICAL TOOL FOR OPERATIONAL CONTROLLING OF MACHINE-BUILDING ENTERPRISES

Анотація. Розглянуто основні критерії ефективності функціонування вітчизняних машинобудівних підприємств та наведено критичний аналіз використовуваного в управлінських процесах економічного інструментарію. Встановлено, що виходячи з реальних умов діяльності машинобудівних підприємств важливим є використання в системі контролінгу аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку, який спрямований на дослідження змін, що відбуваються з операційним прибутком підприємства під впливом змін певних параметрів його діяльності. Функції управління доходами і витратами повинні реалізуватися через елементи управлінського циклу: планування та прогнозування, організацію, координацію й регулювання, активізацію та стимулювання, облік і аналіз. Важливість оцінювання витрат полягає не тільки з точки зору внутрішньогосподарського аналізу на основі деталізованої інформаційної бази про витрати, але й інформаційними показниками загальноекономічного середовища для порівняння їх з галузевими.

Аргументовано доцільність впровадження контролінгової діяльності, зорієнтованої на синтез інформаційної аналітичної бази, спрямованої на мінімізацію витрат і максимізацію прибутків. Обґрунтовано доцільність використання моделі «витрати – обсяг – прибуток» в системі оперативного контролінгу. Пропонування цього інструмента аргументується тим, що за своїм методологічним і функціональним спрямуванням він зорієнтовує всю вертикаль системи управління витратами на їх поступове зниження на етапах виробництва продукції, в результаті чого досягається необхідний рівень собівартості та забезпечується прибутковість підприємства.

Ключові слова: управління, інструментарій, контролінг, модель, доходи, витрати, релевантні, контрольовані, собівартість, прибутки, машинобудівне підприємство.

Аннотация. Рассмотрены основные критерии эффективности функционирования отечественных машиностроительных предприятий и приведены критический анализ используемого в управленческих процессах экономического инструментария. Установлено, что исходя из реальных условий деятельности машиностроительных предприятий важным является использование в системе контроллинга анализ взаимосвязи затрат, объема деятельности и прибыли, который направлен на исследование изменений, происходящих с операционной прибылью предприятия под влиянием измененных определенных параметров его деятельности. Функции управления доходами и расходами должны реализовываться через элементы управленческого цикла: планирование и прогнозирование, организацию, координацию и регулирова-

ние, активизацию и стимулирование, учет и анализ. Важность оценки затрат заключается не только с точки зрения внутриахозяйственного анализа на основе детализированной информационной базы о расходах, но и информационными показателями общеэкономической среды для сравнения их с отраслевыми.

Аргументированно целесообразность внедрения контроллинговой деятельности, ориентированной на синтез информационной аналитической базы, направленной на минимизацию расходов и максимизации прибыли. Обоснована целесообразность использования модели «расходы-объем-прибыль» в системе оперативного контроллинга. Предложение этого инструмента аргументируется тем, что по своему методологическим и функциональным направлением он ориентирует всю вертикаль системы управления затратами на их постепенное снижение на этапах производства продукции, в результате чего достигается необходимый уровень себестоимости и обеспечивается прибыльность предприятия.

Ключевые слова: управление, инструментарий, контроллинг, модель, доходы, расходы, релевантные, контролируемые, себестоимость, прибыль, машиностроительное предприятие.

Summary. The main criteria of the efficiency of functioning of domestic machine-building enterprises are considered and a critical analysis of economic instruments used in management processes is presented. It is established that on the basis of the real conditions of the activity of machine-building enterprises, it is important to use in the controlling system an analysis of the relationship of costs, volume of activity and profit, which is aimed at studying changes that occur with the operating profit of the enterprise under the influence of changes in certain parameters of its activities. Functions of revenue and expenditure management should be realized through elements of the management cycle: planning and forecasting, organization, coordination and regulation, activation and stimulation, accounting and analysis. The importance of cost estimation lies not only from the point of view of internal economic analysis on the basis of a detailed cost information base, but also by the information indicators of the general economic environment for comparing them with sectoral ones.

The expediency of introducing controlling activity oriented on the synthesis of information analytical base, aimed at minimizing costs and maximizing profits, was argued. The expediency of using the model «costs – volume – profit» in the system of operational control is substantiated. The suggestion of this tool is argued that, in its methodological and functional orientation, it orientates the entire vertical of the cost management system to their gradual decrease at the stages of production, which results in the required level of cost and the profitability of the enterprise.

Key words: management, toolkit, controlling, model, income, expenses, relevant, controlled, cost, profit, machine building company.

Постановка проблеми. Діяльність українських машинобудівних підприємств знаходиться в рамках жорсткої конкуренції із міжнародними компаніями як на вітчизняному, так і зарубіжному ринках товарної продукції. Безперечно, що підприємства вітчизняного машинобудування на теперішньому етапі і в оглядовій перспективі не можуть конкурувати на товарних ринках за якістю продукції, проте за критерієм «ціна/якість» можливості конкурентоспроможності посилюються. З низки причин більшість українських підприємств машинобудування працюють збитково чи низькорентабельно, а тому питання їх результативної діяльності в основному зводиться до зниження собівартості — базової основи формування ціни і, як наслідок, можливостей збільшення обсягів реалізації і забезпечення прибутковості. Тому у вітчизняних розробках, практичних проектах й акцентується на значимості вирішення питань щодо «максимізації прибутку на основі управління рівнем витрат задля підвищення ефективності як окремих виробничих процесів, так і господарської діяльності машинобудівних підприємств загалом» [1, с. 1].

На сучасному етапі для вітчизняних підприємств машинобудування важливо забезпечити дієвість управління всіма внутрішньогосподарськими процесами, а тому вкрай важливим є введення в управлінську систему дієвого на практиці інструментарію, у якому вирішальним є об'єктивний і всебічний результат зіставлення отриманих прибутків з доходами і витратами: «аналізу цього співвідношення в системі контролінгу надають особливої уваги» [2, с. 47]. У багатьох розробках для таких цілей обґрунтовується доцільність «впровадження контролінгу, особливо на тих підприємствах, що перебувають у стані фінансової кризи» [3].

Система інструментальних засобів контролінгу у сучасній теорії та практиці є надзвичайно різноманітною, розробленою як для підприємств розвинутих економік, так і підприємств, що функціонують в перехідних економіках. Для вітчизняних підприємств багато науковців «перспективою подальших досліджень вважають потребу розгляду таких інструментів контролінгу як аналіз співвідношення «витрати — обсяг — прибуток» (CVP — аналіз) [4, с. 129], що актуалізує потребу поглибленого дослід-

ження адекватних для таких цілей методів в процесах контролінгової діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій засвідчує загальне визнання українськими науковцями і практиками потреби використання адекватної, більш деталізованої інформаційно-аналітичної бази для підвищення ефективності управлінських процесів на вітчизняних підприємствах машинобудування. Про це свідчать також і результати тематичних наукових досліджень, проведених у Національному університеті «Львівська політехніка». Зокрема, за результатами проведеного фундаментального дослідження [5], О. Г. Мельник обґрунтовує необхідність використання в управлінських процесах «полікритеріальних систем з метою формування інформаційної бази для розроблення превентивних, санаційних і реактивних управлінських рішень на вітчизняних підприємствах машинобудування» [5, с. 1].

За результатами дослідження [6] такого ж висновку доходить і О. В. Глушко, відзначаючи, що на підприємствах галузі необхідний «адаптивний економічний інструментарій, оскільки існуючий не вирішує проблему належної підтримки процесу управління» [6, с. 1]. Аналогічний висновок робить І. І. Жигало, вказуючи, що «вирішення існуючих проблем вимагає розробки нових та вдосконалення вже існуючих форм, методів та інструментів для отримання об'єктивних вимірів результативності (ефективності) діяльності підприємств машинобудівної галузі» [7, с. 1].

Для подолання існуючих проблем Л. Б. Криворучко обґрунтовує, що таким напрямом можна розглядати «впровадження контролінгу, здатного вирішити певні проблеми управління машинобудівним підприємством, підвищити його ефективність» [8, с. 51]. У тематичному дослідженні А. Г. Паскаловою також аргументується, що дієвим напрямом підвищення результативності вітчизняних підприємств є впровадження у практику новітніх інструментів і технологій управління доходами і витратами, серед яких найбільш адекватним для вітчизняної економіки «можна виділити фінансовий контролінг», у якому, проте, й надалі залишаються «недостатньо опрацьованими» питання теоретико-методичного інструментарію для оцінки ефективності управління витратами з використанням контролінгового механізму» [9, с. 4–5].

В опрацьованих наукових дослідженнях і публікаціях важливою складовою в контролінговій діяльності визнається функція контролю, яку слід вмонтувати в систему контролінгових механізмів, передусім для підвищення ефективності управління витратами, доходами, прибутками. Проте, як акцентує С. В. Бардаш, «сучасна система знань з питань

економічного контролю не надає належного інструментарію щодо забезпечення його превентивної функції» [10, с. 2], а В. П. Пантелеєв закономірно аргументує «необхідність осмислення нових підходів до розкриття концепції внутрішньогосподарського контролю з точки зору його методології та організації» [11, с. 1]. Тому виникає потреба розгляду його диспозиції в системі контролінгу загалом і конкретних об'єктів (доходи, витрати, прибутки), зокрема.

Невирішеною залишається проблема обґрунтування адекватних методів оперативного контролінгу з використанням в ньому такого типу інструментальних засобів, які б вирішили проблему пошуку найоптимальніших шляхів оптимізації витрат на машинобудівних підприємствах і досягнення загального економічного ефекту (отримання прибутку) від заходів, сформованих у процесах контролінгової діяльності.

Метою статті є теоретичне обґрунтування доцільності використання в системі оперативного контролінгу вітчизняних підприємств машинобудування моделі «витрати-обсяг-прибуток» на основі наведення прикладних аспектів її використання.

Виклад основного матеріалу. Ефективність управління витратами, а разом з ними, й доходами та прибутками завжди було і займає в сучасній економіці одне з найважливіших та водночас найбільш проблемних завдань виробничих підприємницьких структур. Проблема стосується обрання дієвої управлінської концепції і відповідного до умов функціонування економічного інструментарію. Для вітчизняних машинобудівних підприємств, які мають гостру економічну зацікавленість в кінцевих результатах діяльності, необхідний такий організаційно-економічний механізм в системі управління цими об'єктами, на основі якого можна забезпечити цілеспрямований процес формування оптимального співвідношення «витрати-прибуток».

Якщо виходити із характеристики контролінгу як «міжфункціональної концепції управління, спрямованої на координацію систем планування, контролю та інформаційного забезпечення» [12], то його об'єктивно можна розглядати саме таким інструментарієм. Виходячи з реальних умов діяльності машинобудівних підприємств важливо, на наш погляд, використовувати у цій системі «аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку, який зазвичай називають аналізом чутливості; він спрямований на дослідження змін, які відбуваються з операційним прибутком підприємства під впливом змін певних параметрів його діяльності» [13, с. 195].

В теорії і на практиці розрізняють стратегічний і оперативний види контролінгу, основне завдання останнього — дієвий вплив на ефективність управ-

ління прибутковістю підприємства, серед основних факторів якого виступають витрати і доходи за джерелами їх виникнення.

Максимізація прибутку і мінімізація витрат — основа діяльності будь-якого підприємства, а тому в економічних дослідженнях об'єктивно, на наш погляд, дотримуються позиції, що «спільний аналіз показників (*cost — volume — profit analysis / CVP analysis /*), будучи головним моментом при прийнятті багатьох управлінських рішень, служить засобом розкриття потенційного прибутку» [2, с. 236]. При цьому обґрунтовується, що «витрати підприємства є основним об'єктом контролінгу», а мета оперативного контролінгу полягає у створенні системи управління досягнення поточних цілей, а також прийнятті своєчасних рішень щодо оптимізації співвідношення «витрати-прибуток» [3].

Для вітчизняних підприємств машинобудівної галузі найбільш затребуваним й одним з найважливішим завдань контролінгу є його вплив на «управління прибутками підприємства, в ракурсі якого знаходяться затрати» [2, с. 50]. У системі управління машинобудівним підприємством основну увагу приділяють результатам аналізу чинників, що формують прибуток, досліджуючи при цьому взаємозв'язок витрат, обсягу виробництва і прибутку. Методика такого аналізу (аналіз беззбитковості) базується на оцінюванні витрат (змінні і постійні категорії) в контексті маржинального доходу. Зміст такого аналізу достатньо відомий — це метод вивчення взаємозв'язку між витратами та доходами при різному рівні виробництва, і саме тому він корисний на стадії підготовки й оцінки реалізації майбутнього проекту.

Управління витратами і доходами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій, притаманних управлінню будь-яких об'єктом — розробку, прийняття і реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням. Функції управління доходами і витратами реалізується через елементи управлінського циклу: планування та прогнозування, організацію, координації й регулювання, активізацію та стимулювання, облік і аналіз.

Безперечно система контролінгу в світовій теорії і практиці є багатоваріантною і різною за функціональною спрямованістю. Зорієнтованість цієї системи залежить від стану економіки, специфіки діяльності підприємства тощо. Базова основа пропонованої у цій статті системи контролінгу з використанням моделі «Витрати-обсяг-прибуток» розглядається ключовим інструментарієм у процесах досягнення високого економічного результату за рахунок зниження витрат. Тобто завданням цієї функціональної системи передбачають процеси відстеження, аналізу

та контролю витрат, діагностики й моніторингу доходів і прибутків за джерелами їх виникнення, а також координацію процесів планування й бюджетування. Вважаємо, що такого типу контролінгова система спроможна спрямувати процеси «управління витратами ширше, глибше і складніше від простого поєднання процедур управління ефективністю використання окремих виробничих ресурсів, оскільки враховує їх комплексне використання, ефект синергетики, можливу взаємозамінність і розбіжність у величині і термінах впливу на результати роботи підприємства» [14, с. 14].

Необхідність упровадження служби контролінгу на низькорентабельних підприємствах вітчизняного машинобудування нами розглядається насамперед з точки зору вирішування базисних проблем — точної стабілізації їхньої діяльності і формування передумов розвитку. Досягнення операційної результативності і є тим критерієм, що дозволяє створити основу для формування подальших цілей і стратегічних завдань: «найбільша специфіка контролінгу простежується у групуванні затрат, пов'язаних з випуском і реалізацією продукції» [2, с. 46].

Взаємопов'язаний і взаємозалежний аналіз показників витрат, обсягу виробництва і прибутку (*cost-volume-profit analysis*) служить не тільки методичним інструментом для дослідження впливу деталізованих структурних факторів витрат, обсягу виробництва і реалізації на операційний прибуток, а в поєднанні з іншими інструментальними засобами контролінгової системи в багатьох випадках виступає засобом розкриття потенційного прибутку.

Саме тому важливою умовою є добре організована система збору контролінгової інформації про різні фактори впливу на витрати (собівартість продукції), доходи і прибутки окремих видів діяльності. Базова основа контролінгової інформації спирається на існуючу систему інформаційних потоків підприємства, а тому організація служби контролінгу на машинобудівному підприємстві повинна формуватися таким чином, щоб забезпечити рух інформаційних потоків від ланок (цехів) до служби контролінгу: «контролінг базується на системі нормування витрат, визначенні залежності між обсягом реалізованої продукції та прибутком» [3, с. 17].

Система контролінгу за характером своєї побудови забезпечує достатньо чітку інформаційну базу про витрати за місцями їх виникненнями і центрами відповідальності. Контролінг також містить інформацію про відхилення планових і фактичних витрат, які аналізуються по категоріях контрольованих і неконтрольованих витрат. Важливою є функція контролю витрат, яка у системі контролінгу розглядається такою, що має суттєве значення не тільки в прийнятті рішень,

але й налагодження стимулювання за результатами діяльності підрозділів. Важливість оцінювання витрат полягає не тільки з точки зору внутрішньогосподарського аналізу на основі деталізованої інформаційної бази про витрати, але й інформаційними показниками загальноекономічного середовища для порівняння їх з галузевими. Контролінг, як між функціональна система використовує інструментарій моніторингу, який і забезпечує таку інформацію.

Операційні витрати на виробництво продукції підприємств машинобудівного комплексу (з урахуванням всіх видів діяльності) за 2016 рік склали — 165276 млн грн. У порівнянні такого показника в загальному обсязі витрат промисловості 2331111,2 млн грн. (рис. 1).

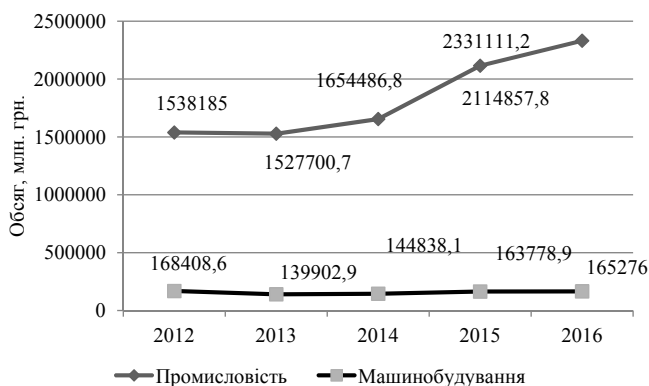


Рис. 1. Динаміка витрат промислових та машинобудівних підприємств за 2012–2016 рр.

Аналізуючи структуру операційних витрат на виробництво продукції особливу увагу слід звернути на питому вагу витрат на оплату праці та інші операційні витрати, пов'язані переважно з управлінням підприємством загалом, окремими напрямками його діяльності, організацією виробничо-збутових процесів. Саме це й має стати предметом контролінгу. Зіставність доходів машинобудівних підприємств з доходами промисловості загалом подана на рис. 2.

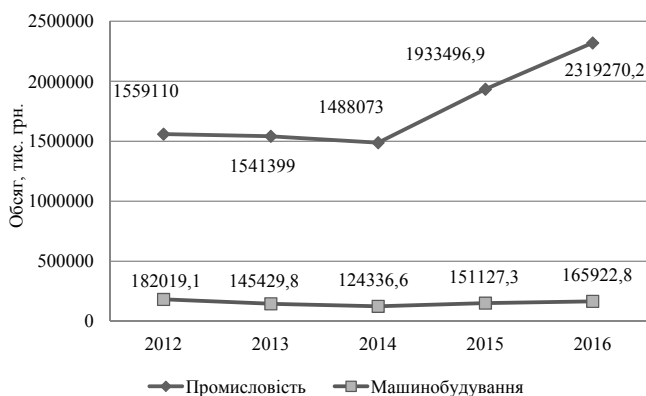


Рис. 2. Динаміка доходів промислових та машинобудівних підприємств за 2013–2016 рр.

Прибутковість підприємств галузі пов'язується не тільки з можливостями безпосереднього їх розвитку (рекапіталізація прибутку), але й здатністю цих підприємств брати участь в інфраструктурних програмах (державних і регіональних), а також виступати спонсорами різнохарактерних регіональних соціальних програм, фінансувати суспільно-культурні та інші заходи. Ураховуючи важливість результативної діяльності підприємств машинобудівної галузі, у табл. 1 наведено дані про їх фінансові результати за період 2013–2016 рр.

Деталізоване відображення прибутків та збитків та узагальнених фінансових результатів машинобудівної галузі подано на рис. 3, 4.

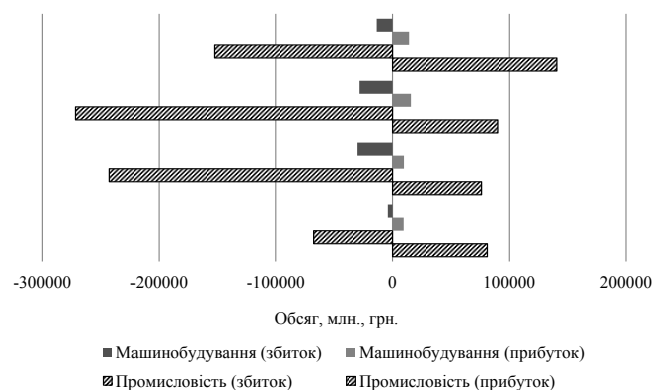


Рис. 3. Динаміка прибутків та збитків промислових та машинобудівних підприємств за 2013–2016 рр.

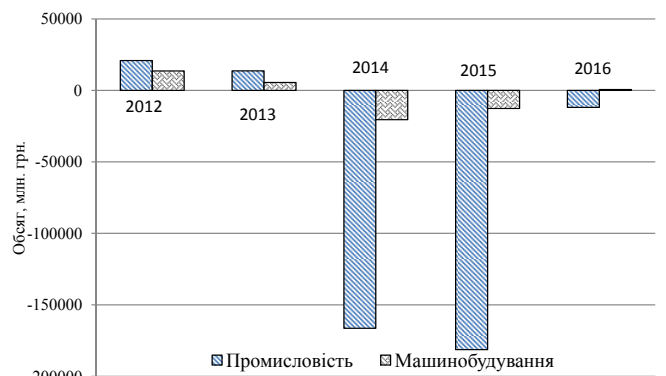


Рис. 4. Динаміка фінансових результатів промислових та машинобудівних підприємств за 2013–2016 рр.

Формування інформаційно-нормативної бази контролінгу, в основу якого покладено розглядувану модель, повинна спиратися на інформацію управлінського обліку, аналіз якої здійснюється за допомогою оперативних даних. Узгодження повинні відбуватися й у сфері планування (бюджетування), контролю.

У сфері контролінгової діяльності, виходячи із її диспозиції в контурі управлінської системи, важливим завданням є визначення релевантних витрат

Таблиця 1

Фінансовий результат до оподаткування підприємств машинобудування та промисловості за 2013–2016 рр.

	Фінансовий результат до оподаткування	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
		у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат
2016 р.					
Промисловість	-11841,0	72,7	140764,6	27,3	152605,6
машинобудування	646,8	76,7	14324,8	23,3	13678,0
2015 р.					
Промисловість	-181360,9	72,9	90315,9	27,1	271676,8
машинобудування	-12651,6	74,1	15950,6	25,9	28602,2
2014 р.					
Промисловість	-166414,0	63,3	76253,3	36,7	242667,3
машинобудування	-20501,5	64,7	9841,6	35,3	30343,1
2013 р.					
Промисловість	13698,3	63,3	81336,9	36,7	67638,6
машинобудування	5526,9	65,2	9597,8	34,8	4070,9

(relevant — покращений, суттєвий), тобто майбутніх витрат, які здійснюються (залежать) внаслідок прийняття того рішення.

Узвичаєно в контролінгу витрати підприємства за ступенем релевантності розподіляють на витрати минулих періодів (безповоротні витрати) і альтернативні (тимчасові) витрати, які об'єктивно релевантні, тобто є такими, що залежать якості і своєчасності інформації для прийняття рішень. З точки зору практичної дієвості контролінгу в управлінні витратами машинобудівних підприємств є їх чітке розмежування за ступенем регулювання:

- повністю регульовані — витрати, які мають чіткий взаємозв'язок з існуючим технологічним процесом виробництва;
- частково регульовані (похідні) — витрати, тобто така група витрат, що виникає внаслідок періодично прийнятих управлінських рішень;
- слабо регульовані (задані) витрати, на величину яких впливають управлінські рішення у короткостроковому періоді.

Для практики управління витрати розподіляють (класифікують) за багатьма добре відомими ознаками, проте об'єктивне виділення із їх загального обсягу витрат релевантної частини (можливості активного впливу управлінської системи) є важливим для підвищення ефективності контролінгу, впровадженого на машинобудівному підприємстві. При цьому використовують методи статистики та економічного аналізу для дослідження впливу галузевої специфіки машинобудівних підприємств на

фактори формування витрат. За допомогою методу порівняльного аналізу і синтезу визначається вплив різних чинників на вибір інструментів контролінгу. Використання системного методу зумовлює аналіз витрат, їх формування та використання.

Завершальною функцією у контурі контролінгової діяльності є контроль, зокрема контроль витрат. Ця складова контролю для вітчизняних підприємств є найбільш значимою, що було аргументовано вище. Виходячи з існуючої організації виробничо-господарської діяльності на підприємствах галузі, доцільності й дієвості контрольних заходів у загальній системі контролінгової діяльності, важливо об'єктивно виокремити витрати за критерієм контрольовані і неконтрольовані. Важливість здійснення процесу контролю і оперативного регулювання витратами полягає ще й в тому, що результати цього процесу через систему контролінгової діяльності знаходять вираз і при плануванні та нормуванні витрат, прийнятті управлінських рішень.

Виходячи з умов і специфіки діяльності машинобудівних підприємств, найбільш доцільними для використання у процесах контролю витрат можна вважати відомий інструмент, розроблений саме для цілей управління витратами — «кайзер-костинг» (Kaizen-costing). Пропонування цього інструмента аргументується тим, що за своїм методологічним і функціональним спрямуванням він зорієнтовує всю вертикаль системи управління витратами на їх поступове зниження на етапах виробництва продукції, в результаті чого досягається необхідний

рівень собівартості та забезпечується прибутковість підприємства. Дієвим у сучасній практиці контролювання витрат на вітчизняних машинобудівних підприємствах слід вважати, на наш погляд, використання такого інструмента як «таргет-костинг» (Target-costing), розробленого для корпорації Toyota у 1988 р. Концепція цього інструмента управлінського контролю витрат ґрунтується на оптимізації витрат в умовах недостатньо збалансованої економіки підприємства, а тому можна очікувати підвищення загального рівня результативної діяльності вітчизняних машинобудівних підприємств.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Впровадження на підприємствах машинобудування пропонованого типу контролінгу як принципово нової концепції інформації та управління можна об'єктивно розглядати вагомим засобом підвищення ефективності управління власними ресурсами. Використання сформованої взаємопов'язаної інформації про витрати та доходи як основи прийняття оптимальних управлінських рішень, спрямованих на забезпечення прибуткової діяльності, підтримки внутрішнього балансу економіки підприємства.

Література

1. Ясінська А. І. Системно-орієнтоване управління витратами машинобудівного підприємства: автореф. дис... канд. екон. наук.: спец. 08.00.04 — економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / А. І. Ясінська — Національний університет «Львівська політехніка», 2010. — 24 с.
2. Давидович І. Є. Контролінг: навч. посібник / І. Є. Давидович. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 552 с.
3. Брітченко І. Г. Контролінг: навч. посібник / І. Г. Брітченко, А. О. Князевич. — Рівне: Волинські обереги, 2015. — 280 с.
4. Остапенко Г. М. Класифікація інструментів (методів) контролінгу витрат / Г. М. Остапенко // Економіка: реалії часу. — 2013. — № 5(10). — С. 125–130.
5. Мельник О. Г. Полікритеріальні системи діагностики діяльності машинобудівних підприємств на засадах бізнес-індикаторів: автореф. дис... докт. екон. наук.: спец. 08.00.04 — економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / О. Г. Мельник. — Національний університет «Львівська політехніка», 2011. — 48 с.
6. Глушко О. В. Економічний інструментарій в управлінні економічною стійкістю підприємств: автореф. дис... канд. екон. наук.: спец. 08.00.04 — економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / О. В. Глушко. — Національний університет «Львівська політехніка», 2015. — 21 с.
7. Жигало І. І. Економічний інструментарій в управлінні машинобудівним підприємством: автореф. дис... канд. екон. наук.: спец. 08.00.04 — економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / І. І. Жигало. — Національний університет «Львівська політехніка», 2015. — 24 с.
8. Криворучко Л. Б. Організаційно — економічні основи контролінгу управління зовнішньоекономічною діяльністю машинобудівного підприємства: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.04 — економіка та управління підприємствами / Л. Б. Криворучко. — Сумський державний університет, 2014. — 162 с.
9. Паскалова А. Г. Фінансовий контролінг в управлінні витратами підприємств: дис... канд. екон. наук: спец. 08.00.08 — гроші, фінанси і кредит / А. Г. Паскалова. — ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2016. — 187 с.
10. Бардаш С. В. Методологія і організація системи економічного превентивного контролю в Україні: автореф. дис... докт. екон. наук.: спец. 08.00.09 — бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / С. В. Бардаш. — Київський національний торгово-економічний університет, 2011. — 36 с.
11. Пантелеєв В. П. Концепція внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств: методологія, організація, розвиток: автореф. дис... докт. екон. наук.: спец. 08.00.09 — бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / В. П. Пантелеєв. — Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, 2009. — 40 с.
12. Хорват П. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / П. Хорват; пер. с. нем. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. — 269 с.
13. Маркіна І. А. Контролінг для менеджерів: навч. посібник / І. А. Маркіна, О. М. Таран-Лала, М. В. Гунченко. — К.: Центр учбової літератури, 2013. — 304 с.
14. Лебедев В. Г. Управление затратами на производстве: учебник / [В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев]; под. общ. ред. Г. А. Краюхина. — СПб: «Издательский дом «Бизнес Пресса», 2000. — 277 с.

15. Жакевич А. Г. Формирование эффективной системы контроллинга в промышленных организациях: дис. канд. экон. наук: спец. 08.00.05 — экономика и управление народным хозяйством / А. Г. Жакевич. — Международный институт экономики и права (г. Москва), 2016. — 156 с.

References

1. Jasinsjka A. I. Systemno-orientovane upravlinnja vytratamy mashynobudivnogho pidpryjemstva: avtoref. dys... kand. ekon. nauk.: spec. 08.00.04 — ekonomika ta upravlinnja pidpryjemstvamy (za vydamy ekonomichnoji dijajlnosti)/ A. I. Jasinsjka — Nacionalnyj universytet «Ljvivsjska politehnika», 2010. — 24 s.
2. Davydovych I. Je. Kontrolingh: navch. posibnyk / I. Je. Davydovych. — K.: Centr uchbovoji literatury, 2008. — 552s.
3. Britchenko I. Gh. Kontrolingh: navch. posibnyk / I. Gh. Britchenko, A. O. Knjazevych. — Rivne: Volynsjski obereghy, 2015. -280 s.
4. Ostapenko Gh. M. Klyasyfikacija instrumentiv (metodiv) kontrolinghu vytrat / T. M. Ostapenko // Ekonomika: realiji chasu. — 2013. — 5(10). — S. 125–130.
5. Melnyk O. Gh. Polikryterialjni systemy diagnostyky dijajlnosti mashynobudivnykh pidpryjemstv na zasadakh biznes-indykatoriv: avtoref. dys... dokt. ekon. nauk.: spec. 08.00.04 — ekonomika ta upravlinnja pidpryjemstvamy (za vydamy ekonomichnoji dijajlnosti)/ O. Gh. Melnyk. — Nacionalnyj universytet «Ljvivsjska politehnika», 2011. — 48 s.
6. Ghlushko O. V. Ekonomichnyj instrumentarij v upravlinni ekonomichnoju stijkistju pidpryjemstv: avtoref. dys... kand. ekon. nauk.: spec. 08.00.04 — ekonomika ta upravlinnja pidpryjemstvamy (za vydamy ekonomichnoji dijajlnosti)/ O. V. Ghlushko. — Nacionalnyj universytet «Ljvivsjska politehnika», 2015. — 21 s.
7. Zhyghalo I. I. Ekonomichnyj instrumentarij v upravlinni mashynobudivnym pidpryjemstvom: avtoref. dys... kand. ekon. nauk.: spec. 08.00.04 — ekonomika ta upravlinnja pidpryjemstvamy (za vydamy ekonomichnoji dijajlnosti)/ I. I. Zhyghalo. — Nacionalnyj universytet «Ljvivsjska politehnika», 2015. — 24 s.
8. Kryvoruchko L. B. Orghanizacijno — ekonomichni osnovy kontrolinghu upravlinnja zovnishnjoeconomichnoju dijajlnistju mashynobudivnogho pidpryjemstva: dys. ... kand. ekon. nauk: spec. 08.00.04 — ekonomika ta upravlinnja pidpryjemstvamy / L. B. Kryvoruchko. — Sumsjskyj derzhavnyj universytet, 2014. — 162 s.
9. Paskalova A. Gh. Finansovyj kontrolingh v upravlinni vytratamy pidpryjemstv: dys.....kand. ekon. nauk: spec. 08.00.08 — ghroshi, finansy i kredyt / A. Gh. Paskalova. — DVNZ «Kyjivjskyj nacionalnyj ekonomichnyj universytet imeni Vadyma Ghetjmana», 2016. — 187s.
10. Bardash S. V. Metodologhija i orghanizacija systemy ekonomichnogho preventyvnogho kontrolju v Ukraini: avtoref. dys... dokt. ekon. nauk.: spec. 08.00.09 — bukhghaltersjskyj oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoji dijajlnosti) / S. V. Bardash. — Kyjivjskyj nacionalnyj torghovo-ekonomichnyj universytet, 2011. — 36 s.
11. Pantelejev V. P. Konceptcija vnutrishnjoghospodarsjkogho kontrolju dijajlnosti pidpryjemstv: metodologhija, orghanizacija, rozvytok: avtoref. dys... dokt. ekon. nauk.: spec. 08.00.09 — bukhghaltersjskyj oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoji dijajlnosti) / V. P. Pantelejev. — Derzhavna akademija statystyky, obliku ta audytu Derzhkomstatu Ukrainy, 2009. — 40 s.
12. Khorvat P. Kontsepsiya kontrollinga: Upravlencheskiy uchet. Sistema otchetnosti. Byudzhetirovanie / P. Khorvat; per. s. nem. — M.: Alpina Biznes Buks, 2006. — 269s.
13. Markina I. A. Kontrolingh dlja menedzheriv: navch. posibnyk / I. A. Markina, O. M. Taran-Lala, M. V. Ghunchenko. — K.: Centr uchbovoji literatury, 2013. — 304 s.
14. Lebedev V. G. Upravlenie zatratami na proizvodstve: uchebnik / [V. G. Lebedev, T. G. Drozdova, V. P. Kustarev]; pod. obshch. red. G. A. Krayukhina. — SPb: «Izdatelskiy dom «Biznes Pressa», 2000. — 277 s.
15. Zhakevich A. G. Formirovanie effektivnoy sistemy kontrollinga v promyshlennykh organizatsiyakh: dis. kand. ekon. nauk: spets. 08.00.05 — ekonomika i upravlenie narodnym khozyaystvom / A. G. Zhakevich. — Mezhdunarodnyy institut ekonomiki i prava (g. Moskva), 2016. — 156 s.