

організацію, дасть змогу реалізувати на практиці результати аудитування. Це можливо за умови, що екологічний аудит, як і екологічна експертиза, стане науково-практичним видом діяльності і його виконуватимуть недержавні структури. Екологічний аудит території повинен стати елементом управління сталим розвитком територій. Суттєвий поштовх поширенню і розвитку регіональної еколого-аудиторської діяльності можуть надати радикальні зміни в системі законодавства, соціально-економічній та технологічній сферах, а також у системі державного, регіонального та муніципального управління.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Україна. Закон. Про екологічний аудит [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. –

2009. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.

2. Басанцов І. В. Екологічний аудит в Україні: актуальність, проблемні питання та напрями удосконалення / І. В. Басанцов, О. С. Пантелейчук // Вісник Сумського державного університету. – Серія "Економіка". – 2009. – С. 25–30.

3. Лукьянихин В. А. Формирование экологической политики в Украине / В. А. Лукьянихин // Вісник Сумського державного університету. – Серія "Економіка". – 2002. – № 10(43) – С. 22–31.

4. Чумак А. Н. Теоретические основы экологического аудита [Електронний ресурс] / А. Н. Чумак / Харьковский государственный экономический университет. – 2007. – Режим доступа: <http://docs.google.com>.

УДК 658.5.011

Мельник Н. Г., Михайлишин Н. П.

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Анотація. Досліджено умови, специфіку та доведено доцільність впровадження системи контролінгу на підприємстві. Розглянуто класифікацію видів контролінгу та подано їхню характеристику. Визначено форми організації, особливості та методи оцінювання ефективності контролінгу на підприємстві.

Ключові слова: контролінг, види контролінгу, система менеджменту.

Melnyk N., Mykhailyshyn N.

PRACTICAL ASPECTS OF CONTROLLING THE COMPANY

Summary. The article analyzed the favorable conditions and specific implementation of the enterprise controlling system. Examined controlling classification and given their response. Detected forms of organization, characteristics and evaluating methods of the company controlling system effectiveness.

Keywords: controlling, types of controlling management system.

1. Вступ

В умовах кризи та загрози банкрутства проблематика збереження прибутковості, конкурентоспроможності та ефективності діяльності підприємств є особливо актуальною. Всі українські підприємства визнають необхідність розроблення і впровадження ефективної системи управління, спроможної своєчасно реагувати на зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищах, виявляти та виправляти помилки, розробляти стратегію діяльності та прогнозувати майбутні результати. На думку багатьох науковців і практиків, сучасним інструментом управління, який дає змогу не лише запобігати виникненню кризових явищ, але й приймати рішення, щоб не допустити їх виникнення, є контролінг.

2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Необхідність та доцільність впровадження на підприємствах системи контролінгу доводять у

своїх працях зарубіжні вчені Т. Манн, Е. Майєр, Д. Ханн, Е. А. Ананькіна, Н. Г. Данилочкіна [2, 4, 9] і українські науковці М. С. Пушкар, С. Н. Петренко [5, 6] та багато інших. Однак в економічній літературі відсутній системний підхід до розроблення практичних рекомендацій щодо впровадження системи контролінгу як складової управлінської інформаційної системи.

3. Мета статті і постановка завдання

Метою дослідження є вивчення специфіки практичного впровадження контролінгу на підприємстві з урахуванням посткризового економічного відновлення економіки України, визначення ролі контролінгу залежно від виду, функцій та взаємозв'язку із системою менеджменту підприємств. Завданням дослідження є розроблення пропозицій щодо структури служби контролінгу, її місця в системі управління та визначення ефективності впровадження служби контролінгу.

4. Виклад основного матеріалу

Простежуючи історію розвитку контролінгу як явища в економічній науці та практиці більшість дослідників пов'язують його поширення з економічною кризою 30-х років минулого століття. А вже саме тоді було переглянуто існуючі підходи до значення обліку в системі управління та виникла необхідність впровадити на підприємствах, поряд з плануванням та прогнозуванням, елементів контролінгу. Сьогодні в Україні підприємства лише починають долати наслідки світової та вітчизняної фінансової кризи. Це підтверджує інформація Державного комітету статистики відносно фінансових результатів від звичайної діяльності українських підприємств протягом 2005–2010 рр. (див. рис. 1).

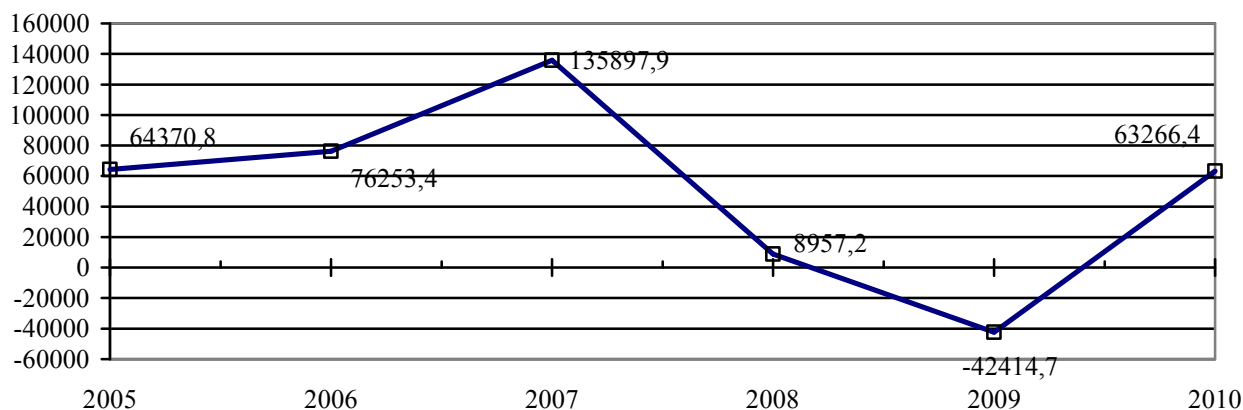


Рис. 1. Фінансові результати від звичайної діяльності підприємств України до оподаткування за 2005–2010 рр., млн. грн.

Дані, наведені на рисунку свідчать про те, що у 2010 р. підприємства в Україні досягли рівня лише 2005 р., подолавши негативний фінансовий результат (42414,7 млн. грн. збитку) у 2009 р. Із загальної кількості суб'єктів господарювання збитково працювали 36,8 %, серед яких найбільше підприємств будівництва, зв'язку, транспорту, торгівлі тощо [8]. Повільними є темп відновлення інвестиційної діяльності, суб'єкти господарювання мають надмірні зовнішні зобов'язання, сповільнюються темпи розвитку ринку фінансових послуг, послаблюється ділова активність підприємств, зменшуються обсяги виробництва кредито залежних підприємств тощо. В середньому на промисловому підприємстві приймається не менше ніж п'ятсот управлінських рішень, частина з яких залишається нереалізованою через недостатність економічного обґрунтування, відсутність або невміння практично застосувати методи моделювання та прогнозування, необхідність додаткових часових, інтелектуальних та фінансових ресурсів.

Саме в таких умовах намагаючись подолати наслідки кризових явищ, підприємства все частіше розглядають можливість і доцільність впровадження контролінгу. Загалом на кожному підприємстві, де функціонує система управління, використовують певні елементи або методи контролінгу, проте, через відсутність взаємозв'язку між ними, цілісна

система контролінгу відсутня. Важливо враховувати, що впровадження контролінгу є лише частковою реорганізацією діяльності управлінської системи, яка не потребує термінової перебудови, а саме впровадження доцільно поділити на декілька етапів, які не вимагають значних витрат, зусиль і не призводять до стресових ситуацій у колективі. За порівняно невеликих витрат підприємства отримують можливість поступово збільшувати дохід, оптимізуючи рух грошових потоків на підприємстві та ефективно управляючи витратами і прибутком [1, 7]. Крім цього, наявність системи контролінгу робить підприємство інвестиційно привабливим підприємства, покращує його ділову репутацію, що, безумовно, забезпечує йому ринкові переваги не

лише у поточному, але й у довгостроковому періоді.

Оскільки контролінг є інструментом менеджменту і залежить від його функцій, то головним його завданням є інформаційна та консультативна підтримка менеджменту в процесах планування, організації, управління та контролю. В системі управління підприємством його цілі поділяють на дві групи: оперативні та стратегічні. Крім цього, класифікація видів контролінгу безпосередньо залежить від класифікації менеджменту. Саме тому більшість науковців розрізняють оперативний та стратегічний контролінг [2, 12].

Оперативний контролінг полягає у забезпеченні поточної прибутковості, ліквідності та платоспроможності підприємства за допомогою виявлення причинно-наслідкових зв'язків під час визначення фінансових результатів від операційної діяльності. Основною складовою оперативного контролінгу є оперативне планування, бюджетування, внутрішній аудит, оперативний аналіз та консалтинг. Тобто оперативний контролінг відповідає на запитання "Як робити справу правильно?"

Стратегічний контролінг полягає у забезпеченні ефективності фінансової, інвестиційної діяльності підприємства, у веденні антикризової політики, недопущенні банкрутства. Його завдання – надати системі менеджменту інформацію для ефек-

тивного використання переваг підприємства і створення можливостей для успішної діяльності у майбутньому. Саме тому стратегічний контролінг відповідає на запитання: “Як робити правильну справу?”.

Поряд з цим окремі науковці розрізняють диспозитивний контролінг (від лат. *dispositivus* – той, що розпоряджається, що має вибір). Диспозитивний контролінг, зміст якого визначають фразою “Що робити, якщо справу зроблено неправильно?”, полягає в регулюванні виконання раніше визначених завдань. Тобто, планові завдання порівнюють з фактичними даними, виявляють відхилення та розробляють варіанти управлінських рішень, якщо виникають сумніви щодо того, чи можна досягти раніше визначених цілей. У процесі диспозитивного контролінгу пропонуються заходи щодо зміни поточної діяльності підприємства для досягнення оперативних цілей [7].

Залежності від класифікації видів діяльності контролінг теж доцільно поділяти на контролінг операційної, контролінг інвестиційної та контролінг фінансової діяльності підприємства. Крім цього, контролінг видів діяльності деталізується за функціональними напрямками менеджменту, наприклад: контролінг логістики, контролінг маркетингу, контролінг виробництва, контролінг персоналу, контролінг якості продукції тощо.

Службу контролінгу, як структурний підрозділ підприємства потрібно формувати за індивідуальним, притаманним кожній окремій компанії принципом. Оскільки служба контролінгу виокремлена в організаційній структурі підприємства, під час її створення доцільно враховувати такі особливості [10]:

- потребу в отриманні повної та деталізованої інформації про усі аспекти діяльності підприємства;

- наявність повноважень одержувати інформацію, яка не зафіксована документально;

- можливість впровадження службою контролінгу нових методів, процедур та механізмів отримання інформації, її обробки та узагальнення для прийняття рішень;

- необхідність швидкого передавання інформації керівництву для прийняття рішень.

У зв'язку з цим вважаємо за доцільне створювати службу контролінгу як окремий структурний підрозділ, надаючи йому певні функції, повноваження, підпорядкування та звітність. Практично впроваджувати службу контролінгу на підприємстві можна з використанням таких підходів:

- створення власної служби (бюро, відділу) контролінгу (*insourcing*). Перевагами такої форми організації є те, що контролінг здійснюється систематично на постійній основі, працівники служби контролінгу добре ознайомлені зі специфікою бізнесу компанії, а їхні знання та навички залишаються всередині компанії. Крім того, контролери безпосередньо зацікавлені у ефективності результатів своєї діяльності, оскільки забезпечена можливість матеріального заохочення та кар'єрного росту. До недоліків інсорсингу можна зарахувати те, що до-

даткові витрати компанії на створення відділу контролінгу, час на адаптацію управлінської системи, потрібне додаткове навчання контролерів;

- аутсорсинг (*outsourcing*) – здійснення контролінгу повністю покладається на спеціалізовану компанію або зовнішнього консультанта;

- косорсинг (*cosourcing*) – передбачає створення на підприємстві власного підрозділу контролінгу, а для вирішення окремих специфічних завдань – залучення спеціалізованої компанії або зовнішнього консультанта. Перевагами аутсорсингу і косорсингу є можливість запрошення досвідчених експертів, вузькоспеціалізованих консультантів, залучення контролерів лише у разі потреби і, відповідно, економія коштів. Недоліками є залежність від думки стороннього спеціаліста, відсутність власних професійних кадрів, невпевненість у кінцевому результаті. Тобто аутсорсинг і косорсинг доцільно застосовувати невеликим підприємствам, які не мають на певний момент достатньої кількості вільних грошових коштів або резерву часу для створення власної служби контролінгу.

Всі переваги контролінгу найкраще реалізуються через впровадження ІТ-стратегії, яка, серед іншого, передбачає вибір програмного продукту для формування інформаційної системи контролінгу. Сьогодні найефективнішою вважається ERP-система (англ. *Enterprise Resource Planning System* – система планування ресурсів підприємства) – це інтегрована система на основі ІТ для управління внутрішніми та зовнішніми ресурсами підприємства. Мета системи – сприяти руху потоків інформації між усіма підрозділами (центрами витрат та центрами відповідальності) підприємства, а також інформаційно підтримувати зв'язок з іншими суб'єктами господарювання. Побудована, як правило, на централізованій базі даних ERP-система формує стандартизований єдиний інформаційний простір підприємства. Крім цього, система контролінгу ідеально підтримується системою SAP німецької компанії SAP AG і використовується для вирішення завдань управління процесами забезпечення та матеріальними потоками, планування, прогнозування, управління інфраструктурою, управлінського обліку, підтримки процесів прийняття рішень тощо. Якщо підприємство невелике за розмірами, завдання контролінгу можна реалізувати в програмах, сумісних з ІС. У такому разі всі модулі контролінгу є унікальними і повністю адаптуються під умови бізнесу конкретного підприємства.

Оцінювання ефективності системи контролінгу потребує не меншої уваги, ніж безпосереднє впровадження цієї системи на підприємстві, оскільки, здійснюючи витрати, суб'єкти господарювання обов'язково повинні визначати їхню доцільність. Сьогодні методика оцінювання ефективності системи контролінгу все ще на стадії розроблення та викликає активні дискусії в науковій літературі. Складність розрахунків полягає в тому, що використовуються як кількісні, так і якісні характеристики системи контролінгу, більшість результативних показників мають імовірнісний характер,

оскільки оцінюється майбутній прогностичний ефект [7]. Загалом, методи визначення ефективності впровадження контролінгу охоплюють два напрями. По-перше, оцінювання системи контролінгу як інвестиційного проекту, яка передбачає використання загальновідомих методів аналізу інвестицій, наприклад, розрахунок чистої теперішньої вартості проекту (NPV), індексу рентабельності, внутрішньої ставки доходу тощо. По-друге, оцінювання методами, які застосовують для визначення ефективності впровадження ІТ-систем, ERP-систем (показники повернення інвестицій (ROI), метод оцінювання загальної вартості володіння (TCO) тощо). Найголовніше оцінювання ефективності системи контролінгу має бути об'єктивним, тому доцільно запроваджувати деталізоване документування результатів діяльності служби контролінгу.

5. Висновки

Сучасні умови господарювання створюють сприятливе середовище для розроблення та впровадження системи контролінгу на підприємствах України, а враховуючи теперішній посткризовий стан економіки, науковці та практики цілком логічно звертають увагу на доцільність використання контролінгу як складової системи управління, здатної не лише забезпечувати інформаційну підтримку прийняття рішень, але й визначати стратегію та прогнозувати майбутні результати діяльності. Організація системи контролінгу, вибір відповідного програмного продукту та оцінювання ефективності впровадження контролінгу на кожному підприємстві повинні ґрунтуватися на індивідуальних, притаманних конкретному суб'єкту господарювання особливостях.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Зеленский М. С. Организация системы контроллинга на предприятии: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.05

“Экономика и управление народным хозяйством” / М. С. Зеленский. – Санкт-Петербург, 2000. – 20 с.

2. Контроллинг как инструмент управления предприятием / [Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др.]; под ред. Н. Г. Данилочкиной. – М. : ЮНИТИ, 2002. – 279 с.

3. Королева Л. П. Оценка эффективности контроллинга [Электронный ресурс] / Л. П. Королева // Управленческий учёт. – 2007. – № 1. – Режим доступа: <http://www.dis.ru/magaz/uu/annotations/2007/1>

4. Манн Р. Контроллинг для начинающих / Р. Манн, Э. Майер ; [пер. с нем. Ю. Г. Жукова ; под ред. В. В. Ивашкевича] – [2-е изд.] – М. : Финансы и статистика, 1995. – 304 с.

5. Петренко С. Н. Контроллинг: учеб. пособие / С. Н. Петренко. – К. : Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с.

6. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: моног. / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370 с.

7. Сафаров А. “Правильный” контроллинг: мнение практика [Электронный ресурс] / А. Сафаров // Управленческий учёт. – 2006. – № 1. – Режим доступа: <http://www.dis.ru/magaz/uu/annotations/2006/1>

8. Фінансові результати від звичайної діяльності підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності [Електронний ресурс]. — Режим доступа: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

9. Хан Д. Планирование и контроль. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга / Д. Хан, Х. Хунгенберг ; [пер. с нем.; под ред. Головача Л. Г., Лукашевича М. Л. и др.] – М. : Финансы и статистика, 2005. – 928 с.

10. Якименко А. Методические рекомендации по разработке положения о службе контроллинга среднего предприятия / А. Якименко [Электронный ресурс] // Контроллинг. Технологии управления. – 2002. – № 1. – Режим доступа: <http://www.intelcont.ru/>