

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ  
ЧОРТКІВСЬКИЙ ІНСТИТУТ ПІДПРИЄМНИЦТВА І БІЗНЕСУ**

*Кафедра обліку і аудиту*

**Осьмак Андрій Володимирович  
КОНТРОЛІНГ ЯК ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА СИСТЕМА В  
УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ**

Спеціальність: 8.03050901 “Облік і аудит”

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем “магістр”

**Студент групи ОПвчм – 51**

А. В. Осьмак

---

**Науковий керівник:**

к.е.н., доцент В. М. Олійничук

---

**Робота допущена до захисту**

“ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2013 р.

В.о. зав. кафедри

---

**ЧОРТКІВ - 2013**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛІНГУ ТА ЙОГО РОЗВИТОК.....</b>	<b>7</b>
1.1. Історія виникнення та еволюція концепції контролінгу.....	7
1.2. Сутність, завдання, та функції контролінгу в сучасних умовах господарювання підприємств.....	14
1.3. Контролінг у системі менеджменту підприємства.....	21
Висновки до розділу 1.....	30
<b>РОЗДІЛ 2. ФОРМУВАННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕХАНІЗМУ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....</b>	<b>31</b>
2.1. Система інформаційного забезпечення потреб контролінгу в управлінні підприємством.....	31
2.2. Сукупність показників та інструментарій контролінгу.....	37
2.3. Служба контролінгу на підприємстві, її структура та функції.....	45
Висновки до розділу 2.....	54
<b>РОЗДІЛ 3. ВИКОРИСТАННЯ ЕЛЕМЕНТІВ КОНТРОЛІНГУ ДЛЯ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>55</b>
3.1. Діагностика фінансового стану суб'єкта господарювання в системі контролінгу.....	55
3.2. Аналіз структури активів і пасивів підприємства.....	65
3.3. Внутрішній аудит як важливий елемент контролінгу.....	74
Висновки до розділу 3.....	84
<b>ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....</b>	<b>85</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>90</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>98</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Сучасні тенденції в економіці України характеризуються наявністю кризових явищ, високим рівнем нестабільності, що негативним чином позначається на результативності діяльності підприємств. У таких умовах перед управлінням підприємством постають завдання, пов'язані з виникненням не прогнозованих проблем, які вимагають швидкого вирішення за наявності значного обсягу різноманітної інформації та необхідності постійного спостереження за контрольованими показниками, величиною відхилень їхніх фактичних значень від запланованих і виявленням причин цих відхилень, що потребує використання управлінських інновацій. Однією з таких інновацій є контролінг як система підтримки управлінських рішень, що дозволяє забезпечувати досягнення поставлених цілей і одержання бажаного прибутку та може органічно вбудовуватися в існуючу систему управління підприємством, поєднуючи і координуючи функції менеджменту.

Теоретичні та практичні аспекти контролінгу досліджували у своїх працях такі вчені-економісти: І. Ансофф, Ю. Вебер, А. Дайле, Е. Майер, М. Мескон, Р. Манн, Г. Піч, М. Білуха, І. Булеєв, С. Голов, Т. Головін, Г. Губерна, Н. Гладких, С. Голов, С. Данілочкін, В. Івашкевич, О. Максименко, М. Пушкар, В. Савчук, Г. Семенов, В. Сопко, Л. Сухарева, О. Терещенко, Н. Шульга, Г. Уварова, Е. Уткін, С. Фалько та ін. В цілому теоретичні здобутки вітчизняного контролінгу стали надбанням з перекладених робіт німецьких вчених.

Проведений аналіз літератури свідчить про відсутність загальних чи галузевих досліджень стану впровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах. На сьогодні економічні дослідження з цього напрямку не є однозначними і потребують подальшого вдосконалення системи контролінгу на підприємстві, що й обумовило вибір теми дипломної роботи, її актуальність та значущість.

**Мета дипломної роботи** полягає у дослідженні концептуальних основ контролінгу та виробленні науково обґрунтованих рекомендацій по створенню

і впровадженню контролінгу як обліково-аналітичної системи управління на підприємстві.

Виходячи із теми досліджень, нами визначено наступні завдання, що вирішуються в дипломній роботі:

- дослідити історію виникнення та еволюцію концепції контролінгу;
- з'ясувати сутність, завдання, та функції контролінгу в сучасних умовах господарювання підприємств;
- визначити місце контролінгу в системі менеджменту підприємства;
- розглянути елементи системи інформаційного забезпечення потреб контролінгу в управлінні підприємством;
- визначити сукупність показників та інструментарій контролінгу;
- проаналізувати фінансовий стан суб'єкта господарювання в системі контролінгу;
- охарактеризувати внутрішній аудит як важливий елемент контролінгу.

**Об'єктом дослідження** є формування та використання системи контролінгу на підприємствах України та визначення шляхів її удосконалення.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, методичних і практичних положень формування та використання системи контролінгу на підприємствах України.

**Методи дослідження.** Теоретичною і методологічною основою дипломної роботи є фундаментальні положення загальної економічної теорії та менеджменту, дослідження вітчизняних і зарубіжних вчених з питань формування системи контролінгу. Для досягнення поставленої в роботі мети було використано такі методи дослідження: структурно-логічний аналіз – для визначення взаємозв'язків між основними поняттями дослідження та його етапами; теоретичне узагальнення, аналіз і синтез – для визначення сутності контролінгу та його функцій; системний підхід – для виявлення елементів системи контролінгу підприємства та формування механізму управління на засадах контролінгу; графічний – для наочного зображення статистичного матеріалу; моделювання для обґрунтування системи показників контролінгу,

розробки методичних основ підвищення ефективності організаційно-економічного механізму контролінгу.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Наукова новизна полягає у розвитку ідеї побудови системи управління ресурсами і виробленню ряду науково-практичних рекомендацій щодо організаційного, інформаційного та методичного забезпечення функціонування системи контролінгу на підприємствах.

Результати дослідження, що містять наукову новизну і виносяться на захист, полягають у такому:

- науково узагальнено та систематизовано етапи розвитку концепції контролінгу;

- обґрунтовано, що контролінг – принципово нова концепція інформації і управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, що забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей діяльності підприємства;

- здійснено аналіз фінансового стану досліджуваного підприємства та аргументовано, що його планування на майбутнє є важливим елементом системи контролінгу.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у розробці науково обґрунтованих практичних рекомендацій щодо удосконалення формування та використання системи контролінгу на підприємствах, а саме обґрунтовано використання елементів контролінгу для оцінки ефективності діяльності підприємства.

Основні теоретичні положення та практичні результати дипломної роботи за освітньо-кваліфікаційним рівнем “магістр” оприлюднені на студентській науково-практичній конференції “Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством” (м.Чортків, Інститут підприємництва і бізнесу ТНЕУ, 2013 р.) та висвітлені в статті на тему: “Інформаційне забезпечення потреб контролінгу в системі управління підприємством”.

Результати наукового дослідження впроваджено в господарську практику ДП “Чортківське лісове господарство”.

**Загальна характеристики структури та обсягу роботи.** Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел і додатків.

Перший розділ розкриває концептуальні засади контролінгу та його еволюцію.

У другому розділі висвітлено результати дослідження організаційно-економічного механізму функціонування господарюючого суб’єкта на основі контролінгу.

Третій розділ дипломної роботи містить обґрунтування використання елементів контролінгу для оцінки ефективності діяльності підприємства.

Обсяг дипломної роботи становить 97 сторінок тексту. Робота містить 12 таблиць, 9 рисунків, 8 додатків. Список використаних джерел складається з 88 найменувань, поданих на 8 сторінках.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛІНГУ ТА ЙОГО РОЗВИТОК

### 1.1. Історія виникнення та еволюція концепції контролінгу

Сучасні ринкові відносини в Україні вимагають якісно нових підходів до управління суб'єктами господарювання. Насамперед це пов'язано з динамічними змінами зовнішнього середовища функціонування, економічною нестабільністю і технологічним прогресом. Зазначені чинники перетворюють сучасні підприємства на складні системи, ефективне управління якими вимагає аналізу значних масивів даних, вибору найкращих альтернатив, швидкого прийняття рішень, контролю, координації та своєчасного коригування можливих відхилень [15, с.96].

Методи управління, що ґрунтуються на використанні планових інструментів, систем обліку та аналізу більше не можуть забезпечувати оптимальний результат. Аналізуючи методи управління підприємствами в економічно розвинених країнах, доцільно звернути увагу на практичне застосування концепції контролінгу. Використання контролінгу як ефективного інструменту вдосконалення та інтеграції системи обліку, планування та прийняття рішень забезпечує керівників необхідною управлінською інформацією. Об'єктивна повнота і високий ступінь деталізації інформації в поєднанні з автоматизацією її збору і подальшою комп'ютерною обробкою надають можливість гнучкого управління підприємством. Слід зазначити, що методологія і практика контролінгу в сучасному управлінні застосовуються в різних варіантах. З одного боку, це пояснюється специфікою підприємства та його корпоративною культурою, а з іншого – відкритістю цієї предметної сфери для наукового осмислення [20, с.33].

Вітчизняні фахівці запозичують зарубіжний досвід і досить широко впроваджують концепцію контролінгу на українських підприємствах, однак

спостерігається невисокий рівень опрацювання організаційних, методичних і технічних рішень для широкого застосування контролінгу у вітчизняній практиці управління.

Історичний розвиток концепції контролінгу та практичних форм її реалізації відбувався відповідно до макроекономічних умов, що суттєво відрізнялися в різний час і в різних країнах. Історія еволюції контролінгу нараховує декілька століть. Відомості й докази виникнення та існування контролінгу свідчать про його зародження при королівських дворах Англії і Франції. Потім деякі функції управління відокремилися, що привело до утворення окремих систем у сфері управління підприємством, таких як системи планування, системи внутрішнього контролю, а в ній як головна складова частина – внутрішній аудит. Робота цих систем в більшості розвинутих європейських країн задовольняє інтереси й потреби менеджерів в управлінні підприємством й контролінг як такий не має там першочергового значення. Навпаки, в США й Німеччині значущість його все зростає, що пов'язано з історичними особливостями розвитку облікових систем, а також економічними труднощами і проблемами в оподаткуванні цих країн.

Узагальнюючи результати досліджень авторів робіт у даній області [33; 88], можна виділити наступні стадії еволюції контролінгу:

I. Кінець XV ст. по 30-ті роки XX ст. – період первинного становлення служби контролінгу як економічної підсистеми управління на підприємстві.

XV ст. – введення посади “Controllour” при дворі англійського короля, в обов'язки якого входили документування і контроль грошових і товарних потоків – перша спроба вирішити задачі державного управління за допомогою ідей контролінгу.

1778 р. – законодавчо засновано відомство “Controller, Auditor, Treasurer and six Commissioners of Accounts” (США). Його задачі – управління державним господарством і контроль за використанням засобів.

1880 р. – створена система “Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System” (США). Вперше контролінг використовується на підприємстві виключно для



вирішення фінансово-економічних завдань, управління фінансовими вкладеннями і основним капіталом.

1892 р. – компанія “General Electric Company” (США) – перша із індустріальних підприємств вводить посаду контролера [88, с.213].

Отже, служба контролінга вперше з’явилася в державних органах Сполучених Штатів Америки. Спочатку контролери займалися фінансово-економічними питаннями і проведенням ревізій. Це пояснювалося особливостями американського корпоративного законодавства, яке знає тільки два керуючих органи – Загальні збори акціонерів та Раду директорів. Повноваження Ради директорів поширювались як на управління організацією, так і на контроль. Відсутність специфічного органу, що управляє, поряд з іншими причинами (наприклад, сильними позиціями президента, розмірами підприємства) вважались найважливішим приводом для введення посади контролера.

До 20-х років ХХ століття значення служби контролінгу зросло до рівня координації діяльності в великих промислових компаніях, про що свідчить законодавчий “Акт про ведення бухгалтерського обліку і складання бюджету”, який вийшов в Америці в 1921 році. Пасивний характер ведення бухгалтерського обліку вже перестав влаштовувати підприємців. Концепція контролінгу припускала ціліснішу економічну модель бізнесу й активну дію на чинники виробництва і збуту в умовах наростаючої конкуренції. Іншими словами, контролінг набув офіційний статус одного з інструментів активного економічного управління. Проте, не дивлячись на це, аж до початку 30-х років ХХ століття на американських підприємствах контролерів майже не було.

Це, в свою чергу, привело до еволюції поглядів на контролінг. Якщо спочатку переважало історично-бухгалтерське бачення контролінга, і контролер виконував функції ведення обліку і ревізії господарських операцій, що вже відбулися, то з часом ці функції були розширені, що призвело до необхідності розуміння контролінга і його функцій як орієнтованих на майбутні події.

Відповідно до такого орієнтування на майбутнє завдання контролера стали все більше пов'язувати з питаннями планування та контролю. Причому змінилося місце контролера в організаційній ієрархії підприємства. Контролер вийшов на один рівень з скарбником (фінансовим директором) [45, с.28].

П. З 30-х до початку 80-х років – інтеграція контролінга з новітніми розробками в області планування, обліку, контролю і аналізу, його становлення як гнучкої, оперативної системи управління й оптимізації.

Так, в Німеччині в 30-40-их роках ХХ століття не спостерігалось помітного розвитку концепції контролінга. Але після Другої світової війни загострився інтерес підприємців до новітніх розробок в області виробничого обліку і аналізу господарської діяльності. Цьому процесу значно сприяли економічні умови: поява великої кількості конкуруючих великих, середніх і малих підприємств; наслідки науково-технічної революції, пов'язані з посиленням дії фактора старіння; швидким зростанням витрат на дослідження, освоєння нових виробництв; загострення зовнішньої і внутрішньої конкуренції і пов'язаний з цим ріст витрат і зусиль на реалізацію товарів, їх рекламу і т. д. Тому з середини 50-х років в німецькомовній економічній літературі також формується певний підхід до контролінгу. У ряді джерел уточнюється, що і до цього часу дану концепцію використовували економічні служби німецьких підприємств. Причому, як правило, указують на окремі завдання, які сьогодні прийнято вважати завданнями контролінга, але які існували в німецькій економічній практиці до того, як контролінг прийшов в США. Проте переважаючою вважається думка, що концепція контролінга як сукупність цілей, завдань, інструментів, суб'єктів і організації була перенесена на німецький ґрунт лише в середині 50-х років [58, с.29].

Таким чином, в німецькомовну літературу ідеї контролінга пришли з практики його застосування на дочірніх підприємствах американських корпорацій. Причому в перші роки до контролінгу відносилися критично, що неабиякою мірою було пов'язане з його неправильним розумінням або неточною інтерпретацією. Зокрема, контролінг ототожнювали з контролем, а

повноваження контролера перебільшувалися і розцінювалися як загроза для менеджерів. З часом, апробувавши на практиці ідеї контролінга, його почали сприймати позитивно, і запанувала думка про можливість і необхідність перенесення цих ідей в практику господарських відносин Німеччини.

Приблизно з 1965 року в Німеччині прокотилася хвиля формування на великих фірмах центрів прибутку. Для координації і управління їх діяльністю інструменти, що раніше використовувалися, не годилися. А на початку 1980-х років багато підприємств зіткнулися з проблемою неплатоспроможності, що привело до розуміння необхідності поліпшення інструментарію управління і планування, а також залучення фахівців, здатних критично оцінити дії керівників організації.

У 1900 – 1950 роках в розвинених країнах з ринковою економікою (США, ФРН, Японія і Франція) була розроблена і впроваджена організаційна система бухгалтерського обліку, пов'язана з розділенням фінансової і управлінської бухгалтерії.

У 1975 році ці ж країни почали розробку стратегічної системи обліку, інтегрованої з “маркетингом і визначенням результатів підприємства по географічних зонах, групах населення та інших параметрах, а найголовніше, з визначенням фінансового положення фірми в перспективі”. У тому ж 1975 році Альбрехт Дайле заснував Академію контролерів в Мюнхені (Гаутінге), що не тільки дозволило тисячам практичних працівників і керівників, що займаються питаннями економіки підприємства, взяти участь в семінарах і тренінгах, які проводилися доктором А. Дайле і його колегами, але і призвело до формування цілої плеяди активних, творчо мислячих фахівців, прагнучих внести свій внесок до розвитку і розповсюдження методів та інструментів контролінга.

В 1974 році в Німеччині був опублікований перший збірник статей, повністю присвячених проблемам концепції контролінга і управлінських функцій контролера. В його створенні брали участь Альбрехт Дайле, Рудольф Манн, Елмар Майер, Клаус Серфлінг, Конрад Лісманн та інші учені, які займаються проблемами контролінга та управління.

Практика не заставила себе довго чекати: вже в 1974 році більше 90% крупних німецьких підприємств (більше 5000 зайнятих) мали інституційно відокремлені підрозділи контролінгу. На сьогоднішній день все більша кількість середніх і дрібних підприємств ФРН також вводить відповідні служби [80, с.298].

Повертаючись до історії контролінга на цьому етапі розвитку, зробимо висновок: на початок 80-х років роль контролінга незмінно зросла і включала вже функції менеджера-навігатора, які об'єднали в собі не тільки специфічну систему обліку на основі “директ-костинга” і елементів “стандарт-костинга”, але і складну систему аналізу і передбачення. За цей період контролінг сформувався як концепція раціонального управління прибутком. Причому, якщо в США контролінг розглядався виключно в прикладному сенсі (був орієнтований тільки на практику), то в Німеччині та інших німецькомовних країнах в 70-х роках почала розвиватися теоретична концепція контролінга (до цього часу фахівці мали уявлення про контролінг лише з уривчастих публікацій практиків на дану тему).

III. З 80-х років по наш час – створення концепції комплексного бачення бізнесу з урахуванням довгострокового виживання, акцент на стратегічні чинники бізнесу – стратегічний контролінг.

В кінці 1970-х – початку 1980-х років по Європі прокотилася хвиля банкрутств, і це підштовхнуло підприємців до розуміння необхідності впровадження на підприємствах сучасних інструментів планування і управління. Крупні підприємства зайнялися децентралізацією управління, що відразу ж призвело до необхідності впровадження системи координації діяльності господарських одиниць. Виникла необхідність в розробці інформаційних систем, що забезпечують менеджерів оперативною достовірною інформацією про стан підприємства в різних аспектах діяльності. Поступово визначався основне коло обов'язків служб контролінга.

Таким чином, сучасний етап в розвитку концепції почався у восьмидесятих роках і продовжується до теперішнього часу. Відбулося якісно

нове переосмислення контролінга, не тільки як якогось інструменту управління прибутком підприємства, але і як цілісної інтегрованої концепції, що визначає образ дій, філософію підприємства [43, с.48].

Передумовами розвитку контролінгу в сучасних умовах є:

– нестабільність, як зовнішніх (інтернаціоналізація економічного життя, загострення конкуренції на внутрішніх і світових ринках), так і внутрішніх (обсяги виробництва, пошук надійних партнерів) чинників;

– потреба пошуку новіших та удосконалення вже існуючих систем управління, що забезпечують гнучкість та надійність функціонування підприємства;

– істотні зміни в організації та методології системи інформаційного забезпечення;

– відсутність коментарів різних варіантів управлінських рішень.

Варто пам'ятати, що контролінг орієнтований, насамперед, на майбутнє. Минуле цікавить тільки тією мірою, як воно впливає на майбутнє, сприяє кращій реалізації завдань майбутнього. Мислення категоріями взаємозв'язку минулого з майбутнім допомагає через аналіз відхилень та їхніх причин нагромаджувати знання для пошуку оптимальних контрзаходів. У традиційному розумінні зворотній зв'язок і аналіз відхилень означають звичайне зіставлення того, що є, з тим, що передбачалося, тобто з прогнозними оцінками. Такий підхід дає змогу вчитися на минулих помилках, шукати реальні причини відхилень, які мали місце. Існує певна суперечність між тим, що контролінг, який будується на врахуванні операцій у минулому, використовується як інструмент, спрямований на виявлення “вузьких місць” у майбутньому зовнішньому середовищі [36, с.48].

Як бачимо, передумови формування і розвитку контролінгу як інформаційної системи склались історично. Тривалий час бухгалтерський облік був лише засобом реєстрації господарських операцій методом подвійного запису і складання фінансової звітності. Проте вже на початку двадцятого століття стало ясно, що традиційний облік не в повній мірі задовольняє потреби

управління в умовах загострення конкуренції, ускладнення технології й організації виробництва.

## **1.2. Сутність, завдання та функції контролінгу в сучасних умовах господарювання підприємств**

В умовах фінансової кризи та конкурентної боротьби перед підприємством постає завдання бути готовим до оперативного та адекватного реагування на будь-які зміни на ринку, щоб утриматись на досягнутих позиціях і поліпшити їх. Наявність достовірної інформаційної бази є запорукою вдалого розвитку підприємства і дозволяє уникнути проблеми фінансової кризи і забезпечує ухвалення адекватних управлінських рішень.

Одним із способів створення на підприємстві ефективної системи управління є охоплення його єдиною системою інформації для ухвалення управлінських рішень в системі контролінгу, що дає можливість перевести управління підприємством на вищий рівень.

Сьогодні більшість підприємств використовує традиційні методи управління та планування, залишаючи поза увагою стратегічне планування і побудову взаємозв'язків планів і бюджету в масштабі підприємства. Тому таким підприємствам доцільно організовувати службу контролінгу як основного координатора діяльності різних служб і підрозділів підприємства, що сприятиме досягненню оперативних і стратегічних цілей [14, с.71].

Контролінг є принципово новою концепцією в управлінні підприємством, яка здатна забезпечити підтримку внутрішнього балансу економіки підприємства й ефективного його розвитку шляхом формування об'єктивної інформації про витрати та доходи, що дає змогу приймати оптимальні управлінські рішення. Він забезпечує прогностичний результат діяльності й ефективний зворотній зв'язок, переводить управління підприємством на новий

рівень, інтегруючи та спрямовуючи діяльність різних служб і підрозділів підприємства на досягнення найважливіших завдань.

Проблемі контролінгу на підприємстві присвячують свої праці як вітчизняні, так і зарубіжні науковці. Перший аспект досліджень стосується самого визначення поняття “контролінг”. Так, Е. Майєр розуміє його як систему забезпечення діяльності підприємства у двох аспектах: короткотерміновому (оптимізація прибутку) і в довготерміновому (зберігання та підтримка гармонійних відносин і взаємозв’язків певного підприємства із зовнішнім середовищем – природною, соціальною, господарською сферами) [43, с.18].

Р. Манн характеризує контролінг як систему регулювання витрат і результатів діяльності, що допомагає в досягненні мети підприємства та дає змогу уникнути несподіванок (коли економії підприємства загрожує небезпека), що потребує гарантії заходів для протидії [43, с.19].

А. М. Кармінський, Н. І. Оленєв, А. Г. Приймак, С. Г. Фалько розглядають контролінг як нову концепцію системного управління, породжену практикою сучасного менеджменту [35, с.5].

Ю. П. Яковлев вбачає майбутнє контролінгу в розвитку інформаційних технологій [88, с.7].

Н. Г. Данілочкіна визначає контролінг як функціонально уособлене спрямування економічної роботи на підприємстві, пов’язане з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті для ухвалення оперативних і стратегічних управлінських рішень [45, с.12].

На думку Л. О. Сухарєвої, С. М. Петренко, контролінг – принципово нова концепція інформації і управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, що забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей діяльності підприємства [69, с.8]. При цьому С. М. Петренко зазначає, що найважливішою складовою частиною контролінгу є управлінський облік – як основа, що забезпечує потребу управління в

інформації [53, с.9]. До аналогічного висновку у своїх дослідженнях прийшов М. І., Гладкіх, який розглядає контролінг як систему управління процесом досягнення соціально-економічних цілей і результатів діяльності фірми, побудована на синтезі обліку, інформаційного забезпечення, аналізу, планування, контролю та координації, що забезпечує зворотний зв'язок у контурі управління [13, с.10].

М. С. Пушкар під контролінгом розуміє концепцію ефективного управління економічним об'єктом з метою забезпечення його сталого і тривалого існування в постійно змінюваному середовищі [58, с.12]. О. В. Оліфіров контролінг розглядає як підсистему системи управління, і як технологія управління, орієнтовані на досягнення підприємством своїх цілей [50, с.3] О. М. Деменіна досліджує контролінг як систему управління за відхиленнями від запланованих цільових показників підприємства, яка базується на принципах зворотного зв'язку та представляє механізм саморегулювання його діяльності [21, с.58]. О. О. Дегтярьова зазначає, що контролінг є системою управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства, тобто в економічному відношенні сукупність дій контролінгу являє собою саме систему управління прибутком [19, с.5].

Л. Ю. Набієва відзначає, що оскільки контролінг – нове слово в управлінні, то і трактування його різні:

1) контролінг – філософія і образ мислення керівників, орієнтовані на ефективне використання ресурсів і розвиток підприємства в довгостроковій перспективі;

2) контролінг – орієнтована на досягнення цілей інтегрована система інформаційно-аналітичної а методичної підтримки керівників в процесі планування, контролю, аналізу, і прийняття управлінських рішень по всіх функціональних сферах діяльності підприємства [45, с.28].

Проблемами визначення сутності контролінгу займалися також такі вчені, як: М. Білуха, А. Бодюк, Ф. Бутинець, В. Мурашко, Є. Романів,



Л. Сухарева та інші. Усі автори по-різному трактують суть контролінгу, тому в літературних джерелах ще досі не сформовано єдиного погляду стосовно визначення його сутності.

На основі опрацювання наукової літератури ми прийшли до висновку, що система контролінгу представляє собою синтез елементів в основному обліку, аналізу, а також контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного та стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства.

У сферу задач контролінгу входить постановка цілей підприємства, збір та обробка інформації для ухвалення управлінських рішень, здійснення певних процедур контрольно-аналітичного характеру, а також, що найбільш важливо, реалізація вищеперерахованого сприяє виробленню рекомендацій для ухвалення управлінських рішень.

Окремою задачею контролінгу є правильна організація руху інформаційних потоків на підприємстві з метою їх оптимізації, тобто отримання тільки тієї інформації, яка може бути корисною в ухваленні управлінських рішень.

Слід врахувати, що діяльність системи контролінгу ефективна і доцільна там, де функції управління делеговані окремим підрозділам і службам. Саме на це звертають увагу Манн Р., Майер Е., вказуючи на відмінні особливості контролінгу: "...контроль і управління із сторони, поступаються місцем самоконтролю и самоврядуванню, головною задачею яких є підвищення відповідальності кожного окремого працівника" [43, с.15].

Отже, координуючи, інтегруючи і спрямовуючи діяльність всієї системи управління підприємством на досягнення поставлених цілей, контролінг виконує функцію "управління управлінням", тобто є механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотній зв'язок в контурі управління.

Враховуючи вищесказане, визначимо мету функціонування даної системи. Вона полягає в забезпеченні прибутковості і ліквідності підприємства шляхом виявлення причинно-наслідкових зв'язків при зіставленні виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) і витрат, а також вживання заходів по регулюванню відхилень, що виникли і оптимізації співвідношення “затрати – прибуток”.

Мета системи контролінгу визначає основні функції. Вивчення наукової літератури дозволило зробити висновок, що серед фахівців, що займаються проблемами контролінгу, немає чіткої і єдиної думки з даного питання. Так, наприклад, Штрайт Б., Петрік Е. дотримуються точки зору, що контролінгу властиві функції планування, контролю, регулювання й інформаційна функція. Проф. В. Б. Івашкевич зупиняється лише на трьох основних, на його думку, функціях контролінгу: інформаційній, контрольній та функції управління [69, с.16].

На нашу думку, ні з однією, ні з іншою точкою зору не можна погодитися в повній мірі, оскільки головним аргументом при виділенні комплексу функцій системи контролінгу є сутність концепції і мета системи. Виходячи з визначення системи контролінгу, суттю якого є інтеграція окремих елементів функцій управління (обліку, аналізу, контролю, планування), витікає, що даній системі властиві наступні функції:

- 1) обліково-контрольна, яка використовується при співставленні планових і фактичних величин для вимірювання й оцінки степенів досягнення мети, встановлення допустимих меж відхилень від заданих параметрів, інтерпретації причин відхилень і вироблення пропозицій для їх зменшення;

- 2) інформаційна, яка виявляється у виробленні контролінгової інформації для управління, за допомогою трансформації даних (інформаційних потоків), що поступають у відділ контролінгу;

- 3) аналітична, суть якої виявляється у виробленні основних підконтрольних показників, що дозволяють оцінити ефективність роботи підприємства, у визначенні ступеня впливу різних чинників на величину

кінцевого результату, у виробленні заходів щодо усунення й запобігання відхилень, що мають місце, в майбутньому, в розрахунку прибутковості й доцільності тієї або іншої комерційної операції;

4) функція планування, мета якої – координація окремих виробничих планів по відношенню до загального плану в рамках як короткострокового, так і довгострокового планування, складання бюджету, вироблення планової і цільової інформації.

Не можна погодитися з тим, що кремі спеціалісти наділяють систему контролінгу ще й управлінською функцією, аргументуючи це тим, що управління підприємством є сфері завдань менеджменту, і без контролінгу говорити про реальне управління підприємством неможливо. Наслідком подібних тверджень є те, що поняття “менеджмент” і “контролінг” – рівнозначні або близькі до того. Проте далі вони приходять до твердження, що контролінг не бере безпосередньої участі в управлінні підприємством. У зв’язку із цим виникає питання: в чому ж виявляється управлінська функція контролінгу. На це запитання чітко відповідає Л. О. Сухаревої, С. М. Петренко, стверджуючи, що контролінг реалізує не управлінську, а скоріше коментуючу функцію менеджменту. Виробляючи альтернативні варіанти в ухваленні управлінських рішень, контролінг готує широкий спектр можливих шляхів реалізації намічених цілей з обґрунтуваннями і коментарями кожного [69, с.17].

Він представляє інформацію, важливу для:

- визначення стратегії і планування майбутніх процесів й результатів діяльності підприємства;
- контролю за поточною діяльністю;
- оптимізації витрат;
- оцінки ефективності діяльності;
- зниження суб’єктивності в процесі прийняття управлінських рішень.

При цьому право вибору того або іншого запропонованого варіанта залишається все ж таки за керівником підприємства [9, с.234].

Отже, специфічна функція контролінгу, на наш погляд, виявляється саме в тому, що, не беручи участь в самому процесі управління, він впливає і надає допомогу керівництву в самому ухваленні ефективних управлінських рішень. Тобто контролінг управляє, не беручи участі в управлінні.

Визначення пріоритетності тієї або іншої функції також, на наш погляд, не носить конкретного характеру. Розгляд аналітичної функції як пріоритетної пояснюється тим, що аналіз показників, виявлення причинно-наслідкових зв'язків є основою функціонування системи контролінгу. Іншими словами, серцем контролінгу є аналіз, проте без поступлення кисню в організм, тобто необхідної інформації, весь механізм стоїть. Тому інформаційна функція, що забезпечує весь процес руху й розвитку системи контролінгу, має початковий характер. Але слід пам'ятати, що незалежно від того, чи існує контролінг на підприємстві (це може бути просто група співробітників, що займаються аналітичною роботою) чи ні – фінансові і господарські проблеми підприємства диктують необхідність “робити контролінг”. Тому всі функції контролінгу мають першочергове значення.

Проте функції контролінгу необхідно розглядати з позицій функціонального управління. В цьому випадку простежується залежність корисності функції управління і причетність контролінгу до реалізації кожної функції.

Отже, можна зробити висновок, основне призначення контролінгу полягає в орієнтації системи управління підприємством на досягнення поставлених цілей. Контролінг при цьому є складною конструкцією, яка об'єднує в собі різні елементи функцій управління і використовує їх в рішенні задач оперативного і стратегічного характеру. В наслідок цього контролінг забезпечує синтетичний, цілісний погляд на діяльність підприємства у минулому, справжньому та майбутньому, комплексний підхід до виявлення і вирішення проблем, які постають перед підприємством.

### 1.3. Контролінг у системі менеджменту підприємства

В мінливих умовах ринкових відносин будь-яке підприємство незалежно від форми власності стає економічно і юридично самостійним. Таке становище підприємства як суб'єкта ринкових відносин визначає об'єктивний процес не тільки зростання ролі і значення таких функцій менеджменту, як облік, контроль, аналіз, планування, а й принципового переосмислення їх завдань. Кожна з функцій наповнюється новим змістом. У зв'язку з цим особливо актуальним є вирішення проблем з'ясування рівня співвідношення і взаємозв'язку основних функцій управління, як у системі фінансового менеджменту, так і в обслуговуючій її системі контролінгу.

Як зазначалось нами вище, контролінг можна розглядати як управлінську технологію, що забезпечує досягнення місії та стратегічних цілей підприємства, охоплює усі напрями діяльності, бізнес-процеси та бізнес-об'єкти, дозволяє здійснювати ефективне управління суб'єктом підприємництва не тільки в реальному режимі часу, а й його майбутньою діяльністю, а також сприяє розвитку комунікацій на підприємстві завдяки створенню відповідної системи інформаційного забезпечення, сервісній підтримці реалізації усіх управлінських функцій, вивчення та розповсюдженню позитивного досвіду управління, дослідженню і синтезу передових теоретичних наукових напрацювань у сфері менеджменту, маркетингу, економіки, фінансів, аналізу, логістики, інвестицій, інновацій та інше; постійному моніторингу ключових показників діяльності підприємства; яка здатна до адаптування, саморозвитку та самовдосконалення, що забезпечується прямим підпорядкуванням служби контролінгу вищому менеджменту та незалежністю від керівників нижчих рівнів [70, с.131].

Наголошуючи на недоліках бухгалтерського обліку, вчені по-різному трактували його роль в управлінні і, зокрема, в управлінні витратами й результатами. Проте єдиними були в тому, що бухгалтерський облік не може одночасно з інформаційною функцією володіти ще й властивостями аналітичного і контрольного характеру.

Причини, що зумовили появу нової концепції інформації й управління, полягають в необхідності гарантованого існування підприємства і пристосування його до розвитку ринкового і зовнішнього середовища. Рішення цих проблем пов'язано з своєчасним отриманням інформації, яка сигналізує про зміни й розвиток [13, с.14].

На сучасному етапі розвитку економіки для забезпечення життєдіяльності підприємства необхідною умовою є здатність до перетворень. Тому зараз акцент в управлінні переміщується з завдань контрольного характеру на завдання аналізу, оцінки діяльності, розробки стратегії розвитку його реалізації, моделювання господарської діяльності, маркетингу.

Отже, контролінг, будучи обліково-аналітичної підсистемою в інформаційно-аналітичній системі управління підприємством, служить основою для його роботи. Знаходячись на перетині обліку, інформаційного забезпечення, контролю і координації, контролінг займає особливе місце в управлінні підприємством: він пов'язує воедино всі ці функції, інтегрує й координує їх, причому не підміняє собою управління підприємством, а лише перекладає його на якісно новий рівень. Контролінг (управління управлінням) є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотній зв'язок в контурі управління.

В. А. Анташов розглядає контролінг як концепцію керівництва підприємством, орієнтовану на його довготривале й ефективне функціонування в господарських умовах, які постійно змінюються [5, с.93]. В даному контексті контролінг можна представити систематичним, розвиваючим традиційні бухгалтерські, аналітичні й інші прийоми і способи, а також проблемним, який дозволяє виробити діючими управлінськими рішеннями як оперативного, так і стратегічного характеру. Поряд з керівництвом контролінг є основою управління на підприємстві і таким чином інтегрується в загальну систему управління підприємством (див. рис. 1.1).



Рис. 1.1. Система управління підприємства [69, с.13]

На прикладному рівні доцільно створювати цілісні інформаційно-аналітичні системи, які обслуговують процес прийняття рішень на основі цільового принципу для вирішення конкретного комплексного завдання.

Отже, вищезазначені аргументи дозволяють представити систему управління за допомогою розгляду окремих підсистем, серед яких найбільш цікава для нас в контексті даного дослідження підсистема, яка обслуговує управлінський процес, тобто інформаційно-аналітична підсистема управління підприємством (рис. 1.2), в якій формуються дані для прийняття рішень, пов'язаних з оптимізацією алгоритму “затрати-прибуток”.



Рис. 1.2. Місце контролінгу в системі управління підприємством [86, с.14]

Інтерес до контролінгу як до обліково-аналітичної підсистеми підприємства та одного з нових напрямів його інформаційно-економічного розвитку обумовлений у зв'язку з появою численної перевідної літератури з



питань фінансів, обліку, ціноутворення й ін. Очевидним є те, що не можна відривати поняття і терміни від національного підгрунтя. Не дивлячись на походження слова “контролінг” від англійського “to control” – контролювати, управляти, в англійських країнах використовується термін “управлінський облік”, хоча працівників, в чій обов’язки входить формування інформації для управління, називають контролерами. В теорії і практиці управління німецькими підприємствами відсутнє поняття “управлінський облік”. Бухгалтерія чітко підрозділяється на фінансову й виробничу, тому німці запозичили з англійської мови термін “controlling” і позначили ним якісно нове явище в управлінні підприємством [72, с.45].

Як узагальнює С. Г. Фалько, одні автори вважають, що контролінг – це контроль і внутрішня ревізія, інші вважають, що контролінг можна ототожнювати з аудитом. Спеціалісти в галузі автоматизованих систем управління підприємством (АСУП) вважають, що контролінг – це практично те ж саме, що й АСУП, тільки з врахуванням ринкових умов господарювання. Нерідко контролінг порівнюють з системою програмно-цільового планування. Деякі спеціалісти ототожнюють контролінг з бюджетуванням. Однак, як зазначає С. Г. Фалько, найчастіше знак рівності ставиться між контролінгом і управлінським обліком [78, с.25]. Проте, на нашу думку, така наукова позиція є невірною, оскільки управлінський облік – як основа, що забезпечує потребу управління в інформації, є найважливішою складовою частиною контролінгу. При цьому С. М. Петренко зазначає, що ступінь тотожності понять “контролінг” і “управлінський облік” виявляється у рішенні задач лише оперативного характеру, чого не можна сказати про внутрішньогосподарський облік, який відображає всі ознаки обліково-аналітичної системи і може бути ідентифікований як система контролінгу [53, с.6].

Слід зазначити, що особливістю розвитку західного обліку в сучасних умовах є його модифікація в складі системи управління підприємством. Незалежно від того, як будуть називатися ці системи, вони будуть об’єктивно існувати й розвиватися під впливом реальних чинників.

Результати вивчення напрямків еволюції вітчизняної обліково-економічної думки вказують на відсутність чітких уявлень про систему контролінгу. Проте слід підкреслили, що і в країнах, де є давні ринкові традиції, це, зрозуміло, ще далеко від логічної довершеності й остаточного осмислення як виду комплексно сформованої сфери знань в економічній теорії і практиці. Зі всією очевидністю можна стверджувати, що контролінг є найважливішим засобом успішного функціонування підприємства, оскільки:

- забезпечує необхідною інформацією для ухвалення управлінських рішень шляхом інтеграції процесів збору, обробки, підготовки, аналізу, інтерпретації інформації;
- надає інформацію для управління трудовими і фінансовими ресурсами;
- забезпечує виживання підприємства на рівнях стратегічного і тактичного управління;
- сприяє оптимізації залежності “виручка – затрати – прибутки” [81, с.118].

Контролінг як система управління економічними процесами містить такі складові:

1. Фіксація фактичного стану справ. Допоміжним чинником тут може стати додатковий ретроспективний огляд останніх трьох років роботи підприємства.

2. Визначення завдань підприємства. Мета повинна бути реальною і враховувати тенденції останніх періодів, тобто очікуваний розвиток має відповідати реаліям розвитку в минулому. Не варто сподіватися, що введення контролінгу приведе до негайної позитивної зміни тенденції розвитку. Зазвичай, перші результати розкривають певною мірою середньотермінову перспективу. Зіставляючи намічену мету з дійсним розвитком, обумовленим конкретними обставинами, можна або досягти мети, або виявити розбіжність з нею.

3. Постійне отримання та оброблення інформації з метою створення потрібних умов для ухвалення рішень. Розбіжність з метою – це розрив між

метою і фактичним перебігом справ, які варто виправляти, застосовуючи різні способи. Це може відбуватися на фазі пошуку та стимулювання.

4. Підготовка різноманітних допоміжних засобів, потрібних для управління підприємством. На цьому етапі пошуку дуже важливо розглянути всі можливості реального досягнення мети, тобто визначити рівні досягнення у плануванні.

5. Деталізоване планування. Після огляду можливих тенденцій і заходів, які було знайдено на фазі пошуку і стимулювання, фаза планування передбачає визначення кількісних характеристик мети. Планування повинно бути реалістичним, що є передумовою досягнення заданої мети. Якщо деталізоване планування покаже, що не все передбачене піддається реалізації, необхідно переглянути або завдання, або заплановані заходи забезпечення заданої мети. Тут потрібна систематична погодженість між метою і планом. Коли мета і план збігаються, то планування здійснюється і контролюється в межах супутньої постійної перевірки в часовому його узгодженні.

6. Контроль діяльності через постійне спостереження за досягненням цілей підприємства і виконанням його планів, аналіз результатів діяльності (зіставлення фактичних показників з очікуваними, з'ясування причин відхилення і розбіжності даних). Супутня багаторазова перевірка дає можливість якомога раніше визначати відхилення. Виявлені відхилення між плановими та фактичними результатами дають право на вирішальний момент контролінгу – аналіз відхилень [21, с.56].

Аналіз відхилень – це перевірка реальності планування. Він передбачає ґрунтовне вивчення причин виникнення відхилень для того, щоб поліпшити планування і вжити потрібних заходів. Аналіз відхилень показує також, якою мірою було досягнуто поставленої мети. Кількість відхилень у міру нагромадження досвіду в плануванні та у процесі постійного вживання потрібних заходів повинна мати тенденцію до зменшення. Фактична ситуація наприкінці планового періоду разом із проведеним аналізом відхилень повинна створювати основу для визначення нової мети та визначення розбіжностей з

нею або знову служити базою для деталізованого планування на наступний період.

Роль контролінгу як підсистеми фінансового управління підприємством, полягає у підтримці та наданні допомоги керівнику. Беручи за основу дані бухгалтерського обліку, як джерело інформації, служба контролінгу вивчає явища і процеси, що відбуваються на підприємстві, виявляє слабкі місця, порівнює фактичні показники із запланованими та аналізує причини відхилення, а також пропонує заходи щодо покращення ситуації на підприємстві.

Сутність системи управління полягає у визначенні політики підприємства на перспективу, координації діяльності підрозділів, стратегічній політиці персоналу, розв'язанні основних завдань ведення бізнесу. При цьому окремі стадії управлінського процесу є логічними зв'язками та утворюють комплекс управлінського циклу, який постійно повторюється і для якого характерний прямий та зворотній зв'язки [73, с.22].

Отже, контролінг відіграє дуже важливу роль в системі менеджменту підприємством, будучи одним із найсучасніших і ефективних систем управління підприємством, є відособленою системою, економічна сутність якої полягає в динамічному процесі перетворення та інтеграції існуючих методів обліку, аналізу, планування, контролю і координації в єдину систему отримання, оброблення інформації для прийняття на її основі управлінських рішень, а точніше в систему управління підприємством, орієнтовану на досягнення всіх завдань, що постають перед підприємством.

За результатами наших досліджень ми можемо стверджувати, що не дивлячись на те, що поняття “контролінг” давно використовується в зарубіжній теорії і практиці управління, у нас в Україні воно, на жаль, ще маловідоме. Хоча сьогодні можна констатувати той факт, що в практичному використанні методології і інструментарію контролінга в Україні стали багато вітчизняних підприємств. Все більше підприємств легкої і харчової промисловості упроваджують у себе контролінг. На жаль, в банківській сфері спостерігається

певна стагнація, хоча в середині 90-х років українські комерційні банки задавали тон в області теорії і практики контролінга. Що стосується підприємств, то впровадження контролінга тут справа майбутнього, що також є актуальністю даної теми дослідження. Виходячи з цього, ми бачимо вельми доцільним застосування концепції контролінга і упровадження її на підприємствах України. А щоб даний процес проходив безболісно, необхідний, на наш погляд, системний аналіз, який враховує весь спектр можливостей і ризиків підприємства.

## Висновки до розділу 1

Передумови формування і розвитку контролінгу як інформаційної системи склались історично. Історія еволюції контролінгу нараховує декілька століть. Відомості й докази виникнення та існування контролінгу свідчать про його зародження при королівських дворах Англії і Франції. Згодом система контролінгу розвивається в Сполучених штатах Америки та в Німеччині. Високі темпи економічного зростання, поява трестів, холдингів і монополій призвели до ускладнення координації діяльності виробничих комплексів і необхідності пошуку нових, більш досконалих методів управління. На заміну бухгалтерському обліку, що лише констатував здійснення виробничих операцій, прийшов контролінг, що дав можливість отримувати релевантну інформацію та суттєво вдосконалити функції планування та прогнозування.

Будучи на перетині обліку, інформаційного забезпечення, контролю і координації, контролінг займає особливе місце в управлінні підприємством: він пов'язує воедино всі ці функції, інтегрує й координує їх, причому не підмінює собою управління підприємством, а лише перекладає його на якісно новий рівень. Контролінг (управління управлінням) є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотній зв'язок в контурі управління.

Концепція контролінгу є якісно новим явищем в інформації і управлінні, що забезпечує підтримку внутрішнього балансу підприємства шляхом формування інформації про витрати і прибутки і надання її керівництву для прийняття оптимальних управлінських рішень. Контролінг досить широко використовується в практиці західних підприємств і приносить відчутні результати. В управлінні вітчизняними підприємствами він не знаходить належного застосування, і насамперед, внаслідок того, що потреба в ньому часто перевищує знання, що є в цій галузі.

## РОЗДІЛ 2

### ФОРМУВАННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕХАНІЗМУ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### **2.1. Система інформаційного забезпечення потреб контролінгу в управлінні підприємством**

Ефективність реалізації функцій контролінгу в управлінні підприємством залежить від якості інформаційного забезпечення, а також від того, наскільки оперативною та достовірною буде інформація, що надходить до служби контролінгу. С. М. Петренко, Л. А. Сухарева [69, с.69] зазначають, що успішне функціонування контролінгу базується на дослідженні різноманітної інформації, необхідної для відповідних управлінських рішень. Крім того, знання основ інформаційного забезпечення дозволить сформувати оптимальну схему руху інформаційних потоків контролінгу в інформаційній системі суб'єкта господарювання.

З іншого боку, завданням створення та функціонування системи інформаційного забезпечення контролінгу в управлінні підприємством є унеможливлення надлишку інформації. Оскільки надлишкові обсяги інформації, які кожного дня можуть надходити до служби контролінгу унеможливають її ефективну обробку, а отже, роблять практично неможливою ефективне функціонування контролінгу. Отже, при проектуванні системи інформаційного забезпечення контролінгу слід чітко враховувати інформаційні потреби контролерів.

Інформація в будь-якому прояві направлена на прийняття рішень. Без інформації немає можливості прийняти оптимальне управлінське рішення, і як наслідок здійснити необхідні дії. Показує місце інформації у функціональному зв'язку: інформація – рішення – дія і стверджує, що саме такий зв'язок є

необхідною передумовою організації будь-якої ціле направленої діяльності [31].

Якісна інформація дозволяє здійснювати контролінг, контролювати за необхідності всі напрямки діяльності підприємства і його структурних підрозділів, а також приймати управлінські рішення на різних рівнях управління.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації. Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності [46]. Отже, для забезпечення корисності інформації необхідно, щоб вона відповідала таким якісним характеристикам, як дохідливість, зрозумілість, доречність та достовірність.

Колектив авторів під керівництвом А. Н. Азріліяна [2, с.16] вказує на те, що інформація має певну вартість, яка включає в себе витрати часу керівників та підлеглих на її збирання та обробку, а також витрати пов’язані з аналізом ринку, оплатою роботи обчислювальних машин, використанням послуг зовнішніх консультантів та інше. Отже, інформація є важливим ресурсом, що має певну вартість та споживається під час здійснення будь-якої діяльності підприємства, в тому числі в сфері контролінгу.

Таким чином, ефективне функціонування контролінгу в управлінні суб’єктами бізнесу потребує відповідного інформаційного забезпечення. Основним ресурсом, що споживається службою контролінгу в ході виконання нею своїх функцій є інформація. Отже, від якості даного ресурсу залежить



якість висновків та управлінських звітів, що готуються для менеджерів, які, в свою чергу, впливають на управління підприємством.

А. М. Кармінський, С. Г. Фалько, А. А. Жевага, Н. Ю. Іванова [35, с.98] важливість створення системи інформаційного забезпечення вбачають у необхідності передусім оперативного забезпечення системи управління та служби контролінгу, що пояснюється тим, що в період швидких змін на ринку, більш короткого циклу обороту продукції та послуг, змін споживчого попиту, вадлива повнота та актуальність інформаційної бази.

До основних проблем інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання, а отже, і контролінгу, відносяться наступні:

- інформація надходить із значним запізненням;
- інформація містить багато зайвих даних та є занадто деталізованою;
- більша частина інформації характеризує минулі події;
- інформація містить переважно дані у цифровій формі;
- інформація, що надходить з різних джерел часто є суперечливою;
- інформація надходить до користувачів нерегулярно;
- недостатність інформації, яка стосується визначення майбутніх цілей діяльності та стратегічного планування та інше.

Створення ефективної системи інформаційного забезпечення контролінгу в управлінні підприємством сприятиме подоланню визначених проблем та надасть додаткових переваг для функціонування даної управлінської технології, які полягатимуть в наступному:

- підвищення рівня адаптації функціонування служби контролінгу до потреб менеджменту суб'єкта господарювання, швидкозмінних умов зовнішнього та внутрішнього середовища;
- підвищення рівня оперативності та обґрунтованості реалізації основних функцій контролінгу в управлінні підприємством;
- оперативна оцінка результатів поточної господарської діяльності підприємства на предмет їх відповідності встановленим цілям;

- оперативне відкриття резервів поліпшення основних видів діяльності та їх оперативне застосування;

- розвиток менеджменту суб'єкта господарювання за рахунок розповсюдження ефективного управління окремими аспектами та напрямками господарської діяльності, а також оперативному застосуванню сучасних методів та інструментів управління.

Основними характеристиками системи інформаційного забезпечення контролінгу в управлінні підприємством є наступні:

- система інформаційного забезпечення являє собою функціональний комплекс, що забезпечує органічну взаємодію технічних засобів, методів та технологій роботи з інформацією;

- система інформаційного контролінгу забезпечення повинна надавати можливість збирання, пошуку, групування, аналітичної обробки, зберігання та поширення інформації серед зацікавлених менеджерів та контролерів;

- задля формування інформації, що складається з релевантних даних та унеможливлення відволікання уваги менеджерів та контролерів від зайвої та громіздкої інформації, система інформаційного забезпечення повинна орієнтуватися на раніше визначені основні показники діяльності мережі;

- система інформаційного забезпечення контролінгу повинна враховувати інформаційні потреби користувачів – контролерів та менеджерів;

- інформація про стан та параметри функціонування певних об'єктів контролінгу повинна надходити через визначені проміжки часу або відповідно до потреб в ній.

На думку С. М. Петренко, Л. А. Сухаревої, основними елементами системи інформаційного забезпечення контролінгу в управлінні підприємствами є інформаційна система, що включає в себе необхідний інформаційний фонд (персонал та технічні засоби) та систему інформаційних потоків. Даний підхід до висвітлення елементів системи інформаційного забезпечення є досить агрегованим, не дозволяє визначити взаємозв'язки між певними елементами, а також визначити структуру такої системи [69, с.124].

Колектив авторів під керівництвом Л. І. Федулової вважає, що для успішної діяльності будь-якої фірми потрібен постійний потік правдивої та своєчасної інформації, що забезпечується завдяки функціонуванню системи управлінської інформації, основними елементами якої є наступні підсистеми: внутрішня звітність, зовнішня поточна інформація про зовнішнє середовище, показники маркетингових досліджень, дані аналізу інформації. Даний підхід заслуговує на увагу, особливо стосовно запропонованої структури системи інформаційного забезпечення управління, яка певною мірою може бути прийнята для проектування системи інформаційного забезпечення контролінгу. Недолік даного підходу полягає в тому, що автори наголошують на постійності потоків інформації, на нашу думку, це не є доцільним, оскільки параметри функціонування об'єктів управління та контролінгу, а також зовнішнього середовища суттєво змінюються через певні проміжки часу. Постійність збору певної інформації може призвести до додаткових, неефективних витрат [86, с.85].

До основних елементів системи інформаційного забезпечення А. С. Полянська пропонує відносити:

- засоби обчислювальної техніки та засоби зв'язку (персональні комп'ютери, комп'ютерні мережі);
- інформаційні технології (спеціалізоване програмне забезпечення, електронні бібліотеки даних, засоби електронної пошти);
- інформаційна культура (знання та навички співробітників з користування комп'ютерною технікою, програмним забезпеченням, різними джерелами інформації) [55, с.23].

На нашу думку, даний підхід, як і попередні, не позбавлений недоліків, та для застосування його ідей в обґрунтуванні структури системи інформаційного забезпечення контролінгу в мережах потребує певного доопрацювання.

Таким чином, основними елементами системи інформаційного забезпечення контролінгу в управлінні суб'єктами господарювання є наступні:

- підсистема збору інформації про стан зовнішнього середовища (забезпечує збирання відомостей про стан зовнішнього середовища торговельної мережі шляхом моніторингу основних його факторів);

- підсистема збору інформації про внутрішнє середовища (формує масив інформаційних даних з внутрішніх джерел – управлінського обліку, інформації різних підрозділів торговельної мережі);

- підсистема інформаційних потоків (забезпечує оптимальну циркуляцію та фізичне переміщення повідомлень).

- інформаційні технології (забезпечує взаємодію сукупності засобів та методів збору, накопичення, переміщення, обробки інформації).

Інформаційне забезпечення можна визначити як процес, що складається з ряду послідовних етапів, які, в свою чергу, містять певні дії:

- встановлення інформаційних потреб контролерів (конкретизація отримувача даних, визначення змісту інформації, формування основних вимог до певної інформації);

- збирання, або отримання необхідної інформації від інших підрозділів, її обробка (отримання даних із зовнішніх та внутрішніх джерел інформації, визначення строків збирання та обробки інформації, оцінка витрат на збирання інформації та ефекту від цієї інформації, визначення виконавців щодо збору інформації та ступеня її деталізації, структуризація інформації, агрегування інформаційних даних та їх групування в розрізі ключових показників діяльності);

- передача інформації та її інтерпретація (встановлення форми подання інформації та безпосереднє надання інформаційних даних їх споживачам, виключення можливого дублювання інформаційних потоків, перевірка коректності отриманої інформації, розробка та коригування форм управлінської звітності служби контролінгу, приведення даних до стандартизованого формату подання);

- зберігання інформації (предметна орієнтація інформаційних даних, забезпечення незмінності депонованої інформації, забезпечення хронології

зберігання інформації та її інтегрованості, визначення та дотримання строків збереження певної інформації);

– аналіз інформації (формулювання аналітичних висновків за визначеними аспектами контролінгової діяльності, розробка майбутніх сценаріїв поведінки економічної системи торговельної мережі, формування висновків та пропозицій щодо забезпечення руху торговельної мережі у визначеному цільовому напрямку діяльності, а також щодо покращення господарювання) [58, с.127].

Підсумовуючи вищезазначене, наголосимо, що з метою задоволення інформаційних потреб контролерів суб'єктів господарювання необхідно створити потрібне інформаційне забезпечення, яке можливо розглядати як систему та як процес. Як система, інформаційне забезпечення включає себе такі елементи:

- підсистема збору інформації про стан зовнішнього середовища;
- підсистема збору інформації про стан внутрішнього середовища;
- підсистема інформаційних потоків та інформаційні технології.

Як процес, інформаційне забезпечення передбачає реалізацію наступних етапів: встановлення інформаційних потреб контролерів, збирання, або отримання необхідної інформації від інших підрозділів, її обробка, передача інформації та її інтерпретація, зберігання інформації, аналіз інформації.

## **2.2. Сукупність показників та інструментарій контролінгу**

Основним елементом механізму контролінгу в управлінні підприємством є сукупність ключових показників діяльності. Значення даного елементу полягає в тому, що він певним чином впливає на функціонування всіх інших елементів механізму контролінгу, його функцій, а також на порядок реалізації функцій управління підприємством.

З огляду на вищезазначене, виникає проблема відбору системи показників для комплексної характеристики всіх найбільш суттєвих сторін багатогранної діяльності підприємств та діагностики слабких місць в роботі.

Система показників відбирається за двома способами:

– логіко-дедуктивним (береться узагальнений показник і поступово розкладається на складові показники нижчих рівнів, між якими є логічний зв'язок);

– емпірико-індуктивний (методом стислого відбору включаються в систему найбільш вагомні показники господарської діяльності).

На практиці доцільно використовувати одночасно два способи, тому що логіко-дедуктивних показників небагато: піраміда Дюпона (Du Pont), Pyramid Structure of Ratios (PRS), ZVEI, система показників RL.

Піраміда Дюпона показує норму прибутку, яка формується за рахунок двох показників – рентабельності продажу та оборотності капіталу. В свою чергу, рентабельність продажу залежить від обсягу продажу, ціни, собівартості, прибутку, а оборотність – від обсягу реалізації та використаного капіталу.

PSR – це модифікація системи Du Pont, коли зведений показник норми прибутку розкладається на складові методом відношення окремих елементів до обороту.

ZVEL (абривіатура від німецького Центральний союз електротехнічної промисловості) – система, яка включає багато показників для планування, аналізу та порівняння підприємств різних за ростом і структурою капіталу.

RL – система показників, яка базується на рентабельності та ліквідності; ліквідність розраховується виходячи з потоку платежів та працюючого капіталу.

Емпірико-індуктивний спосіб передбачає відбір показників поточної діяльності та фінансової сфери для діагностування економічного стану підприємства, при цьому важливо встановити оптимальне значення для кожного показника. Порівнянням фактичного числового вираження

конкретного показника з його оптимальним значенням визначають міру відхилення та роблять висновок щодо “здоров’я” підприємства [37, с.69].

У сферу контролінгу необхідно включити розділи та конкретизувати показники діяльності. Орієнтовний перелік розділів контролінгу наведений нижче:

#### Внутрішнє середовище

1. Матеріальні ресурси та ефективність їх використання.
2. Основні засоби: економічні та техніко-економічні показники.
3. Персонал та його утримання: економічні показники.
4. Формування собівартості:

- в цілому по об’єднанні;
- по складах;
- за видами діяльності;
- за видами продукції.

5. Реалізація та фінансовий результат:

- в цілому по об’єднанні;
- по складах;
- за видами діяльності;
- за видами продукції.

6. Фінансовий стан об’єднання: показники ліквідності; платоспроможності, ділової активності, прибутковості, рентабельності.

7. Дебіторська і кредиторська заборгованість: показники (співвідношення, питома вага у балансі, 20% кількості дебіторів і кредиторів, у яких найбільша заборгованість та ін.).

8. Капітал об’єднання: структура, динаміка.

9. Технічний стан: показники.

10. Маркетинг: показники.

11. Інвестування: показники.

12. Інша економічна інформація.

Зовнішнє середовище:

1. Правове регулювання економікою (які нормативні акти та як вплинули на діяльність об'єднання).
2. Політичні акції та їх вплив на діяльність об'єднання.
3. Демографічна ситуація та її вплив.
4. Конкуренція та її вплив (основні конкуренти, їх досвід, конкурентна політика).
5. Аналіз ринку сировини і матеріалів.
6. Аналіз споживачів.
7. Ринок інших паливопостачальних організацій та місце конкретного об'єднання в ньому.
8. Інші фактори впливу.

Визначення конкретних показників по кожному з розділів системи контролінгу, залежить від масштабів підприємства, його структури, готовності апарату управління впровадити в повному обсязі чи частково ступеня автоматизації збору і обробки даних, рівня економічної роботи, загальної культури, іміджу та багатьох інших факторів. Деталізація показників дає можливість поглибити аналіз і забезпечити дієвість управлінських рішень. Після визначення переліку показників контролінгу створюється система моніторингу, яка повинна визначати інформацію для служб управління та методики розрахунків конкретних показників, періодичність, користувачів та форму подання [72, с.26].

З точки зору менеджерів, необхідною умовою для успішної роботи на основі концепції контролінгу є відбір та узагальнення інформації, отриманої не тільки від фінансового та управлінського обліку, але й з інших джерел – статистичних обстежень, опитування клієнтів, спеціальних досліджень, преси.

Збір інформації здійснюється заздалегідь виділеними структурними підрозділами та переліком показників, необхідних для відстеження (моніторингу). Кількість показників, прийнятих для планування та контролю, встановлюється виходячи зі стратегічної мети підприємства, його структури, величини обороту, досвіду роботи працівників економічних служб, культури



управління та інших факторів, тому для кожного підприємства визначається свій набір показників.

Система контролінгу вимагає розробки переліку показників планування, обліку, статистики та аналізу за основними об'єктами спостереження. За умовами господарювання підприємства об'єкти контролінгу можна згрупувати таким чином, як це зображено на рис. 2.1:

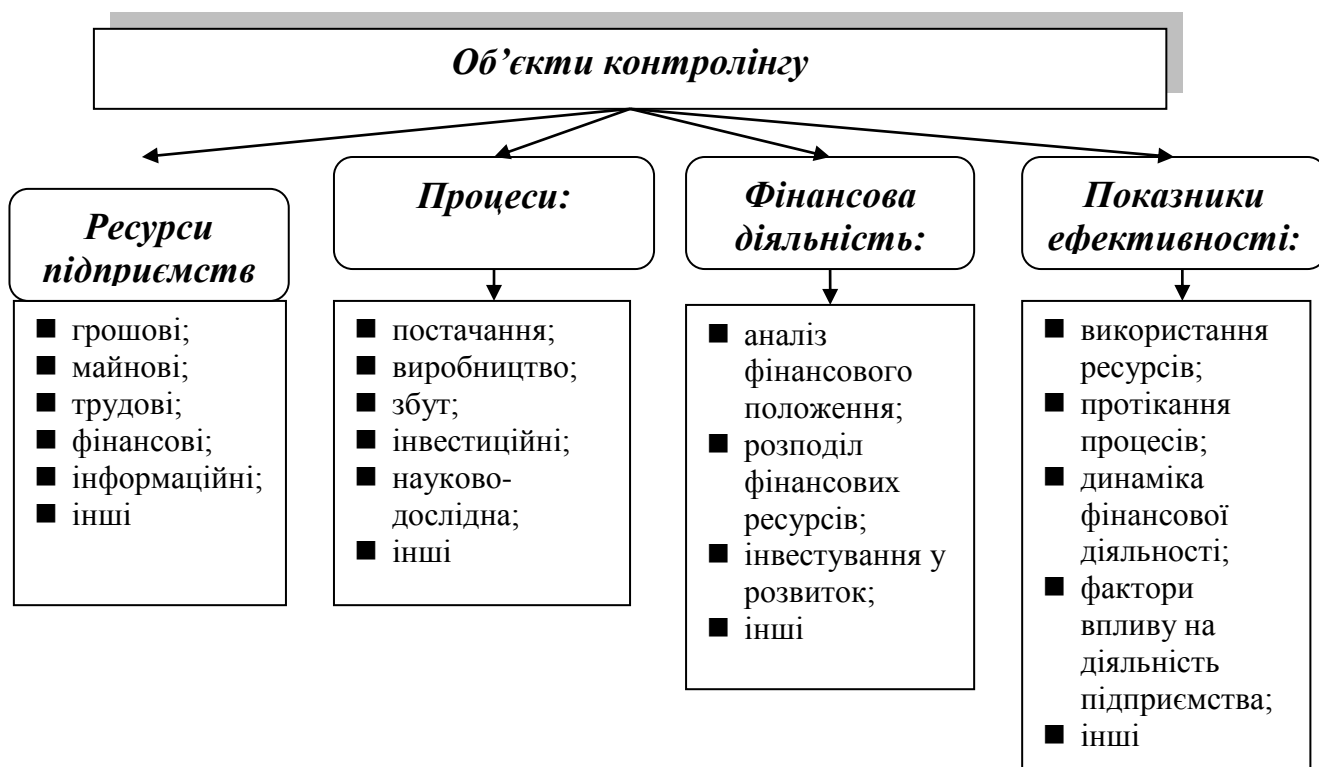


Рис. 2.1. Показники контролінгу [36, с.48]

У групах, які демонструє рис. 2.1, виділяються ті показники, які характеризують статику та динаміку роботи підприємств. Показники плануються, обліковуються, аналізуються та контролюються з метою забезпечення моніторингу зовнішнього і внутрішнього стану та визначення тенденцій розвитку підприємства.

Відбір показників можна здійснювати з масиву, наведеного у додатку А. Він робиться в залежності від галузі економіки, масштабів, рівня техніки і технології, культури управління, підготовки економічних кадрів, організаційної структури, складності комунікаційних зв'язків всередині підприємства та багатьох інших факторів. Підхід до відбору показників, запропонованих в

додатку А, залежить не від бажання застосувати їх найпростішу систему, а від складності об'єкта управління. Система контролінгу повинна бути адекватною складності системи управління підприємством, щоб забезпечити надійність показників для прийняття на їх основі управлінських рішень і виключити невизначеність ситуації та помилковість рішень.

Отримані показники опрацьовуються за допомогою інструментарію контролінгу. Основними і найважливішими елементами інструментарію контролінгу є:

- бюджетування;
- формування основних підконтрольних показників ефективного управління підприємством;
- визначення ступеня дії виниклих відхилень на величину алгоритму “витрати – обсяг – прибуток”.

Невід'ємною умовою успішного функціонування контролінгу на підприємстві є розробка бюджетів, їх аналіз і контроль. В умовах ринку ця проблема є найбільш актуальна, оскільки зовнішні умови, що постійно змінюються, вимагають гнучкого планування, що дозволяє майстерно маніпулювати ресурсами і витратами підприємства з метою отримання максимального прибутку. Планування впливає з необхідності узгоджувати сьогоденні рішення про те, що повинно відбутися в майбутньому і означає спробу формування майбутнього розвитку підприємства. Виходячи з цього, позначимо планування як процес здійснення господарсько-організаційної функції керівництва підприємства, спрямованої на перспективний розвиток.

Бюджет (англ. budget) – це план діяльності підприємства або підрозділу в кількісному виразі, це фінансові плани на конкретний період, узгоджені з виробничою діяльністю фірми, це вираз бажаного стану, того, що ми хочемо.

Поняття “бюджет” і “бюджетування” в літературі однозначно не визначені, їх суттєве наповнення залежатиме від змісту та обсягу наявних у системі управління кожного окремого підприємства взаємозв'язків. Так, в англо-саксонській літературі бюджетування часто замінюється поняттям “profit

planning and control". Іншими словами, є системою планування та контролю, орієнтованою на прибуток, а сам бюджет виступає вихідним результативним документом процесу операційного планування [57, с.68].

Функції бюджету полягають у такому:

– бюджетування спонукає контролера до більш точного осмислення очікуваних результатів діяльності, тому для нього характерна однозначна орієнтація на майбутнє;

– бюджетування забезпечує координацію усіх видів діяльності в рамках підприємства, воно має логічно впливати із встановлених цілей діяльності останнього. Система бюджетів являє собою конкретний, виражений у вартісній формі результат планового процесу.

З вищенаведеного можна зробити висновок про те, що основою функціонування і розвитку підприємства служить система бюджетів, яка дозволяє, насамперед, оцінити ефективність управлінських рішень, максимальним чином розподілити ресурси і порівняти витрати при розробці концепції ведення бізнесу.

Бюджетування можна визначити як процес вироблення оптимальних напрямів використання доходів і формування витрат підприємства в ході здійснення його фінансово – господарської діяльності і розрахований на певний період часу. При цьому бюджетування охоплює розробку бюджетів, організацію його здійснення і контроль за його виконанням.

У системі контролінгу основну увагу приділяють аналізу чинників, що формують прибуток. При цьому досліджують взаємозв'язок витрат, обсягу виробництва і прибутку підприємства. Методика проведення такого аналізу, (так званого аналізу беззбитковості) базується на класифікації витрат на змінні та постійні категорії маржинального доходу.

Аналіз беззбитковості є високоефективним для вирішення завдань поточного управління підприємством. При його проведенні вивчають зміну цін на продукцію, витрат (рівня і структури), обсягу реалізації на прибуток, який прогнозують. Крім цього, аналіз беззбитковості є високоефективним для

підготовки й оцінювання різних проектів з точки зору їхньої можливої прибутковості.

У цілому аналіз взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток” спрямований на підготовку раціональних управлінських рішень.

Взаємозв'язок витрат, обсягу виробництва та прибутку можна наочно показати на графіку (рис. 2.2).

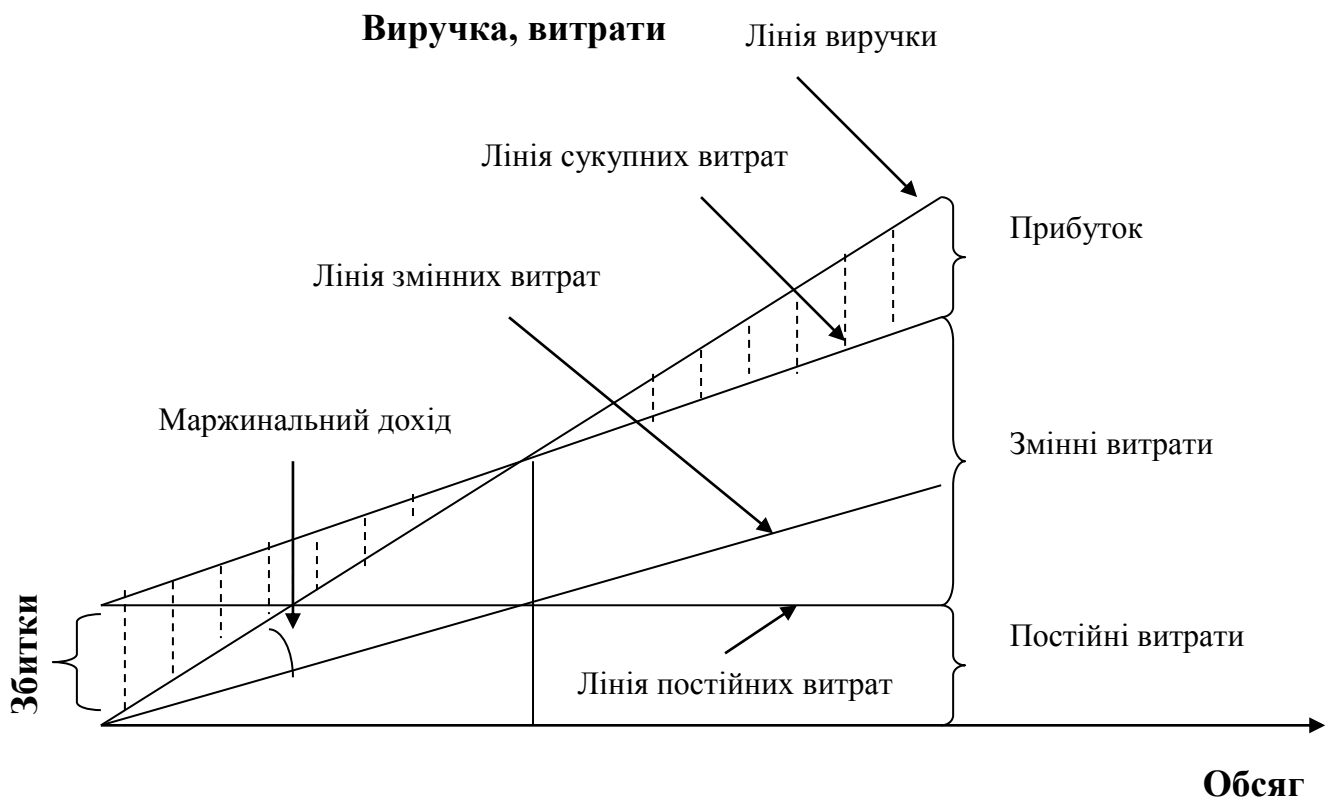


Рис. 2.2. Взаємозв'язок витрат, виручки та прибутку [44, с.201]

Двома найважливішими лініями на графіку, відображеного на рис. 2.2, є функції загального прибутку (виручки) та сукупних витрат. Точка їхнього перетину показує той обсяг виробництва, при якому прибуток підприємства дорівнює нулю, тобто прибуток дорівнює загальним витратам. Цю точку називають точкою критичного обсягу реалізації (точкою беззбитковості, мертвою точкою) Break – even – point (BEP). Будь-яка різниця по вертикалі між

лініями виручки та сукупних витрат праворуч від ВЕР показує прибуток при даному обсязі виробництва, а зона збитків показана ліворуч від ВЕР.

Інформація в результаті визначення критичного обсягу реалізації може бути корисна для керівництва підприємств при оцінюванні можливостей отримання прибутку за рік, що настає. Після визначення ВЕР контролери можуть дати оцінку тому, наскільки ймовірні виробництво і реалізація продукції в критичному обсязі та вище нього.

### **2.3. Служба контролінгу на підприємстві, її структура та функції**

Система контролінга на підприємстві може успішно функціонувати лише у тому випадку, коли вона буде організаційно виділена в окрему службу управління. Служба контролінга контактує з економічними, інженерними, юридичними, кадровими та іншими службами системи управління, а також з керівництвом. Оскільки служба забезпечує інформаційну функцію для стратегічного управління, то вона наділяється широкими повноваженнями щодо отримання необхідних даних для роботи від усіх структурних підрозділів та відділів підприємства, а її рекомендації обов'язкові для реалізації на практиці. Управлінські рішення стратегічного характеру оформляють розпорядженнями вищого керівництва.

При створенні служби контролінга повинні враховувати такі принципи:

- отримання інформації від економічних служб (бухгалтерії, фінансової, збутової та ін.) а також інженерних (головного механіка, енергетика, конструктора, технолога та ін.), юридичної служби, відділу кадрів, відділу нової техніки та інших;
- організація збору додаткових даних, необхідних службі контролінга від інших служб управління. Таку інформацію збирають за методиками, розробленими службою контролінга;

– незалежність служби контролінга від інших служб управління, що надає їй високого статусу й авторитету в ієрархії управління;

– високий інтелектуальний рівень працівників служби контролінга, що забезпечується відбором за фаховим рівнем (не нижче магістра) та тестуванням на знання системи контролінга, основ стратегічного планування, аналізу, контролю, управління та інших дисциплін. Бажано відбір здійснювати за конкурсом на основі тестування;

– розробка службою контролінга системи звітування, організації моніторингу економічних показників. Збір інформації здійснюється на регулярній основі;

– достатність кадрів служби контролінга для виконання своїх повноважень [58, с.334-335].

Після прийняття рішення про створення відділу (робочої групи) контролінга на підприємстві вирішують питання про його структуру.

В економічній літературі наводяться аргументи “за” і “проти” впровадження “західних” методів управління та попереджують про непродуману політику використання контролінга, що може призвести до його повної дискредитації серед працівників нижчого і середнього рівня управління. Розглянемо перелік аргументів “за” і “проти” організації служби контролінгу в системі управління підприємством (табл. 2.1).

*Таблиця 2.1*

Порівняльні аргументи “за” і “проти” служби контролінгу [58, с.336]

<b>Аргу- менти</b>	<b>За</b>	<b>Проти</b>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1.	Є підрозділ, на який можна покласти відповідальність за результати роботи	Необхідно міняти існуючу організаційну структуру і обґрунтовувати це рішення
2.	Інформація стратегічного планування і управління концентрується в одному центрі. Забезпечення методології, стандартів, процедур, правил усіх складових контролінга	Виникають деякі протиріччя між новоствореними та іншими відділами з приводу виконання додаткових функцій, комунікацій, субординації. Важко знайти спеціалістів з контролінга
3.	Координація планів щодо стратегії розвитку, підвищення рівня взаємодії працівників управління	Посилення ролі контролінга на інші підрозділи, що може створити конфліктні ситуації та опір змінам

## Продовження табл. 2.1

1	2	3
4.	Оперативність збору і обробки інформації	Робота здійснюється методом розширення функцій управління
5.	Складання якісних звітів для керівництва	Зниження відповідальності за рішення безпосередніх виконавців
6.	Розробка методичних рекомендацій з аналізу та оцінки діяльності підприємства з контролінга	Підпорядкування роботи з аналізу раніше самостійних відділів новоствореному відділу
7.	Швидкість досягнення цілей стратегічного планування, обліку, аналізу, контролю та управління	Вимушений перегляд функцій, які раніше виконували інші відділи, що породжує опір виконавців
8.	Високий статус відділу контролінга, підпорядкування його вищому керівництву	Перерозподіл влади і статусу інших відділів може викликати незадоволення серед працівників

На більшості вітчизняних підприємств, що знаходяться на початкових фазах розроблення і впровадження контролінгу, завдання останнього зводяться до створення і апробації методик обліку витрат і результатів в різних аспектах діяльності підприємства. Окремі підприємства вже практично пройшли етап створення системи управлінського обліку і знаходяться у стадії розроблення інструментарію для планування і бюджетування. Проте ще рано говорити про хорошу і корисну роботу підрозділу контролінгу.

На першому етапі створення служба контролінгу може являти собою нечисленну робочу групу, що виконує роль аналітичної служби й забезпечує керівників оперативною інформацією про стан витрат на підприємстві, періодично складає розгорнуті звіти, прогнозує показники фінансово-економічного становища підприємства, проводить економічну експертизу управлінських рішень, пов'язаних з витратами й прибутком, налагоджує методику стратегічного й оперативного планування. Отже, служба контролінгу на підприємстві повинна являти собою невелику групу висококваліфікованих фахівців, що володіють більшими повноваженнями й доступом до всього обсягу економічної інформації [74, с.16].

Службу контролінгу треба підпорядкувати заступникові генерального директора з економічних питань або самому генеральному директору. Заступникові генерального директора з економічних питань підпорядковуються

також головний бухгалтер і начальники фінансового й планово-економічного відділу, начальник служби збуту (таким чином, служба контролінгу, фінансовий й планово-економічний відділи, бухгалтерія незалежні від начальників інших відділів і мають високий статус). У деяких випадках, служба контролінгу потрапляє певною мірою в привілейоване становище, оскільки наказом заступника генерального директора з економічних питань інші служби зобов'язуються надавати службі контролінгу всю необхідну інформацію. Тому не рекомендується підпорядковувати службу контролінгу начальникові планово-економічного відділу або головному бухгалтерові, незважаючи на подібність функцій цих служб до функцій служби контролінгу.

Проте реальна ситуація завжди відрізняється від ідеальної. Планово-економічний відділ займається аналітичною роботою на підприємстві, він складає планові кошториси витрат і калькуляції на окремі види продукції, робіт і послуг, на підставі даних бухгалтерії складає фактичні кошториси витрат і калькуляції, визначає відхилення, а також виконує функції з ціноутворення (за кошторисом “витрати + нормативний прибуток”), перевірку калькуляції постачальників послуг тощо.

А зараз зупинимось на типових помилках при впровадженні служби контролінгу:

1. Помилки в розумінні суті і завдань контролінгу. Керівник підприємства повинен спочатку зрозуміти, що таке контролінг, потім усвідомити його необхідність для фірми, і лише потім, крок за кроком, почати організацію системи контролінгу. Співробітники мають бути переконані в тому, що контролінг дає більше шансів мати роботу в довгостроковій перспективі, отримувати стійку і достатню заробітну плату, тобто привносить в життя працівників відчуття упевненості в майбутньому. Концептуальна помилка при побудові системи контролінгу виникає і в тому випадку, якщо контролеру ставиться завдання “вказувати керівникам підрозділів на їх помилки”. Завдання контролінгу полягає не в пошуку винних осіб, а у виявленні і усуненні причин, які перешкодили досягненню мети. На підприємстві має бути створена



атмосфера терпимого ставлення до промахів і помилок персоналу, бажання розібратися в причинах і обставинах неправильних дій. У протилежному випадку грубі помилки можуть повністю дискредитувати ідею і концепцію контролінгу.

2. Помилки у виборі цілей. Одне з визначень контролінгу звучить так: “Контролінг є такою концепцією організації, яка дає змогу виявити відповідальність за прибуток на підприємстві і запропонувати обґрунтовані заходи по досягненню заданого рівня прибутку”. Більшість керівників вважають прибуток головною метою діяльності комерційного підприємства. На практиці ж багато підприємств ставлять супідрядні цілі: високий рівень ліквідності, частка ринку, зростання обсягів продажу, збереження персоналу, зниження ризиків. Якщо прибуток вибраний як основна мета, то потрібно обов’язково уточнити часовий аспект: чи йдеться про прибуток у короткостроковому або довгостроковому періоді. Так, підприємство може помітно поліпшити ситуацію з прибутком, якщо воно відмовиться від інвестицій в нове устаткування, припинить профілактичні ремонти, понизить витрати на рекламу. Але це означає, що сьогоденнє благополуччя досягнуте за рахунок перекладання проблем і труднощів на майбутні періоди.

3. Надлишкова або недостатня кількість інформації. На багатьох підприємствах стає практикою щомісячне надання звіту відділу контролінгу керівництву. Часто ці звіти мають або описовий характер, або нагадують детальний звіт аудитора або ревізора. Щоб уникнути цього, звіт контролінгу повинен відповісти на низку запитань:

1. Чи досягнуто поставлених цілей? Якщо ні, то які причини перешкодили цьому?

2. Які існують можливості для усунення встановлених відхилень або підвищення міри вірогідності досягнення мети?

3. Поширена помилка полягає в надмірності контрольованих показників. Бажаючи оперативної і адекватної оцінювати економічну і фінансову ситуацію на підприємстві, керівництво вимагає від служби контролінгу створення

системи контролю, що охоплює якнайбільшу кількість показників з щотижневою звітністю про їх стан.

4. Помилки у виборі джерел інформації. У багатьох організаціях проблему джерел вступу сигнальної інформації, на підставі якої судять про міру досягнення підприємством поставлених цілей, вирішують доволі просто, – сигнали повинні надходити з тих підрозділів, які займаються питаннями обліку, калькуляції, бухгалтерської і статистичної звітності. Проти такого підходу є ряд заперечень: система бухгалтерського обліку і зовнішньої звітності регулюється юридичними нормативними актами держави, тому завдання підрозділів фінансового обліку полягає зовсім не в тому, щоб відобразити реальний прибуток або рентабельність підприємства; зафіксовані в бухгалтерському обліку факти не завжди відповідають реальним подіям; головне у фінансовому обліку – інформація про процеси, що сталися на підприємстві у минулому, і її практично неможливо прямо використовувати для перспективного управління; існує небезпека, що всеосяжна система бухгалтерського обліку сигналізуватиме про значні відхилення планових і фактичних величин за малоістотними показниками. Якщо все ж як джерела сигнальної інформації вибрані лише підрозділи обліку і зовнішньої звітності, то не слід чекати від контролера більшого, ніж він може дати в результаті аналізу і обробки наявної вторинної інформації.

5. Серед інших помилок як найпоширеніші можна назвати:

- фокусування уваги на витратах і суворий контроль бюджетів;
- відсутність аналізу доходів і ризиків;
- впровадження контролінгу без попереднього аналізу достовірності інформаційної бази підприємства і організаційно-технологічних процесів;
- вбудовування контролінгу в структуру фінансової або планово-економічної служби підприємства;
- спроба впровадити контролінг “знизу догори” [49, с.318].

Формування служби контролінгу відбувається на кожному окремому підприємстві індивідуально, і неможливо рекомендувати стандартну схему цієї

служби. Наприклад, на одному підприємстві функції контролінгу може виконувати один контролер, а на іншому – взаємопов'язані відділи. Найчастіше служба контролінгу складається з 3-4 осіб. У деяких компаніях існують відділи економічного аналізу, внутрішнього контролю, управлінського обліку, планування, які, по суті, вирішують завдання контролінгу, використовуючи його методологію. У такому разі нівелюється конфлікт інтересів різних служб, і впровадження контролінгу відбувається без проблем [32, с.354-355].

Узагальнивши досвід організаційних структур служби контролінга за рубежом та враховуючи специфіку організаційних структур на підприємствах України, можна рекомендувати для середніх підприємств таку схему служби контролінга (рис. 2.3).

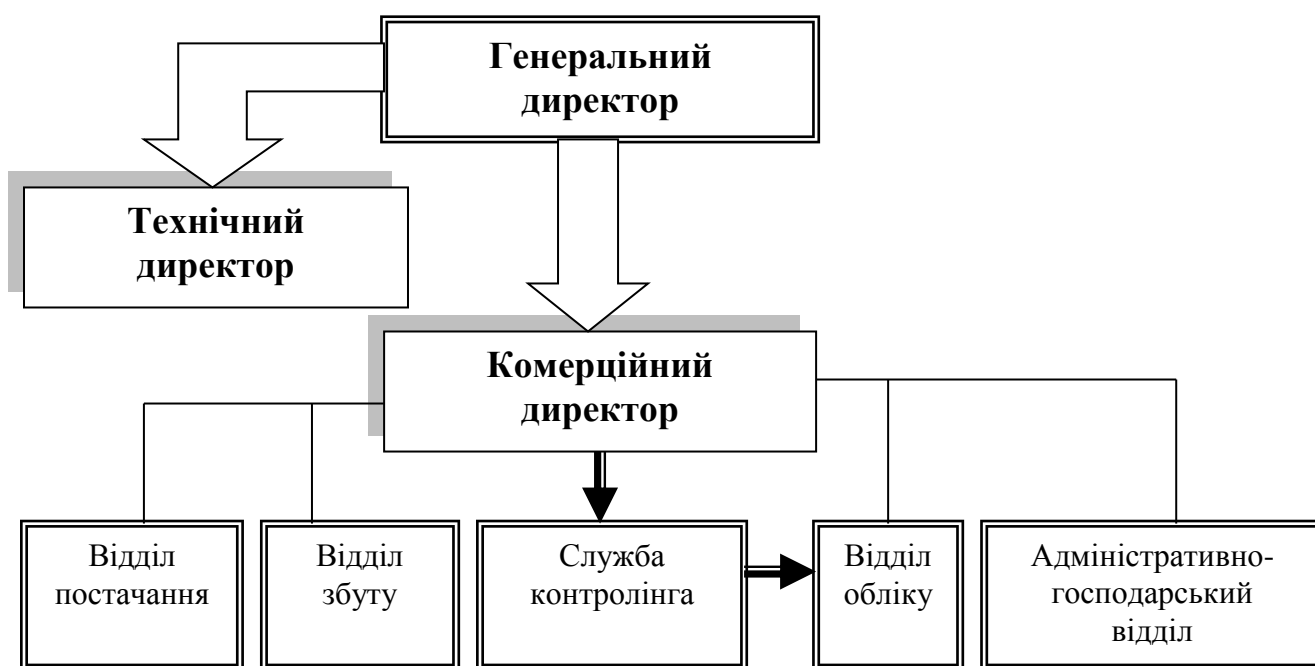


Рис. 2.3. Служба контролінгу на середніх підприємствах

[58, с.348]

Як видно на рис. 2.3, служба контролінга підпорядкована комерційному директору, а бухгалтерія – відділу контролінга, що є логічним, оскільки центральне місце займає процес збору необхідної інформації від інших відділів

і бухгалтерія має повноваження вимагати подання ними звітів. Звіти за програмою, передбаченою системою контролінга, обробляються працівниками контролінгової служби.

Може бути також прийнятим варіант, коли відділи постачання, збуту, обліку та інші подають передбачені системою контролінга звіти безпосередньо у службу контролінга.

На великих підприємствах рекомендована організаційна структура може бути представлена схемою (рис. 2.4).

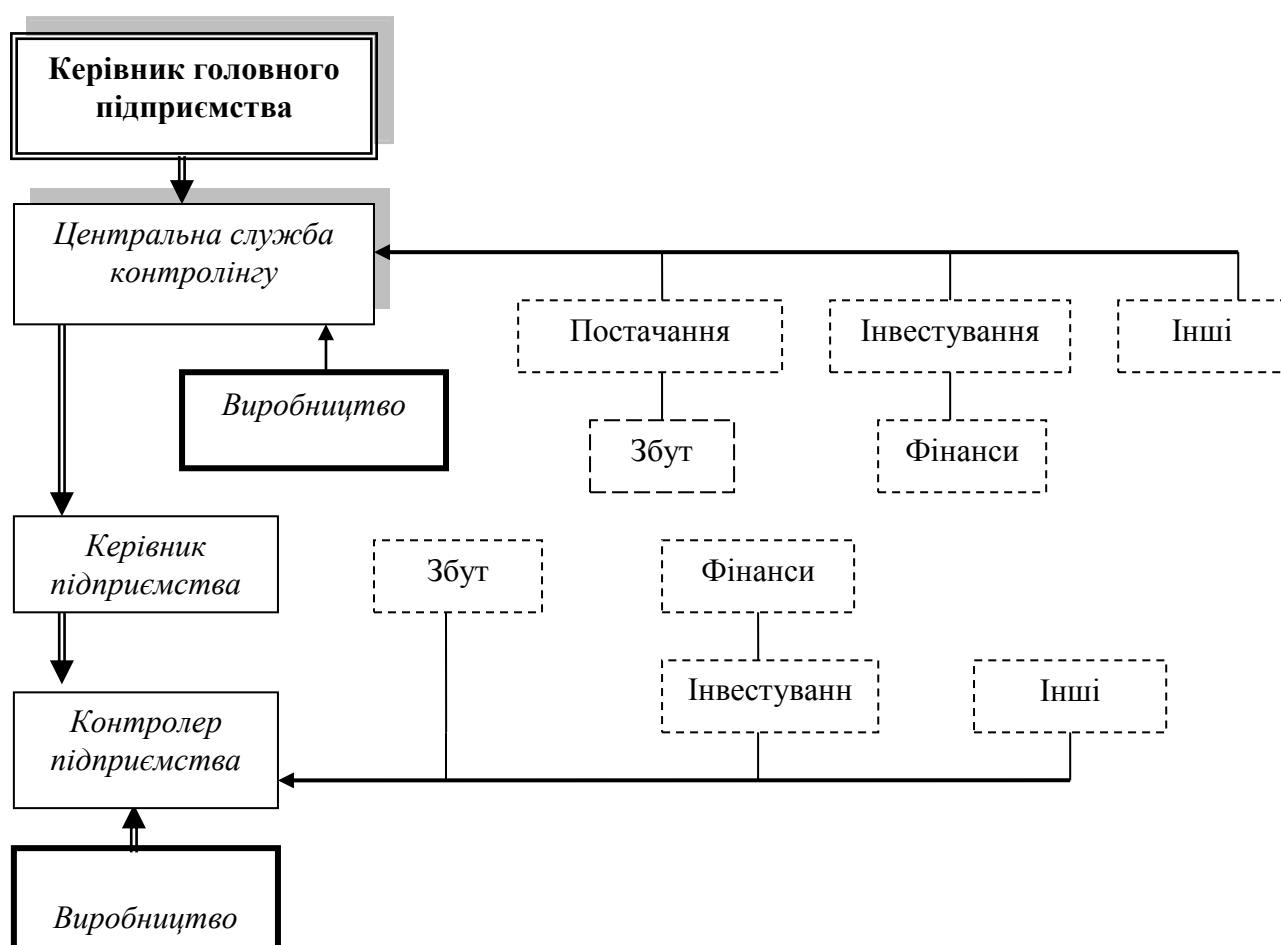


Рис. 2.4. Служба контролінга на великих підприємствах [58, с.349]

На рис. 2.4 показано, що центральна служба контролінга збирає дані на основі звітів різних відділів управління головного підприємства. Ті з них, які виділені на самостійний баланс, організовують роботу контролера на тих самих

принципах, що й головне підприємство. Таким чином, забезпечується самостійність у прийнятті рішень кожним підприємством і узагальнення даних контролінга у масштабі всього об'єднання (трест, холдінг, концерн, асоціація, департамент та інші). На окремих підприємствах за таким принципом може бути організовано збір даних в розрізі структурних підрозділів, але за показниками їх діяльності.

Структура служби контролінга, а також обсяг збору й обробки даних у значній мірі визначають чисельність необхідного персоналу. Склад зайнятих у цій службі може бути таким: начальник (завідувач відділу), контролер-бухгалтер, контролер-аналітик, контролер інформаційної системи, контролер-системотехнік, контролер-документознавець, контролер-калькулятор, контролер-програміст, контролер-стратег. Крім цього, у складі служби контролінга можуть працювати юристи, математики, інженери, кібернетики та інші спеціалісти.

Підсумовуючи, зазначимо, що служба контролінгу інтегрує облік, планування, маркетинг у єдину самокеровану систему, в якій чітко окреслюються цілі підприємства, принципи управління та способи їх реалізації. Її формування необхідно здійснювати на основі науково обґрунтованих принципів.

## Висновки до розділу 2

Основними елементами системи інформаційного забезпечення контролінгу в управлінні суб'єктами господарювання є наступні:

– підсистема збору інформації про стан зовнішнього середовища (забезпечує збирання відомостей про стан зовнішнього середовища торговельної мережі шляхом моніторингу основних його факторів);

– підсистема збору інформації про внутрішнє середовища (формує масив інформаційних даних з внутрішніх джерел – управлінського обліку, інформації різних підрозділів торговельної мережі);

– підсистема інформаційних потоків (забезпечує оптимальну циркуляцію та фізичне переміщення повідомлень).

– інформаційні технології (забезпечує взаємодію сукупності засобів та методів збору, накопичення, переміщення, обробки інформації).

Система контролінгу спроможна виконати свої функції лише за допомогою економічних показників, за якими здійснюється планування, облік, аналіз та контроль виконання бюджетів у розрізі об'єктів спостереження. Важливою умовою показників контролінгу є їх взаємозв'язок, можливість відобразити динаміку явищ і процесів, показати тенденцію розвитку та причинно-наслідкові закономірності. В результаті опрацювання показників служба контролінгу формує варіанти управлінських рішень.

Служба контролінгу інтегрує облік, планування, маркетинг у єдину самокеровану систему, в якій чітко окреслюються цілі підприємства, принципи управління та способи їх реалізації. Її формування необхідно здійснювати на основі науково обґрунтованих принципах.

## РОЗДІЛ 3

### ВИКОРИСТАННЯ ЕЛЕМЕНТІВ КОНТРОЛІНГУ ДЛЯ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### **3.1. Діагностика фінансового стану суб'єкта господарювання в системі контролінгу**

Ринкові відносини викликають постійні зміни оточуючого середовища, появу все нових виробників, зміну попиту і пропозиції, конкуренцію між виробниками продукції, коливання цін тощо. Ці фактори впливають на стратегію і тактику розвитку підприємства і фінансовий стан. Аналіз фінансового стану та його планування на майбутнє є важливим елементом системи контролінгу підприємства, оскільки дає можливість визначити чи достатньо коштів для погашення заборгованості, чи платоспроможне підприємство, чи не загрожує йому банкрутство.

Об'єктом дослідження в даній роботі є державне підприємство “Чортківський лісгосп”, тому проведемо аналіз його фінансового стану.

Місце знаходження головного офісу – м. Чортків Тернопільської області. Форма власності даного підприємства – державна. Основним видом діяльності ДП “Чортківське лісове господарство” є ведення лісгосподарського та лісопромислового виробництва.

Метою діяльності підприємства є ефективне використання наявного виробничого потенціалу, створення сприятливих умов для збільшення виробництва і реалізації продукції і на цій основі отриманого прибутку задоволення соціальних та економічних інтересів. Забезпечення його ефективного функціонування потребує економічно грамотного управління діяльністю, яке багато в чому визначається умінням її аналізувати. За допомогою аналізу вивчають тенденції розвитку, глибоко і системно досліджують фактори зміни результатів діяльності, обґрунтовують плани та

управлінські рішення, здійснюють контроль за виконанням їх, виявляють резерви підвищення ефективності виробництва, оцінюють результати діяльності підприємства, виробляють економічну стратегію його розвитку та оцінюють фінансовий стан. При цьому інформаційною базою виступають форми фінансової звітності:

1. Баланс, ф.1. (додатки Б, В).
2. Звіт про фінансові результати, ф. 2. (додатки Г, Д).
3. Звіт про рух грошових коштів, ф.3. (додаток Е).
4. Звіт про власний капітал, ф.4. (додаток Ж).
5. Примітки до річної фінансової звітності, ф.5. (додаток К).

Фінансовий стан – це складна, інтегрована за багатьма показниками характеристика діяльності підприємства в певному періоді, що відображає ступінь забезпеченості підприємства фінансовими ресурсами, раціональності їх розміщення, забезпеченості власними оборотними коштами для своєчасного проведення грошових розрахунків за своїми зобов'язаннями та здійснення ефективної господарської діяльності в майбутньому [44, с.115].

До завдань, що вирішуються в процесі оцінювання фінансового стану, слід віднести:

- дослідження показників, отриманих в результаті його аналізу, з точки зору відповідності їх фактичних значень нормальним для даного підприємства рівням;
- ідентифікацію факторів, що вплинули на величину показника;
- визначення необхідної його величини на перспективу та способів її досягнення [44, с.116].

Практично всі користувачі фінансових звітів підприємств застосовують методи аналізу фінансового стану для оцінки та прийняття рішень щодо оптимізації власних інтересів.

Аналіз фінансового стану ДП “Чортківський лісгосп” доцільно здійснювати за такими напрямками:

- 1) аналіз показників фінансової стабільності;



- 2) аналіз показників платоспроможності;
- 3) аналіз показників ділової активності;
- 4) аналіз показників рентабельності.

Продіагностуємо фінансовий стан досліджуваного підприємства за вищезазначеними напрямками.

1. Показники фінансової стійкості є важливими показниками оцінки роботи підприємства. Фінансова стійкість підприємства – це стан його майна, що гарантує йому платоспроможність. Фінансова стійкість підприємства передбачає, що ресурси, вкладені в підприємницьку діяльність, повинні окупитися за рахунок грошових надходжень від господарської діяльності, а отриманий прибуток – забезпечувати самофінансування та незалежність підприємства від зовнішніх залучених джерел формування активів [56, с.149].

У таблиці 3.1 нами проведено аналіз показників фінансової стійкості ДП “Чортківський лісгосп” в динаміці (2010-2012 роки).

*Таблиця 3.1*

Аналіз показників фінансової стійкості ДП “Чортківський лісгосп”, 2010-2012 роки

№ з/п	Показник	Нормативне (рекомендоване) значення	2010 р.	2011 р.	2012 р.	Відхилення даних 2010 р. від даних	
						2011 р.	2012 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Коефіцієнт (платоспроможності) автономії	>0,5	0,52	0,49	0,45	-0,07	-0,04
2	Коефіцієнт фінансування	<1 (зменшення)	0,94	1,02	1,24	0,3	0,22
3	Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	>0,1	-0,07	-0,11	-0,28	-0,21	-0,17

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8
4	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	>0 (збільшення)	-0,06	-0,1	-0,27	-0,21	-0,17

З таблиці 3.1. видно, що у 2010 році коефіцієнт (платоспроможності) автономії та коефіцієнт фінансування відповідали рекомендованому значенню, однак протягом 2011-2012 рр. ці показники погіршились. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами і коефіцієнт маневреності власного капіталу протягом аналізованого періоду відхиляються від бажаного значення, крім того спостерігається тенденція до погіршення, що є негативним моментом в оцінці фінансового стану аналізованого підприємства. Тому можна зробити висновок про недостатнє забезпечення ДП “Чортківський лісгосп” власними оборотними коштами для здійснення своєї діяльності.

2. Важливим завданням при аналізі фінансового стану підприємства в системі контролінгу є визначення його платоспроможності. Основними ознаками платоспроможності є:

- а) наявність в достатньому об’ємі коштів на розрахунковому рахунку;
- б) відсутність простроченої кредиторської заборгованості.

Аналіз платоспроможності передбачає вивчення та оцінку причин фінансових труднощів підприємства. Зокрема вивчаються як часто виникають неплатежі, тривалість прострочених боргів. Поряд з цим особливої уваги заслуговує аналіз причин неплатоспроможності, які виникають через:

- необґрунтованість планових завдань із випуску та реалізації продукції;
- випуск неконкурентоспроможної продукції;
- недотримання режиму економії, перевитрати зі собівартості;
- неплатоспроможність покупців;
- високий процент оподаткування;
- зміна правової парадигми;

– недовиконання плану прибутків і, як результат, - брак власних джерел самофінансування;

– сповільнення оборотності оборотного капіталу;

– іммобілізацію коштів у дебіторську заборгованість, надлишкові запаси [37, с.79].

Платоспроможність підприємства визначають шляхом розрахунку коефіцієнтів ліквідності. Ліквідність підприємства означає здатність перетворити активи в готівку або отримати грошові кошти.

При оцінці ліквідності визначають:

– коефіцієнт поточної ліквідності;

– коефіцієнт швидкої ліквідності;

– коефіцієнт абсолютної ліквідності [39, с.86].

Ці коефіцієнти, які розраховуються на основі даних форми №1 “Баланс” шляхом зіставлення поточних активів і поточних зобов’язань підприємства, характеризують достатність поточних активів для погашення боргів протягом року.

Поточні активи – це активи, які постійно обертаються в процесі господарської діяльності підприємства. До поточних активів належать:

– оборотні активи – це грошові кошти і їх еквіваленти, не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу або 12 місяців з дати балансу. У балансі вони відбиваються в рядках 100 – 260 розділу II Активу;

– витрати майбутніх періодів. Відношення витрат майбутніх періодів до поточних активів пояснюється в такий спосіб: попри те, що це витрати, оплачені наперед, тобто заради отримання прибутку, очікуваного в майбутньому, цілком ймовірно, що частка цього прибутку може бути отримана протягом одного року або операційного циклу підприємства. Таким чином, витрати майбутніх періодів зберігають грошові кошти підприємства.

Прикладом витрат майбутніх періодів є витрати, пов’язані з підготовчими роботами в сезонних галузях промисловості, з освоєнням нових виробництв і

агрегатів, з оплатою авансом орендних платежів, з оплатою страхового полісу, з передплатою на газети, журнали тощо. Отже, в рядку 270 балансу в складі витрат майбутніх періодів враховуються витрати, які підлягають списанню як протягом 12 місяців від дати балансу, так і в більш пізній час [13, с.55].

Потрібно зазначити, що статті балансу, що включають активи або зобов'язання, які підлягають використанню (погашенню) як протягом періоду, меншого, ніж 12 місяців віддати балансу, так і в більш тривалий період часу, повинні бути розкриті в примітках до фінансової звітності в тій їхній частині, яка буде використана (погашена) протягом терміну, що перевищує 12 місяців від дати балансу. Таким чином, інформацію про витрати майбутніх періодів, що підлягають списанню протягом 12 місяців від дати балансу, можна отримати, використовуючи дані рядка 270 балансу і приміток до звітів [18, с.56].

Використовуючи дані фінансової звітності ДП “Чортківський лісгосп”, проведемо аналіз його ліквідності. Порядок розрахунку показників ліквідності наведено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Порядок розрахунку показників ліквідності

№ з/п	Назва показника	Порядок (формула) розрахунку	Нормативне (рекомендоване) значення
1	Чистий оборотний капітал (тис. грн.)	Ф.1 (ряд.260 – ряд.620)	> 0
2	Коефіцієнт покриття	Ф.1 (ряд.260 / ряд.620)	> 1
3	Коефіцієнт швидкої ліквідності	Ф.1 (ряд.260 – ряд.100 – ряд.110 – ряд.120 – ряд.130 – ряд.140) / Ф.1 ряд.620	0,6 – 0,8
4	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Ф.1 (ряд.220 + ряд.230 + ряд.240) / Ф.1 ряд.620	> 0

Проведемо аналіз показників ліквідності ДП “Чортківський лісгосп” в динаміці (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Аналіз показників ліквідності ДП “Чортківський лісгосп”,  
2010-2012 роки

№ з/п	Показник	Нормативне (рекомендоване) значення	2010 р.	2011 р.	2012 р.	Відхилення даних 2010 року від даних	
						2011 р.	2012 р.
1	Чистий оборотний капітал (тис. грн.)	> 0	-247	-429	-1056	-809	-627
2	Коефіцієнт покриття	> 1	0,93	0,9	0,78	-0,15	-0,12
3	Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,6 – 0,8	0,25	0,25	0,22	-0,03	-0,03
4	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	> 0	0,001	0,003	0,009	0,008	0,006

З таблиці 3.3 видно, що жоден з показників ліквідності ДП “Чортківський лісгосп” у 2012 році не відповідає нормативному (рекомендованому) значенню, окрім коефіцієнта абсолютної ліквідності. Це означає, що баланс, складений на 1.01.2013 р., не є ліквідним. Чистий оборотний капітал у 2012 році мав від’ємне значення і порівняно з 2011 р. його сума значно зменшилась. Аналогічна ситуація спостерігається і з іншими показниками ліквідності аналізованого підприємства. Так, протягом 2010-2012 років коефіцієнт покриття становив менше 1, що не відповідає рекомендованому значенню. В цілому можна зробити висновок, що ДП “Чортківський лісгосп” протягом 2010-2012 років характеризується невисокою здатністю швидкої мобілізації своїх активів для погашення зобов’язань, що є значним недоліком у роботі підприємства.

3. Платоспроможність, фінансова стійкість і стабільність фінансового стану в певній мірі обумовлюється його діловою активністю. Критеріями ділової активності є рівень ефективності використання капіталу, стійкість

економічного зростання, ступінь виконання завдання за основними показниками діяльності, забезпечення заданих темпів економічного зростання.

Основними показниками ділової активності є обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг), прибуток, розмір активів (авансованого капіталу). Аналіз показників ділової активності ДП “Чортківський лісгосп” представлено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Аналіз показників ділової активності ДП “Чортківський лісгосп”,  
2010-2012 рр.

№ п/п	Назва показника	Нормативне значення	2010 р.	2011 р.	2012 р.	Відхилення даних 2012 р. від даних	
						2010 р.	2011 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Коефіцієнт оборотності активів	збільшення	1,7	1,9	1,7	-	-0,2
2	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	збільшення	16,8	15,2	20,9	4,1	5,7
3	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	збільшення	5,4	5,3	4,8	-0,6	-0,5
4	Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	збільшення	5,8	5,7	5,9	0,1	0,2
5	Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	збільшення	0,9	1,1	1,2	0,3	0,1
6	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	збільшення	2,8	2,8	3,0	0,2	0,2

Дані аналітичної табл. 3.4 демонструють, що значення коефіцієнта оборотності активів ДП “Чортківський лісгосп” у 2012 році таке саме, як у 2010 році, проте на 0,2 менше, ніж у 2010 році. Значення коефіцієнта оборотності кредиторської заборгованості у 2012 році значно вище, ніж у 2010 році та 2011 році (відповідно на 4,1 та 5,7). Це означає, що у 2012 році зросла кількість оборотів, необхідних підприємству для оплати поточної кредиторської заборгованості у порівнянні з попередніми двома роками, що є позитивним моментом. А ось значення коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості навпаки зменшилось у 2012 році на 0,6 у порівнянні з 2010 роком і на 0,5 – у порівнянні з 2011 роком, що свідчить про зниження ефективності кредитного контролю, оскільки надаючи продукцію іншим суб’єктам з відстрочкою платежу, підприємство фактично їх кредитує. Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів, коефіцієнт оборотності власного капіталу, коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача) загалом характеризуються збільшенням своїх значень у 2012 році в порівнянні з попередніми двома роками, що відповідає рекомендованій тенденції.

4. Аналіз рентабельності займає основне місце у аналізі фінансового стану, який здійснюється у процесі контролінгу. Показники рентабельності підприємства – це відносні коефіцієнти, що виражають економічну залежність інших показників господарської діяльності підприємства. Контролінг передбачає побудову різних факторних моделей аналізу коефіцієнтів рентабельності.

Інформаційною базою для проведення аналізу рентабельності є бухгалтерська звітність і дані бухгалтерського обліку. В процесі контролінгу показників бухгалтерського обліку та звітності, що приймають участь в розрахунку коефіцієнтів рентабельності, застосовують наступні аналітичні прийоми та способи:

– порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності з даними за минулий звітний період;

– порівняння показників бухгалтерської звітності та пов'язаних з ними коефіцієнтів рентабельності звітного періоду та минулого року з нормативними значеннями чи критеріальними, що свідчать про позитивні або негативні тенденції в зміні рентабельності підприємства;

– аналіз змін з плином часу показників бухгалтерської звітності і відносних коефіцієнтів рентабельності при вивченні впливу факторів на ці показники [10, с.115].

Результати аналізу показників рентабельності ДП “Чортківський лісгосп” наведено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Аналіз рентабельності ДП “Чортківський лісгосп”, 2010-2012 рр.

№ п/п	Назва показника	Нормативне значення	2010 р.	2011 р.	2012 р.	Відхилення даних 2012 р. від даних	
						2010 р.	2011 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Коефіцієнт рентабельності активів	>0 (збільшення)	0,001	0,001	0,01	0,009	0,009
2	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	>0 (збільшення)	0,01	0,001	0,02	0,01	0,019
3	Коефіцієнт рентабельності діяльності	>0 (збільшення)	0,01	0,01	0,008	-0,002	-0,002
4	Коефіцієнт рентабельності продукції	>0 (збільшення)	0,07	0,06	0,03	-0,04	-0,03

На основі даних табл. 3.5 можна зробити висновок, що всі показники рентабельності аналізованого підприємства близькі за своїми значеннями до 0 протягом 2010-2012 років, що свідчить про його низьку прибутковість. Так, щодо коефіцієнтів рентабельності діяльності та рентабельності продукції



намітилась негативна тенденція, оскільки їх значення у 2012 році значно менші, ніж у 2010 році та 2011 році. Проте значення коефіцієнта рентабельності активів у 2012 році на 0,009 вище, ніж у 2010 та 2011 роках, а значення коефіцієнта рентабельності власного капіталу у 2012 році вище на 0,01, ніж у 2010 році та на 0,019 – ніж у 2011 році. Це, в свою чергу, відповідно свідчить про те, що кожна гривня, вкладена підприємством в активи, приносила йому більше прибутку у 2012 році в порівнянні з 2010 та 2011 роками, а також підвищилась прибутковість власного капіталу протягом аналізованого періоду.

На основі проведеного аналізу можна підсумувати, що фінансовий стан ДП “Чортківський лісгосп” у 2012 році загалом гірший, ніж у попередніх двох роках. Тому для даного підприємства вкрай актуальним є впровадження системи контролінгу з метою пошуку шляхів покращення його стану та підвищення прибутковості.

### **3.2. Аналіз структури активів і пасивів підприємства**

Стабільність фінансового стану підприємства залежить від правильності й доцільності вкладення фінансових ресурсів в активи, тому для його оцінки необхідно вивчити передусім склад, структуру майна та джерела його утворення, а також причини їх зміни.

Особливу увагу слід приділити аналізу наявності активів, які фактично вилучені з господарської діяльності підприємства, зокрема це:

- сумнівні борги – поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо є погашення якої боржник не впевнений. Розмір резерву сумнівних боргів визначається, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, або на основі класифікації дебіторської заборгованості;

- безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності [63, с.348].

Важливе значення має вивчення показників постійності й мобільності активів підприємства та співвідношення між необоротними й оборотними активами, а також класифікація активів підприємства та пасивів за терміновістю оплати (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

## Класифікація активів і пасивів підприємства

Групи активів	Умовне позначення	Характеристика	Групи активів	Умовне позначення	Характеристика
1	2	3	4	5	6
Високоліквідні	A1	Грошові кошти	Найбільш термінові	П1	Кредиторська заборгованість
Швидколіквідні	A2	Дебіторська заборгованість	Короткострокові	П2	Короткострокові кредити та позикові кошти
Повільноліквідні	A3	Матеріальні активи	Довгострокові	П3	Довгострокові кредити та позикові кошти
Важколіквідні	A4	Основні засоби	Постійні	П4	Джерела власних коштів

З таблиці 3.6 видно, що високоліквідними засобами підприємства є кошти в касі і на розрахунковому рахунку в банку, тому що вони в будь-який час можуть бути використані на оплату заборгованості. Такими за ступенем ліквідності активами є цінні папери і термінова дебіторська заборгованість по відвантажених товарах і наданих послугах. Менш ліквідною є прострочена заборгованість по відвантажених товарах, які не оплачені в строк покупцями за розрахунковими документами, бо за цією заборгованістю невідомим є строк надходження оплати. Ще менш ліквідними слід вважати вартість готової продукції, яка ще має бути реалізована, а також вартість запасів матеріальних цінностей. Ліквідні засоби використовуються підприємством на погашення першочергових зобов'язань щодо заробітної плати, банківських кредитів і відсотків по них, перед постачальниками, фінансовими органами.

Послідовність розміщення засобів (активів) за їхньою ліквідністю, тобто можливості перетворення на готівку, можна подати в такий спосіб:

- гроші (монети, банкноти, депозити; переказні векселі, грошові перекази, чеки; розрахунковий рахунок);
- цінні папери, які легко реалізуються (короткострокові акції, облігації; акцептовані банком векселі; депозитні сертифікати; угоди про перекупування);
- дебіторська заборгованість (з основної діяльності; з іншої діяльності);
- матеріально-виробничі запаси (готова продукція; матеріали; товари; незавершене виробництво; інші запаси);
- необоротні активи (основні засоби; нематеріальні активи; інвестиції; відкладені платежі; відкладені витрати) [65, с.245].

Групування та аналіз поточних активів ДП “Чортківський лісгосп” відображено в табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Згрупування поточних активів ДП “Чортківський лісгосп” за ступенем ліквідності, тис. грн.

Поточні активи	2010 р.	2011 р.	2012 р.	Відхилення даних 2012 р. від даних	
				2010 р.	2011 р.
1	2	3	4	5	6
Грошові кошти	3	11	43	40	32
Поточні фінансові інвестиції	-	-	-	-	-
<b>Всього по I-й групі</b>	3	11	43	40	32
Готова продукція	155	225	843	688	632
Товари	-	-	-	-	-
Дебіторська заборгованість	759	921	871	112	-50
Інші оборотні активи	121	60	136	15	76
<b>Всього по II-й групі</b>	1035	1206	1850	815	644
Виробничі запаси	453	713	684	231	-29
Незавершене виробництво	1963	1791	1245	-718	-546

1	2	3	4	5	6
Витрати майбутніх періодів	-	-	-	-	-
<b>Всього по групі III</b>	2416	2504	1929	-487	-575
Всього поточних активів	3454	3721	3822	368	101

З таблиці 3.7 видно, що протягом 2010 – 2012 рр. відбулось зростання активів I та II груп ліквідності відповідно на 40,0 тис. грн. і 815,0 тис. грн. у 2012 році порівняно з 2010 роком. Проте поточні активи III групи у 2012 році зменшились на 487,0 тис. грн. порівняно з 2010 роком. Загалом, вартість поточних активів у 2012 році на 368 тис. грн. більша, ніж у 2010 році та на 101 тис. грн. більша, ніж у 2011 році. Динаміка змін поточних активів ДП “Чортківський лісгосп” зображена графічно на рис. 3.1.

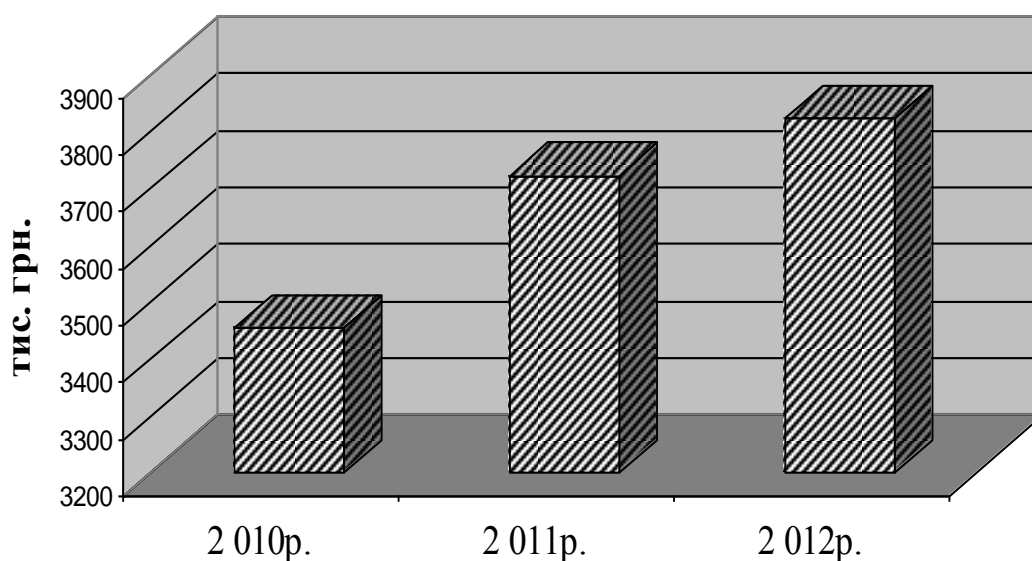


Рис. 3.1. Динаміка змін поточних активів ДП “Чортківський лісгосп” протягом 2007-2009 років

Аналіз складу, структури та динаміки балансу дає важливу інформацію про господарські засоби підприємства та джерела їх формування. Проведемо

аналіз структури активу балансу ДП “Чортківський лісгосп”, складеного на 1.01.2011 р., 1.01.2012 р., 1.01.2013 р. (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

## Аналіз структури активу балансу ДП “Чортківський лісгосп”

Показники	Абсолютна величина, тис. грн.			Зміни	
	на 1.01.2011 р.	на 1.01.2012 р.	на 1.01.2013 р.	1.01.2013 р. від 1.01.2011 р.	1.01.2013 р. від 1.01.2012 р.
1	2	3	4	5	6
Необоротні активи, в т.ч.	4242	4663	5030	788	367
основні засоби (залиш. в-ть)	3869	3859	3991	122	132
довгострокові біологічні активи	-	-	-		
Оборотні активи, в т.ч.	3505	3778	3837	332	59
виробничі запаси	453	713	684	231	-29
поточні біологічні активи	1	1	1	-	-
незавершене виробництво	1963	1791	1245	-718	-546
готова продукція	155	225	843	688	618
дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	759	921	871	112	-50
інша поточна дебіторська заборгованість	50	54	14	-36	-40
грошові кошти та їх еквіваленти	3	11	43	40	32
Витрати майбутніх періодів	-	-	-	-	-
Необоротні активи та групи вибуття	-	-	-	-	-
<b>Баланс</b>	<b>7747</b>	<b>8441</b>	<b>8867</b>	<b>1120</b>	<b>426</b>

Дані таблиці 3.8 демонструють, що за звітний період (2012 р.) відбулося збільшення необоротних активів на суму 788,0 тис. грн. у порівнянні з 2010 роком. Водночас у 2012 році оборотні активи збільшились на 332 тис. грн. у порівнянні з 2010 роком та на 59 тис. грн. у порівнянні з 2011 роком. Підсумок балансу ДП “Чортківський лісгосп” у 2012 році збільшився на 1120 тис. грн. у порівнянні з 2010 роком, і на 426 тис. грн. – у порівнянні з 2011 роком, що свідчить про активізацію діяльності підприємства у звітному році.

У табл. 3.9 проведено аналіз структури пасиву балансу ДП “Чортківський лісгосп”, складеного на 1.01.2011 р., 1.01.2012 р., 1.01.2013 р.

Таблиця 3.9

## Аналіз структури пасиву балансу ДП “Чортківський лісгосп”

Показники	Абсолютна величина, тис. грн.			Зміни	
	на 1.01.2011 р.	на 1.01.2012 р.	на 1.01.2013 р.	1.01.2013 р. від 1.01.2011 р.	1.01.2013 р. від 1.01.2012 р.
1	2	3	4	5	6
Власний капітал	3994	4174	3956	-38	-218
Розрахунки та інші пасиви, в тому числі	3753	4267	4911	1158	644
довгострокові позики	-	-	-	-	-
короткострокові кредити	-	-	600	600	600
розрахунки з кредиторами та інші розрахунки	3753	4267	4311	558	44
Доходи майбутніх періодів	-	-	-	-	-
<b>Баланс</b>	<b>7747</b>	<b>8441</b>	<b>8867</b>	<b>1120</b>	<b>426</b>

Аналізуючи розрахункові дані табл. 3.9, можна зазначити, що за звітний 2012 рік у порівнянні з 2011 роком відбулося збільшення короткострокових позик (на 600 тис. грн.), а також розрахунків з кредиторами та інших

розрахунків (44 тис. грн.). У 2012 році власний капітал підприємства на 38 тис. грн. менший, ніж у 2010 році, і на 218 тис. грн. – ніж у 2011 році. Розрахунки з кредиторами та інші розрахунки протягом аналізованого періоду зросли. Так, у 2012 році їхня сума на 558 тис. грн. більша, ніж у 2010 році та на 44 тис. грн. більша, ніж у 2011 році. Зростання кредиторської заборгованості та зменшення власного капіталу є негативним явищем в балансі аналізованого підприємства.

Для оцінки майнового стану підприємства доцільно регулярно проводити аналіз структури його майна. Аналіз структури майна ДП “Чортківський лісгосп” відображено в табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Аналіз структури майна ДП “Чортківський лісгосп”  
протягом 2010-2012 років

Актив	2010 р.		2011 р.		2012 р.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
<i>Всього майна, в тому числі:</i>	7747	100	8441	100	8867	100
Необоротні активи	4242	54,8	4663	55,2	5030	56,7
Оборотні активи	3505	45,2	3778	44,8	3837	43,3
Витрати майбутніх періодів	-	-	-	0,0	-	0,0
Необоротні активи та групи вибуття	-	-	-	0,0	-	0,0

Аналіз, проведений в табл. 3.10, показав, що у 2012 році відбулося зменшення частки оборотних активів на 1,5% (43,3%-44,8%) порівняно з 2011 роком, та на 1,9 % (43,3%-45,2%) порівняно з 2011 роком. Це сталося завдяки відволіканню частини поточних активів на кредитування покупців лісопродукції, інших дебіторів, що свідчило про фактичну іммобілізацію частини оборотних коштів на виробничі програми.

На підприємстві, що аналізується, у 2012 році підвищилась частка необоротних активів на 1,5% (56,7%-55,2%) у порівнянні з 2011 роком, що свідчить про незначне зміцнення матеріально-технічної бази ДП “Чортківський лісгосп” у даному періоді.

Для наочного зображення структури майна ДП “Чортківський лісгосп” у 2012 році нами побудовано відповідну діаграму (рис. 3.2).

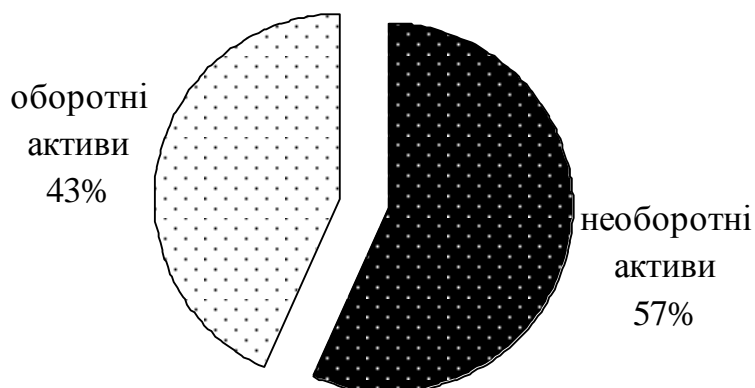


Рис. 3.2. Структура майна ДП “Чортківський лісгосп” у 2012 році

Для оцінки джерел господарських засобів підприємства нами здійснено аналіз структури його пасивів протягом 2010-2012 років у табл. 3.11.

Таблиця 3.11

Аналіз джерел господарських засобів ДП “Чортківський лісгосп” протягом 2010-2012 років

Пасив	2010 р.		2011 р.		2012 р.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
<i>Всього майна, в тому числі:</i>	7747	100	8441	100	8867	100
Власні засоби	3995	51,6	4234	50,2	3974	44,8
Довгострокові кредити	-	-	-	-	-	-
Кредиторська заборгованість	3752	48,4	4207	49,8	4893	55,2
Доходи майбутніх періодів	-	-	-	-	-	-



Наочно структуру пасиву балансу у 2012 році зображено на рис. 3.3.

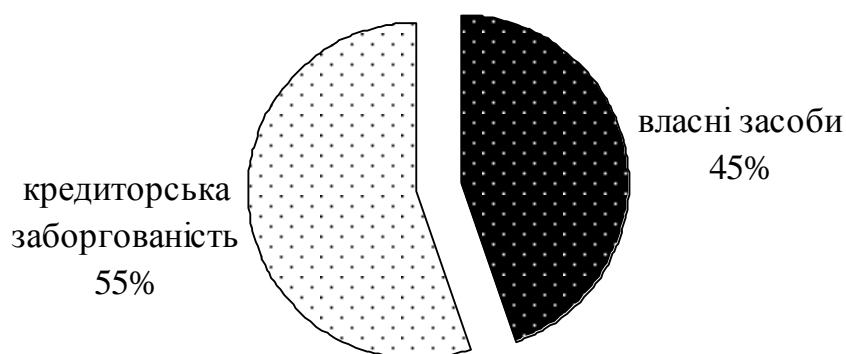


Рис. 3.3. Структура джерел господарських засобів ДП “Чортківський лісгосп” у 2012 році

На основі аналізу структури пасиву балансу, проведеного в табл. 3.10, та рис. 3.3, нами зроблено висновок про збільшення частки кредиторської заборгованості на 5,4% (з 55,2% до 49,8%) у 2012 році порівняно з 2011 роком, що свідчить про зниження ефективності діяльності ДП “Чортківський лісгосп”. Частка власних засобів ДП “Чортківський лісгосп” у 2012 році на менша на 5,4%, ніж у 2011 році, та на 6,8%, ніж у 2010 році, що є ознакою зниження фінансової незалежності аналізованого підприємства.

Таким чином, служба контролінгу може використовувати дані балансу для оцінки наявності майна та ефективності розміщення капіталу підприємства, його достатності для поточної і наступної господарської діяльності, оцінки розміру і структури залучених джерел фінансування фінансово-господарської діяльності, а також необхідності ефективності їх залучення.

### 3.3. Внутрішній аудит як важливий елемент контролінгу

Сучасна економічна ситуація країни та діяльність великих підприємств передбачає здійснення комплексу заходів щодо удосконалення їхньої діяльності для підтримки конкурентоспроможності на ринку та підвищення прибутковості. Одним із способів покращення становища підприємства та підтримки його в конкурентоспроможному стані є здійснення внутрішнього аудиту, який, на нашу думку, можна розглядати як елемент системи контролінгу, оскільки його основним завданням є виявлення відхилень в діяльності підприємства та розробка рекомендацій щодо їх усунення. Крім цього, внутрішній аудит вирішує для підприємства наступні завдання:

- вивчає систему контролю за активами;
- перевіряє відповідність діючого контролю політиці компанії;
- аналізує ситуації ризику і запобігання банкрутства;
- дає рекомендації з метою збільшення величини прибутку і підвищення ефективності технологій і ін. [62, с.25].

Основними об'єктами внутрішнього аудиту є:

- стан і ведення фінансового обліку;
- фінансова звітність, її вірогідність;
- стан необоротних активів і запасів;
- забезпеченість підприємства власними обіговими коштами;
- платоспроможність і фінансова стійкість;
- система управління підприємством;
- робота економічних і технічних служб підприємства;
- оподаткування: правильність визначення доходу, що підлягає оподаткуванню, своєчасність і повнота сплати податків;
- планування, нормування і стимулювання;
- внутрішньогосподарський контроль;
- виробничо-господарська діяльність;
- достовірність проектно-кошторисної документації тощо [62, с.31].

Основними процедурами внутрішнього аудиту є:

- вивчення засновницьких документів;
- дослідження первинної документації, реєстрів бухгалтерського фінансового (управлінського) обліку, фінансової звітності;
- зустрічна перевірка документів і господарських операцій, порівняння даних синтетичного і аналітичного обліку тощо [52, с.45].

Практика свідчить, що внутрішні аудитори повинні бути незалежними при збиранні і обробці інформації, оскільки вони мають повноваження подавати звіти безпосередньо на вищий рівень керівництва. Мета та функції внутрішнього аудиту за останні роки виходять далеко за межі лише перевірки бухгалтерського обліку. Так, у зарубіжній практиці виділяють такі основні функції внутрішнього аудиту:

- збереження майна фірми;
- ефективне використання ресурсів;
- забезпечення реальності у фінансовій звітності;
- адекватність інформаційної системи і т.д. [52, с.46].

Перелік контрольних функцій внутрішнього аудиту слід оформити відповідним наказом керівника підприємства. У ньому необхідно також передбачити своєчасне й кваліфіковане проведення перевірки з метою прогнозування господарських ситуацій, які призводять до порушення нормативних актів, що дасть можливість своєчасно вжити заходи для попередження (профілактики) правопорушень. За допомогою поточного контролю слід здійснити вибіркові перевірки правильності господарських операцій разом із суцільними перевірками каси, банку, розрахунків з підзвітними особами, списання матеріалів на витрати, забезпечення фінансових результатів, реагування на виявлені порушення.

В результаті виконання функцій внутрішнього аудиту визначається ефективність його функціонування, яка залежить від рівня його організації та здійснення на підприємстві.

Внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання комерційної, технологічної або фінансової угоди, у процесі її проходження і після завершення. Він дає експертну науково обґрунтовану оцінку господарським операціям і процесам.

Внутрішній аудит аналізує ситуацію ризику і застерігає від банкрутства, використовує ноу-хау для збільшення прибутку й ефективності нової технології, вживає заходів, що сприяють фінансовій діяльності підприємства.

Основну увагу внутрішньому аудиту слід приділяти перевірці тих показників фінансово-господарської діяльності підприємства, які можуть позитивно вплинути на ефективність виробництва. Така перевірка має спрямовуватися на попередження (профілактику) відхилень від нормативно-правових актів чи зловживань. Важливо також ретельно дослідити ті господарські операції, які мають бути документально оформлені й своєчасно відображені в облікових регістрах та у фінансовій звітності.

Отже, внутрішній аудит контролює раціональне витрачення матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотримання законності господарських операцій, виявлення допущених зловживань чи порушень [82, с.117].

Внутрішній аудит передбачає попередній контроль на стадії розгляду первинних документів, під час візування договорів, наказів, кошторисів. У такому разі внутрішній аудит претендує на роль профілактичного заходу.

Поточний контроль здійснюється під час реєстрації господарських операцій та інвентаризації.

Наступний контроль проводиться на стадії узагальнення й аналізу облікової і звітної інформації.

Таким чином, внутрішній аудит є системним і строго документальним, безперервним, універсальним (суцільним) заходом [52, с.163].

На наш погляд, доцільно в усіх галузях економіки, на кожному підприємстві запровадити систему внутрішнього аудиту з тим, щоб за цю роботу відповідала конкретна особа чи спеціальний відділ. Асигнування на

утримання такої аудиторської служби слід здійснювати за рахунок виявлених внутрішнім аудитом резервів підвищення ефективності роботи підприємства, зниження собівартості й збільшення прибутків.

Внутрішньогосподарські аудитори можуть проводити звичайні перевірки на відповідність (визначати, чи дотримано в господарській системі тих специфічних процедур або правил, які приписані персоналу вищим керівництвом (адміністрацією), або займатися операційним аудитом (перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінювання продуктивності й ефективності). Після закінчення операційного аудиту менеджеру видають рекомендації для удосконалення операцій. Крім того, внутрішньогосподарські аудитори в останні роки набули високої кваліфікації щодо оцінювання комп'ютерних систем [52, с.195].

Внутрішньогосподарський аудитор забезпечує адміністрацію цінною інформацією для прийняття рішень, які стосуються ефективного функціонування бізнесу. Він не залежить від функціонального управління, але не може не залежати від реальної ситуації. Користувачі зовні навряд чи захочуть покластися на інформацію, що перевірена внутрішнім аудитором, через відсутність у нього незалежності – це найголовніша відмінність між результатами роботи внутрішніх аудиторів і аудиторських фірм (зовнішніх аудиторів). Деякі види діяльності внутрішніх аудиторів називаються операційним аудитом.

Операційний аудит (аудит результатів, або управлінський аудит) – це вивчення аудиторами операцій компаній з метою формулювання рекомендацій щодо економічного використання ресурсів, досягнення цілей. Мета операційного аудиту – допомогти керівникам у виконанні їхніх обов'язків. Результатом цього може бути збільшення рентабельності компанії. Таким чином, внутрішні аудитори розглядають операційний аудит як складову внутрішнього аудиту [62, с.68].

Здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві – це основна ділянка функціонування системи внутрішнього контролю (СВА), яка полягає в

перевірці діяльності певного структурного підрозділу та винайденні шляхів її удосконалення. Якісне здійснення внутрішнього аудиту залежить передусім від вдалої організації його процесу, який слід покласти на керівника підприємства та СВА, при взаємодії яких можливо створити необхідне внутрішнє нормативне забезпечення та порядок організації внутрішнього аудиту, необхідних для здійснення внутрішнього аудиту, який би внаслідок своєї діяльності приносив би максимальну користь підприємству.

Організація процесу внутрішнього аудиту зумовлена необхідністю надання користувачам результатів діяльності СВА достовірної інформації про діяльність підприємства та розробки пропозицій щодо удосконалення діяльності підприємства. Внутрішній аудит проводять особи, які мають відповідний рівень професійної освіти, досвіду і компетенції, а робота помічників належним чином контролюється, аналізується і документально оформлюється [62, с.74].

Фахівці внутрішнього аудиту повинні надавати рекомендації з удосконалення системи обліку; проводити експертизи фінансової й оперативної інформації, огляд коштів, які використовуються для ідентифікації, виміру, класифікації та інформування; готувати огляди ефективної діяльності підприємства, у тому числі нефінансових засобів керівництва; здійснювати контроль за дотриманням українського законодавства і виконанням всіма підрозділами підприємства його внутрішньої політики щодо здійснення діяльності.

Крім того, внутрішній аудитор здійснює перевірку дотримання адміністративного порядку виконання розпоряджень і наказів, інвентаризацій та аналізує інформацію з метою розробки заходів щодо вдосконалення організаційної структури фірми. При цьому служби внутрішнього аудиту охоплюють всю діяльність підприємства – від окремого його підрозділу до підприємства в цілому.

Практика свідчить, що внутрішній аудитор складає загальний план контролю за здійсненням господарських операцій. Цей комплексний план

розробляється на основі прогнозів попиту і пропозиції, кошторису затрат, прогнозу прибутку і т.д. Аудитор слідкує за діяльністю окремих виробничих ділянок і цехів, співставляє фактичні витрати з нормативними витратами і кошторисами та на основі цього повідомляє керівництво підприємства про результати роботи підрозділів і причини виявлених недоліків.

Разом з тим, внутрішній аудитор спостерігає за розвитком виробничих, соціальних, економічних і політичних тенденцій, аналізує їх вплив на фінансово-господарську діяльність підприємства та своєчасно передає отриману інформацію керівництву [66, с.504].

Організація внутрішнього процесу аудиту необхідна для того, щоб визначити межі та засоби діяльності СВА при здійсненні перевірки, і забезпечити:

- внутрішніх аудиторів необхідним матеріальним та технічним оснащенням для обробки матеріалів перевірки;
- раціональне використання робочого часу внутрішніми аудиторами працівників підрозділу, який перевіряється;
- здійснення перевірки працівниками СВА на належному рівні;
- отримання максимального результату від здійснення перевірки з мінімальними витратами часу та трудових ресурсів.

В економічній літературі розглядаються передумови ефективної організації процесу внутрішнього аудиту. Ми вважаємо, що їх необхідно враховувати при організації внутрішнього аудиту і погоджуємось з В. С. Рудницьким [62, с.45], який розглядає наступні передумови:

- впровадження нових форм контролю, які відповідають нинішнім ринковим відносинам (зважаючи на розвиток української економіки, а саме розширення підприємств, які здійснюють успішну діяльність, існує потреба впровадження нових форм контролю, яким є внутрішній аудит, а отже їх організації);
- потреба управлінського персоналу в інформації про стан діяльності підприємства (беручи до прикладу велике промислове підприємство зі значною

кількістю господарських операцій та складною організаційною структурою, одній особі, яка управляє діяльністю підприємства складно здійснювати контроль та аналіз діяльності всіх підрозділів підприємства. Окрім того, дуже часто буває так, що кваліфікації управлінця недостатньо, щоб здійснити дані дії, тож з'являється об'єктивна необхідність в створенні СВА);

– оперативний взаємозв'язок між підрозділами підприємства та управлінським персоналом (забезпечити даний процес можна лише за умови впровадження служби внутрішнього аудиту на підприємстві, оскільки до складу даного підрозділу повинні входити працівники такої кваліфікації та спеціалізації, достатньої для надання об'єктивного висновку щодо діяльності окремого підрозділу).

В процесі організації внутрішнього аудиту слід пам'ятати, що він повинен бути організований на такому рівні, щоб результат діяльності СВА об'єктивно відображав діяльність підрозділу, який перевіряється, а також був доступний для розуміння всім користувачам такої інформації. Для виконання даної умови внутрішнім аудиторам необхідно дотримуватись принципів при організації внутрішнього аудиту. На наш погляд, М. Т. Білуха [6, с.191-194] надав повний перелік принципів організації внутрішнього аудиту тому, оскільки вони відображають всі умови ефективної організації внутрішнього аудиту на підприємстві.

Отже, М. Т. Білуха визначає наступні принципи організації внутрішнього аудиту:

– спеціалізації і кооперування: “спеціалізація і кооперування передбачають розподіл праці секторів груп контролерів, окремих виконавців і співвиконавців контрольно-аудиторських процедур”;

– пропорційності “полягає у додержанні правильного співвідношення інформаційного забезпечення контрольно-аудиторських підрозділів бухгалтерією, фінансовим відділом і обчислювальними центрами з метою забезпечення пропорційності надходження економічної інформації для використання контролерами при перевірці операцій” [6, с.193] .



Описаний вище принцип забезпечує надходження до аудиторської групи лише тієї інформації, яка необхідна для виконання певного завдання, що вимагає постановку конкретних питань СВА до представників підрозділу, який підлягає перевірці, які стосуються лише певної перевірки. Це забезпечує уникнення обробки зайвого масиву інформації, що значно спрощує проведення перевірки;

– паралельності: “одночасне паралельне виконання контрольно-аудиторських процедур для перевірки різних за змістом господарських операцій”. Дотримання даного принципу забезпечує підвищення професійності СВА, оскільки дає змогу проконтролювати ті операції, відносно яких не ставилося завдання. Отже, дотримання даного принципу службою внутрішнього аудиту підвищує ефективність діяльності всього підприємства;

– прямоочності: “дає змогу раціонально організувати потоки між учасниками контрольно-аудиторського процесу”; бухгалтерському обліку зумовлює потребу організації безперервного контролю”. Даний принцип обумовлює необхідність здійснення внутрішнього аудиту з початку діяльності підприємства для забезпечення ефективної його діяльності;

– ритмічності: “забезпечується рівномірним виконанням контрольних процедур, що передбачає правильну організацію роботи всіх виконавців”. Названий принцип полягає у здійсненні перевірок через певні проміжки часу. Ми вважаємо, що найефективнішим буде здійснювати перевірки в підрозділах тоді, коли на них можливе здійснення найбільшої кількості зловживань, а саме: відділ бухгалтерії слід перевіряти, перевіряючи окремі статті звітності в період, коли слід подавати звітність; відділ кадрів – під час нарахування заробітної плати. Дуже важливою є взаємна перевірка, оскільки це дасть змогу звірити інформацію, подану підрозділом, який підлягає перевірці [17, с.67].

Розглянуті принципи організації процесу внутрішнього аудиту є основою раціональної його побудови. При організації внутрішнього аудиту необхідно також враховувати вимоги управлінського персоналу, адже здебільшого головним користувачем результатів діяльності СВА є управлінський персонал. Тому внутрішньоаудиторська перевірка повинна бути організована таким

чином, щоб охопити всі аспекти діяльності підрозділу, який підлягає перевірці, відповідно до річного плану аудиторських перевірок або вимог керівника.

Структура внутрішнього аудиту підприємства включає три елементи: умови проведення аудиту, систему бухгалтерського обліку і процедури аудиту. Кожний елемент розуміють як наявність правил, процедур, методики і документації, розроблених для захисту своїх коштів, отримання надійної інформації з фінансів, підвищення ефективності роботи і дотримання відповідних вимог. У поєднанні всі перераховані елементи структури внутрішнього контролю забезпечують підприємству зниження небажаного ризику ділової і фінансової діяльності, а також ризик помилок в обліку.

Внутрішньому аудиту доцільно забезпечити співпрацю з юрисконсультантом з питань дотримання законів, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків та Інструкції про його застосування, Інструкції з інвентаризації, Положення про ведення касових операцій тощо [52, с.175]. Перед проведенням перевірки службою внутрішнього аудиту та можливості використання комерційної таємниці підприємства в ході перевірки, слід укласти договір з працівником про нерозголошення комерційної таємниці підприємства.

Внутрішній аудитор результати своєї роботи відображає у звіті, який дає йому можливість звернути увагу керівництва на відповідну проблему. Щоб досягти намічених цілей, звіт не варто розтягувати і перевантажувати зайвими подробицями. Він має бути чітким, точним, зрозумілим і своєчасним. Стандартної форми для звітів внутрішніх аудиторів немає і, ймовірно, ніколи не буде через багатогранність об'єктів перевірки, відмінності у здібностях та інтересах керівників.

У звіті внутрішнього аудитора, що надсилається аудиторському комітету, слід вказати, які рекомендації виконано, а які вважаються неефективними через надмірні витрати. Тільки після отримання письмового звіту внутрішня аудиторська перевірка вважається закінченою.

Іншою процедурою, характерною для подання звітності внутрішніх аудиторів, є спільний з керівниками аналіз критикованих моментів і внесених

рекомендацій до їх включення у кінцевий звіт внутрішнього аудитора [82, с.118].

Слід зазначити, що між зовнішнім і внутрішнім аудитом є багато подібних моментів. Зокрема, обидва можуть охоплювати перевірку одного і того ж самого об'єкта (фінансової звітності) і при цьому використовувати однакові методи і прийоми контролю. Разом з тим, між зовнішнім і внутрішнім аудитом існують суттєві відмінності. Зовнішній аудит проводиться сторонніми аудиторами на основі складеного договору на проведення аудиту, а внутрішній – в середині самого підприємства на вимогу і за ініціативою керівництва. За здійснення внутрішнього аудиту відповідає сам суб'єкт підприємницької діяльності або відділ внутрішнього аудиту. Зовнішній аудитор звітує перед сторонніми користувачами (акціонерами, кредиторами і т.д.), а внутрішній – перед своїм керівництвом.

Таким чином, внутрішній аудит забезпечує перевірку об'єктивності обліку і звітності у відповідності з нормативно-законодавчою базою, а також написання висновків щодо реальності балансу, звітності та фінансових результатів підприємства.

Підсумовуючи вищезазначене, можна зробити висновок, що роль і функції внутрішнього аудиту в сучасних умовах господарювання є виключно важливими для управління підприємством, оскільки керівництво може використовувати рекомендації внутрішнього аудитора щодо маркетингу, менеджменту та інших питань бізнесу з метою підвищення його прибутковості. Проте слід ретельно здійснювати процес організації система внутрішнього аудиту з метою отримання оперативної інформації про діяльність конкретного підрозділу та прийняття управлінських рішень щодо її удосконалення, враховуючи річний план аудиторських перевірок та вимоги керівника щодо конкретної перевірки. Процес організації внутрішнього аудиту передбачає врахування передумов та принципів, які висуває час, та нинішнє економічне становище країни.

### Висновки до розділу 3

Аналіз фінансового стану та його планування на майбутнє є важливим елементом системи контролінгу підприємства, оскільки дає можливість визначити чи достатньо коштів для погашення заборгованості, чи платоспроможне підприємство, чи не загрожує йому банкрутство.

Фінансовий стан – це складна, інтегрована за багатьма показниками характеристика діяльності підприємства в певному періоді, що відображає ступінь забезпеченості підприємства фінансовими ресурсами, раціональності їх розміщення, забезпеченості власними оборотними коштами для своєчасного проведення грошових розрахунків за своїми зобов'язаннями та здійснення ефективної господарської діяльності в майбутньому.

Стабільність фінансового стану підприємства залежить від правильності й доцільності вкладення фінансових ресурсів в активи, тому для його оцінки необхідно вивчити передусім склад, структуру майна та джерела його утворення, а також причини їх зміни на основі даних балансу. Служба контролінгу може використовувати дані балансу також для оцінки наявності майна та ефективності розміщення капіталу підприємства, його достатності для поточної і наступної господарської діяльності, оцінки розміру і структури залучених джерел фінансування фінансово-господарської діяльності, а також необхідності ефективності їх залучення.

Сучасна економічна ситуація країни та діяльність великих підприємств передбачає здійснення комплексу заходів щодо удосконалення їхньої діяльності для підтримки конкурентоспроможності на ринку та підвищення прибутковості. Одним із способів покращення становища підприємства та підтримки його в конкурентоспроможному стані є здійснення внутрішнього аудиту, який можна розглядати як елемент системи контролінгу, оскільки його основним завданням є виявлення відхилень в діяльності підприємства та розробка рекомендацій щодо їх усунення.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В умовах сьогодення, коли Україну визнано світовим співтовариством як країну з ринковою економікою, ще актуальнішою стає проблема здійснення дієвого та ефективного менеджменту діяльністю суб'єктів господарювання. Сучасні ринкові відносини в Україні виставляють нові вимоги до якісного рівня управління, характеру розв'язуваних при цьому завдань, до методів їхнього вирішення.

Безперечною умовою вдосконалення методів управління є повне використання внутрішніх можливостей підприємства, тобто утворення такої системи управління, яка б могла своєчасно виявляти, координувати, контролювати, аналізувати відхилення, коригувати, планувати, здійснювати внутрішній консалтинг, інформувати вище керівництво про економіку підприємства, а це дозволяє забезпечити система контролінгу на підприємстві.

Таким чином, обґрунтування контролінгу як обліково-аналітичної системи в управлінні підприємством є надзвичайно актуальним завданням, що зумовило тему нашого дослідження, в ході якого було зроблено наступні висновки та пропозиції:

1. Передумови формування і розвитку контролінгу як інформаційної системи склались історично. Історія еволюції контролінгу нараховує декілька століть. Відомості й докази виникнення та існування контролінгу свідчать про його зародження при королівських дворах Англії і Франції. Згодом система контролінгу розвивається в Сполучених штатах Америки та в Німеччині.

2. Контролінг – принципово нова концепція інформації і управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, що забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей діяльності підприємства.

3. Основне призначення контролінгу полягає в орієнтації системи управління підприємством на досягнення поставлених цілей. Контролінг при цьому є складною конструкцією, яка об'єднує в собі різні елементи функцій

управління і використовує їх в рішенні задач оперативного і стратегічного характеру. В наслідок цього, контролінг забезпечує синтетичний, цілісний погляд на діяльність підприємства у минулому, справжньому та майбутньому, комплексний підхід до виявлення і вирішення проблем, які постають перед підприємством.

4. Контролінг відіграє дуже важливу роль в системі менеджменту підприємством, будучи одним із найсучасніших і ефективних систем управління підприємством, є відособленою системою управління підприємством, орієнтовану на досягнення всіх завдань, що постають перед підприємством.

5. З метою задоволення інформаційних потреб контролерів суб'єктів господарювання необхідно створити потрібне інформаційне забезпечення, яке можливо розглядати як систему, що включає в себе такі елементи:

- підсистема збору інформації про стан зовнішнього середовища;
- підсистема збору інформації про стан внутрішнього середовища;
- підсистема інформаційних потоків та інформаційні технології.

6. Система контролінгу спроможна виконати свої функції лише за допомогою економічних показників, за якими здійснюється планування, облік, аналіз та контроль виконання бюджетів у розрізі об'єктів спостереження. Важливою умовою показників контролінгу є їх взаємозв'язок, можливість відобразити динаміку явищ і процесів, показати тенденцію розвитку та причинно-наслідкові закономірності.

7. Від якості розробки, прийняття та впровадження управлінських рішень залежить ефективність використання людських, матеріальних, фінансових, енергетичних та інформаційних ресурсів конкретної організації. В сучасних умовах господарювання саме система контролінгу підприємства здатна генерувати якісну інформацію, яку можна використовувати при прийнятті управлінських рішень.

8. Система контролінга на підприємстві може успішно функціонувати лише у тому випадку, коли вона буде організаційно виділена в окрему службу

управління. Служба контролінга контактує з економічними, інженерними, юридичними, кадровими та іншими службами системи управління, а також з керівництвом. Оскільки служба забезпечує інформаційну функцію для стратегічного управління, то вона наділяється широкими повноваженнями щодо отримання необхідних даних для роботи від усіх структурних підрозділів та відділів підприємства, а її рекомендації обов'язкові для реалізації на практиці.

9. Аналіз фінансового стану та його планування на майбутнє є важливим елементом системи контролінгу підприємства, оскільки дає можливість визначити чи достатньо коштів для погашення заборгованості, чи платоспроможне підприємство, чи не загрожує йому банкрутство. Фінансовий стан – це складна, інтегрована за багатьма показниками характеристика діяльності підприємства в певному періоді, що відображає ступінь забезпеченості підприємства фінансовими ресурсами, раціональності їх розміщення, забезпеченості власними оборотними коштами для своєчасного проведення грошових розрахунків за своїми зобов'язаннями та здійснення ефективної господарської діяльності в майбутньому. На основі дослідження фінансового стану ДП “Чортківський лісгосп” зроблено висновок, що:

9.1) недостатнє забезпечення ДП “Чортківський лісгосп” власними оборотними коштами для здійснення своєї діяльності, оскільки коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами і коефіцієнт маневреності власного капіталу протягом аналізованого періоду (2010-2012 рр.) відхиляються від рекомендованого значення;

9.2) жоден з показників ліквідності ДП “Чортківський лісгосп” у 2012 році не відповідає нормативному (рекомендованому) значенню, окрім коефіцієнта абсолютної ліквідності. Це означає, що баланс, складений на 1.01.2013 р., не є ліквідним. Чистий оборотний капітал у 2012 році мав від'ємне значення і порівняно з 2011 р. його сума значно зменшилась. Аналогічна ситуація спостерігається і з іншими показниками ліквідності аналізованого підприємства. Так, протягом 2010-2012 років коефіцієнт покриття становив

менше 1, що не відповідає рекомендованому значенню. В цілому можна зробити висновок, що ДП “Чортківський лісгосп” протягом 2010-2012 років характеризується невисокою здатністю швидкої мобілізації своїх активів для погашення зобов’язань, що є значним недоліком у роботі підприємства;

9.3) всі показники рентабельності аналізованого підприємства близькі за своїми значеннями до 0 протягом 2010-2012 років, що свідчить про його низьку прибутковість. Так, щодо коефіцієнтів рентабельності діяльності та рентабельності продукції намітилась негативна тенденція, оскільки їх значення у 2012 році значно менші, ніж у 2010 році та 2011 році. Проте значення коефіцієнта рентабельності активів у 2012 році на 0,009 вище, ніж у 2010 та 2011 роках, а значення коефіцієнта рентабельності власного капіталу у 2012 році вище на 0,01, ніж у 2010 році та на 0,019 – ніж у 2011 році. Це, в свою чергу, відповідно свідчить про те, що кожна гривня, вкладена підприємством в активи, приносила йому більше прибутку у 2012 році в порівнянні з 2010 та 2011 роками, а також підвищилась прибутковість власного капіталу протягом аналізованого періоду.

10. Фінансовий стан ДП “Чортківський лісгосп” у 2012 році загалом гірший, ніж у попередніх двох роках. Тому для даного підприємства вкрай актуальним є впровадження системи контролінгу з метою пошуку шляхів покращення його стану та підвищення прибутковості.

11. Стабільність фінансового стану підприємства залежить від правильності й доцільності вкладення фінансових ресурсів в активи, тому для його оцінки необхідно вивчити передусім склад, структуру майна та джерела його утворення, а також причини їх зміни на основі даних балансу. Служба контролінгу може використовувати дані балансу також для оцінки наявності майна та ефективності розміщення капіталу підприємства, його достатності для поточної і наступної господарської діяльності, оцінки розміру і структури залучених джерел фінансування фінансово-господарської діяльності, а також необхідності ефективності їх залучення. Проведений аналіз активів і пасивів досліджуваного підприємства свідчить, що:



11.1) за звітний період (2012 р.) відбулося збільшення необоротних активів на суму 788,0 тис. грн. у порівнянні з 2010 роком. Водночас у 2012 році оборотні активи збільшились на 332 тис. грн. у порівнянні з 2010 роком та на 59 тис. грн. у порівнянні з 2011 роком. Підсумок балансу ДП “Чортківський лісгосп” у 2012 році збільшився на 1120 тис. грн. у порівнянні з 2010 роком, і на 426 тис. грн. – у порівнянні з 2011 роком, що свідчить про активізацію діяльності підприємства у звітному році;

11.2) за звітний 2012 рік у порівнянні з 2011 роком відбулося збільшення короткострокових позик (на 600 тис. грн.), а також розрахунків з кредиторами та інших розрахунків (44 тис. грн.). У 2012 році власний капітал підприємства на 38 тис. грн. менший, ніж у 2010 році, і на 218 тис. грн. – ніж у 2011 році. Розрахунки з кредиторами та інші розрахунки протягом аналізованого періоду зросли. Так, у 2012 році їхня сума на 558 тис. грн. більша, ніж у 2010 році та на 44 тис. грн. більша, ніж у 2011 році. Зростання кредиторської заборгованості та зменшення власного капіталу є негативним явищем в балансі аналізованого підприємства.

12. Сучасна економічна ситуація країни та діяльність великих підприємств передбачає здійснення комплексу заходів щодо удосконалення їхньої діяльності для підтримки конкурентоспроможності на ринку та підвищення прибутковості. Одним із способів покращення становища підприємства та підтримки його в конкурентоспроможному стані є здійснення внутрішнього аудиту, який можна розглядати як елемент системи контролінгу, оскільки його основним завданням є виявлення відхилень в діяльності підприємства та розробка рекомендацій щодо їх усунення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азаренкова Г. М. Система забезпечення фінансового менеджменту в Україні: сучасні аспекти / Г. М. Азаренкова, Ю. С. Балясна, Т. О. Доценко, А. І. Ковальова // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – 2010. - №2(9). – С. 99-107.
2. Азрилиян А. Н. Большой экономический словарь / Авт. и сост. А.Н. Азрилиян и др. – 7-е изд., доп. – М. : Инт нов. Экон., 2008. – 1472 с.
3. Ареф'єва О. В. Історія виникнення контролінгу та сутність контролінгу бізнес-процесів / О. В. Ареф'єва, Л. Л. Дякон // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – №8 (62). – С. 16
4. Аудит : [учебное пособие] / Под ред. П. Н. Майданевича, Е. И. Волошиной – Симферополь : ЧП “Предприятие Фенікс”, 2008 – 700 с.
5. Безбородова Т. В. Структурно-морфологічна модель системи інформаційного забезпечення процесу управління / Т. В. Безбородова // Економіка та держава. – 2007. – № 4. – С. 27–29.
6. Білуха М. Т. Курс аудиту: підручник / М.Т. Білуха. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К. : Вища школа. – Т-во “Знання”, КОО, 2003. – 574 с.
7. Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / В. П. Бондар. – Житомир, 2008. – 456 с.
8. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності : [монографія] / А. В. Бодюк. – К. : Кондор, 2005. – 356 с.
9. Бутинець Ф. Ф. Аудит : [навч. підручник]. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП “Рута”, 2005. – 512 с.
10. Бутинець Ф. Ф. Економічний аналіз : [навч. посібник] / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ПП “Рута”, 2003. – 680 с.
11. Василенко В. О. Антикризове управління : [навч. посібник] / В. О. Василенко. – К. : ЦУЛ, 2003. – 504 с.

12. Ганусич В. О. Баланс та аналіз фінансової стійкості підприємства на його основі (на прикладі сільськогосподарських підприємств Закарпатської області) / В. О. Ганусич : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2005. – 20 с.

13. Гладкіх М. І. Контролінговий механізм у системі управління підприємством / М. І. Гладкіх : автореф. дис. канд. екон. Наук : 08.06.01. – Ін-т економіки пром-сті НАН України. – Донецьк, 2002. – 20 с.

14. Гребець О. Б. Контролінг як сучасна система управління / О. Б. Гребець // Економіка та держава. – 2009. - №12. – С.71-72.

15. Григораш І. О. Контролінг як сучасна система управління підприємством / І. О. Григораш // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - №11 (113). – С. 96-107.

16. Гуляєва Н. Оцінка ефективності проекту впровадження автоматизованої системи контролінгу / Н. Гуляєва // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2012. - №4. – С. 27 – 37.

17. Грицевич В. О. Внутрішній аудит як самостійний вид контролю в органах державного сектору України / В. О. Грицевич // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 67-69.

18. Дайле А. Практика контролінга / А. Дайле. Пер с нем. [Под ред и с предисл. М. Л. Лукашевича, Г. Н. Тихоненковой]. - М. : Финансы и статистика, 2003. – 315 с.

19. Дегтярьова О. О. Удосконалення методів виробничо-господарської діяльності підприємств на основі контролінгу (на прикладі нафтопереробних підприємств) / О. О. Дегтярьова : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.01. – Одес. держ. екон. ун-т. – О., 2002. – 19 с.

20. Дедов О. А. Методология контроллинга и практика управления крупным промышленным предприятием / О. А. Дедов : учеб. пособие. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 248 с.

21. Деменіна О. М. Ретроспективний та перспективний аспект концепцій контролінгу / О. М. Деменіна // Маркетинг в Україні. – 2012. - №4. – С. 55 – 59.

22. Денисенко М. П. Інформаційне забезпечення ефективного управління підприємством / М. П. Денисенко, І. В. Колос // Економіка і держава. – 2012. – № 7. – С. 19–24.

23. Добровольська О. В. Контролінг як засіб створення довгострокових конкурентних переваг на підприємстві / О. В. Добровольська // Проблеми науки. – 2009. - №4. – С. 8-12.

24. Довганинець О. В. Окремі аспекти аналізу фінансового стану підприємства / О. В. Довганинець // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”, 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 476 – 480.

25. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2006. – 495 с.

26. Дорош Н. І. Сутність і призначення внутрішнього аудиту / Н. І. Дорош // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 1(35). – С. 41-46.

27. Драгомірова Я. К. Інформаційне забезпечення ефективного функціонування системи контролінгу на підприємстві / Я. К. Драгомірова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. - №2. – С. 165-168.

28. Єрьомін А. В. Контролінг як складова антикризового управління підприємством / А. В. Єрьомін // Управління розвитком. – 2011. - №4. – С. 128-129.

29. Журавель Т. М. Контролінг як метод забезпечення конкурентних переваг на підприємстві / Т. М. Журавель, Я. О. Терещенко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. - №1. – С. 35-40.

30. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

31. Закон України “Про інформацію” від 02.10.1992 № 2657-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>.

32. Зоріна О. А. Організація контролінгу в Україні: питання теорії та практики / О. А. Зоріна // Економіст. – 2009. – №2. – С. 350 – 355.

33. Ивашкевич В. Б. Контроллинг: сущность и назначение / В. Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2005. - №7. – С. 8 – 12.

34. Іваненко В. М. Курс економічного аналізу В. М. Івасенко : [навч. посібник]. 2-е вид. – К. : Знання-Прес, 2003. – 206 с.

35. Карминский А. М. и др. Контроллинг : [ученик] / А. М. Карминский, С. Г. Фалько, А. А. Жевага и др.; под ред. А. М. Карминского, С. Г. Фалько. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 336 с.

36. Килимнюк В. Еволюція контролінгу, його місце та роль в економіці підприємства / В. Килимнюк // Економіст. – 2012. - №1. – С. 47 – 50.

37. Кононенко О. Аналіз фінансової звітності / О. Кононенко. – 3-те вид., перероб. і доп. – Х. : Фактор, 2005. – 156с.

38. Контролінг у системі управління підприємством / Г. М. Воляник, Н. С. Марушко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.4 – С. 151 – 155.

39. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина. С. В. Данилочкин. Н. Г. Данилочкина и др. / Под ред. Н. Г. Данилочкиной – М : ЮНИТИ – ДАНА. 2003. – 279 с.

40. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath&Partners; Пер. с нем. – 3-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 269 с.

41. Корнєв Ю. Інформаційне забезпечення розвитку підприємницької діяльності / Ю. Корнєв // Вісник НАН України. – 2008. – № 5. – С. 24–31.

42. Котляр М. Аналіз ліквідності як важливий етап оцінки фінансової стійкості підприємства // Вісник ТНЕУ. – 2008. - № 4. – С. 120 – 124.

43. Манн Р. Контроллинг для начинающих / Р. Манн, Э. Майер. Пер. с нем. Ю.Г. Жукова / Под ред. и с предисл. В. Б. Ивашкевича. – 2-ое изд., пер. и доп. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 804 с.

44. Мних Є. М. Економічний аналіз / Є. М. Мних : [підручник]. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
45. Набиева Л. Ю. Контролинг как новая экономическая категория науки управления / Л. Ю. Набиева // Економіка та держава. – 2007. - №8. – С. 28 – 29.
46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерством фінансів України від 7 лютого 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id).
47. Обушак Т. А. Сутність фінансового стану підприємства / Т. А. Обушак // Актуальні проблеми економіки. – 2007. - №9(75). – С. 92 – 100.
48. Одноволик В. І. Контролінг – сучасна концепція забезпечення стабільного розвитку підприємства / В. І. Одноволик // Актуальні проблеми економіки. – 2009. - №6. – С. 127-130.
49. Олійник О. В. Економічний аналіз / О. В. Олійник : [практикум] / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 496 с.
50. Оліфіров О. В. Контролінг інформаційної системи підприємства в умовах невизначеності / О. В. Оліфіров : автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.01. – Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2004. – 38 с.
51. Основи аудиту : [навч. посіб.] / С. І. Дерев’янка, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 238 с.
52. Пантелєєв В. П. Внутрішній аудит : [навч. посіб.] / Пантелєєв В.П., Корінько М.Д. / за ред. В. О. Шевчука. – К. : Державна академія статистики обліку та аудиту Державного комітету статистики України, 2006. – 247 с.
53. Петренко С. Н. Контролинг / С. Н. Петренко : [учебное пособие]. – К : Ника-Центр. Эльга, 2003. – 328 с.
54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затверджене Міністерством фінансів України від 28 травня 1999 р. №137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art>.

55. Полянська А. С. Інформаційне забезпечення розвитку вітчизняних підприємств / А. С. Полянська // Економіст. – 2012. - №2. – С. 21 – 27.

56. Прокопенко І. Ф. Курс економічного аналізу / І. Ф. Прокопенко, В. І. Ганін, З. Ф. Петряєва : [підручник] / За ред. Прокопенка І. Ф. – Харків : Легас, 2004. – 384 с.

57. Прохорова В. В. Контролінг – від теорії до реалізації на практиці : [монографія] / В. В. Прохорова, Л. С. Мартюшева, Н. Ю. Петрусевич, Ю. В. Прохорова. – Х. : ВД “ІНЖЕК”, 2006. – 200 с.

58. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар : [монографія]. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с.

59. Пушкар М. С. Розробка систем обліку / М. С. Пушкар : [навч. посібник]. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 198 с.

60. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) / М. С. Пушкар : [монографія]. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.

61. Пушкар М. С. Філософія обліку / М. С. Пушкар : [монографія]. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.

62. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація / В. С. Рудницький : [монографія]. – Тернопіль : Економічна думка, 2000. – 106 с.

63. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства / Г. В. Савицька : [навч. посібник]. – К. : Знання, 2004. – 654 с.

64. Семенов Г. А. Контролінг, як база обґрунтування й прийняття управлінських рішень / Г. А. Семенов, Н. В. Таран // Вісник економічної науки України. – 2010. - №1. – С. 154-159.

65. Сонин А. М. Внутренний аудит: Современный подход. / А. М. Сонин – М. : Финансы и статистика, 2007. – 64 с.

66. Сподарик В. Внутрішній аудит: проблеми, методика та організація / В. Сподарик // Економічний аналіз. – 2010. – №6. – С. 503-505.

67. Стефаненко М. М. Застосування методологічного інструментарію контролінгу в фінансовому управлінні вітчизняних підприємств / М. М. Стефаненко // Фінанси України. – 2010. - №5. – С. 144-151.

68. Стефаненко М. М. Обліково-аналітичне забезпечення функціональності контролінгу / М. М. Стефаненко // Економіка та держава. – 2007. - №8. – С. 25 – 27.

69. Сухарева Л. А. Контроллинг – основа управления бизнесом / Л. А. Сухарева, С. Н. Петренко. – К. : Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.

70. Тарасюк М. В. Інформаційне забезпечення контролінгу в управлінні торговельними мережами / М. В. Тарасюк // Проблеми інформатизації та управління. – 2009. – №3(27). – С. 131 – 138.

71. Терещенко О. О. Контролінг у системі антикризового управління підприємством / О. О. Терещенко // Фінанси України. – 2011. - №12. – С. 56 – 64.

72. Ткаченко А. М. Контролінг в системі управління промисловим підприємством / А. М. Ткаченко : [монографія] – Запоріжжя: видавництво Запорізької державної інженерної академії, 2006. – 194 с.

73. Ткаченко А. М. Контролінг та контроль у системі управління підприємством / А. М. Ткаченко // Аудитор України. – 2010. - №2. – С. 21 – 27.

74. Троян О. В. Механізм контролінгу в системі управління промисловим підприємством / О. В. Троян // Формування ринкових відносин в Україні. – 2009. - №1. – С. 15 – 21.

75. Фаїзов А. В. Контролінг як інформаційно-аналітична система стратегічного управління / А. В. Фаїзов // Вісник Сумського національного аграрного ун-ту. – 2008. - №1 (24). – С.329-334.

76. Фаїзов А. В. Організаційно-методичні аспекти контролінгу інноваційної діяльності / А. В. Фаїзов // Інноваційна економіка. – 2009. - №1(11). – С.159-164.

77. Фаїзов А. В. Формування системи показників контролінгу на підприємстві / А. В. Фаїзов // Інноваційна економіка. – 2008. - №10. – С.73-77.

78. Фалько С. Г. Контроллинг для руководителей и специалистов / С. Г.



Фалько. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 272 с.

79. Фольмут Х. Й. Инструменты контроллинга от А до Я / Х. Й. Фольмут: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевиа и Е.Н. Тихоненковой. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 288 с.

80. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

81. Цигилик І. І. Контролінг в системі управління / І. І. Цигилик, О. І. Мозіль, Н. В. Кірдякіна // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – №3(45). – С. 117–123.

82. Ченаш В. С. Внутрішній аудит як система забезпечення ефективного управління підприємством / В. С. Ченаш // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – №6. – С. 116-119.

83. Чуєнков А. Є. Сутність та організація служби внутрішнього аудиту / А. Є. Чуєнков // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – №7-8. – 2010. – С. 38-42.

84. Чумаченко М. Г. Контролінг перспектив не має / М. Г. Чумаченко // Фінансовий контроль. – 2005. - №3. – С. 35 – 39.

85. Чумаченко М. Г. Контролінг у дію / М. Г. Чумаченко // Економіка та держава. – 2007. - №11. – С. 4 – 8.

86. Швидаренко Г. О. Контролінг : [навч. посіб.] / Г. О. Швидаренко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'янку, Л. М. Приходько – К. : КНЕУ, 2008. – 264 с.

87. Шило В. П. Роль контролінгу в системі управління підприємством / В. П. Шило, С. Б. Ільїна, І. Ю. Меньша // Вісник Хмельницького національного університету.– 2011. – №1. – С. 45-50.

88. Яковлев Ю. П. Контролінг на базі інформаційних технологій / Ю. П. Яковлев : [навч. посібник] – К. : Кондор, 2008. – 400 с.