

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут інноватики, природокористування та
інфраструктури

Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

ШЕВЧЕНКО Павло Олександрович

Контролінг як інструмент ефективного управління підприємством / Controlling as a tool for effective enterprise management

Спеціальність: 071 – облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ОПЗмнв-21
П. О. Шевченко

Науковий керівник:
д.е.н., проф. Чорна Н. П.

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту

“ ____ ” _____ 20 ____ р.

Завідувач кафедри
_____ Р. Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ - 2021

ЗМІСТ

Вступ.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ КОНТРОЛІНГУ ЯК ІНСТРУМЕНТУ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ	
1.1. Сутність , цілі та завдання системи контролінгу.....	7
1.2. Аналіз системи показників контролінгу для прийняття управлінських рішень.....	12
1.3. Стратегічний та оперативний контролінг в системі управління.....	18
Висновки до розділу 1.....	28
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОЦЕСІВ ТА СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ	
2.1. Принципи, напрями та функції управлінського контролінгу.....	29
2.2 Основи побудови обліку на підприємстві.....	33
2.3 Загальні підходи та інструменти фінансового контролінгу у діяльності підприємства.....	39
Висновки до розділу 1.....	45
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ	
3.1. Економічні та соціальні проблеми впровадження системи контролінгу та шляхи їх вирішення.....	47
3.2. Необхідність впровадження системи контролінгу на підприємстві.....	52
3.3. Удосконалення системи контролінгу на підприємствах в умовах цифровізації.....	57
Висновки до розділу 3.....	64
Висновки	65
Список використаних джерел.....	69

Вступ

В сучасних умовах функціонування господарюючих суб'єктів на перший план висувуються вимоги удосконалення процесів управління на підприємстві зокрема оптимізації та впорядкування управлінських впливів на економічну сферу, постійного моніторингу варіантів досягнення поставлених цілей. Рівень оперативності та надійності обліку, контролю й аналізу при цьому мають бути настільки високі, що виникає необхідність у створенні єдиного інформаційного забезпечення цих функцій управління та їх інтеграції в єдину систему.

Вирішення цих завдань передбачає використання найбільш прогресивних концепцій та інструментів менеджменту. Одним з найважливіших напрямів у розвитку теорії та практики управління та вдосконалення організації планування, обліку, контролю та аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства є концепція контролінгу, реалізація якої дозволяє у потрібні терміни та якісно надавати необхідну інформацію на різні рівні управління.

Найбільш перспективним напрямком вирішення даних проблем є розробка концепції контролінгу в системі управління підприємством. Високий ступінь взаємозалежності з управлінням та мінливості контролінгу на підприємстві визначає актуальність застосування системного підходу до процесів його перетворення та розвитку, що дозволяє забезпечити ефективність функціонування підприємства загалом. У зв'язку з цим виникає необхідність розробки концепції контролінгу у системі управління підприємством, виявлення основних напрямів підвищення його ефективності, застосування системи контролінгу у межах окремо взятого суб'єкта господарювання.

В даний час в Україні дослідженню проблем концепції контролінгу, обґрунтуванню шляхів його розвитку присвячено багато наукових досліджень.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних і практичних аспектів контролінгу здійснили західні вчені-економісти такі як І. Ансофф, Ю. Вебер, А. Дайле, Е. Майєр, Р. Манн, К. Серфлінг, Х. Фольмут, Д. Хан, П. Хорват, У. Шеффер, а також вітчизняні вчені-економісти, зокрема: В. Анташов,

О. Благодатний, М. Білуха, С. Голов, О. Градов, Г. Губерна, Н. Гладких, В. Івашкевич, А. Криклій, Ю. Макогон, О. Максименко, С. Петренко, Л. Попова, М. Пушкар, В. Савчук, В. Сопко, Л. Сухарева, О. Терещенко, М. Чумаченко та інші. У цілому теоретичні здобутки практики вітчизняного контролінгу стали надбанням завдяки перекладеним роботам німецьких вчених.

Однак питання контролінгу ще не достатньо досліджене, методи й форми забезпечення якості управління потребують подальшого допрацювання.

Мета дослідження. Метою даної роботи є дослідження контролінгу та системи його впровадження у підприємствах в сучасних умовах. Виходячи із поставленої мети сформульовано наступні **завдання**:

- 1) розглянути сутність контролінгу, його зміст та основні етапи впровадження його на підприємстві;
- 2) дослідити еволюцією розвитку контролінгу;
- 3) здійснити аналіз діяльності підприємства з метою визначення поточних проблем;
- 4) використати методи контролінгу на досліджуваному підприємстві;
- 5) дослідити значення контролінгу на сучасному етапі розвитку економіки;
- 6) вивчити закордонний досвід впровадження системи контролінгу;
- 7) запропонувати шляхи удосконалення системи управління підприємством.

Об'єктом дослідження обрано ТОВ «Нововолинський завод дезодорованих олій» м. Нововолинськ.

Предметом дослідження визначено організаційні засади контролінгу на підприємстві та шляхи його впровадження, інформаційне забезпечення, методологія й інструментарій, а також пошук шляхів підвищення ефективності діяльності підприємства внаслідок впровадження системи контролінгу.

Методи дослідження. В роботі використані методи системного підходу до визначення економічних категорій; аналізу бізнес-процесів, документообігу, а також опрацювання літератури із питань економічних, інформаційних,

соціальних і психологічних особливостей впровадження системи контролінгу.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у:

- 1) дослідженні специфіки системи контролінгу, особливостей його застосування його на вітчизняних підприємствах;
- 2) теоретичному обґрунтуванні економічних парадигм, стратегій, концепцій та методів управління;
- 3) обґрунтуванні доцільності впровадження системи контролінгу для прийняття правильних управлінських рішень;
- 4) висвітленні ролі управління витратами в системі контролінгу;
- 5) розробці пропозицій щодо застосування методів стратегічного контролінгу на прикладі досліджуваного підприємства;
- 6) необхідності впровадження контролінгу у діяльність підприємств, які прагнуть досягти підвищення результативності своєї діяльності та зміцнити свої позиції на конкурентному ринку;
- 7) внесенні пропозицій щодо удосконалення системи контролінгу.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що ґрунтовне дослідження питань організації системи контролінгу, його принципів подальше його використання дасть можливість визначати слабкі та сильні сторони діяльності підприємства, розширити набір його можливостей і вчасно відреагувати на різні загрози, а також, підвищити конкурентоспроможність і рентабельність підприємства.

Пропозиції, розроблені за результатами дослідження, отримали схвалення з боку адміністрації ТОВ «Нововолинський завод дезодорованих олій», ряд із яких впроваджено у практичну діяльність цього підприємства:

- 1) удосконалено структуру потоків інформації на підприємстві, що в подальшому, безперечно, сприятиме прийняттю більш оперативних і виважених управлінських рішень;
- 2) запропоговано використання методу SWOT-аналізу з метою виявлення сильних та слабких сторін у діяльності досліджуваного підприємства;
- 3) більше уваги приділено процесам діагностування в управлінні

підприємством;

4) удосконалено аналіз та систему управління витратами.

Апробація результатів виконання кваліфікаційної роботи. Основні положення кваліфікаційної роботи пройшли апробацію на VI Національній науково-практичній конференції студентів і молодих вчених «Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів» (м. Тернопіль, 17 листопада 2021 р.). Опубліковано тези на тему «Удосконалення системи контролінгу на підприємствах в умовах цифровізації».

Структура і обсяг роботи: кваліфікаційна робота містить вступ, три розділи, висновки та список використаних джерел. Робота виконана на 72 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ КОНТРОЛІНГУ ЯК ІНСТРУМЕНТУ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

1.1. Сутність, цілі та завдання впровадження системи контролінгу

На сьогоднішній день не існує єдиного визначення поняття «контролінг», проте не викликає сумнівів, що це нова концепція управління, породжена практикою сучасного менеджменту. Саме поняття «контролінг» (від англ. Control - керівництво, регулювання, управління контроль) далеко не вичерпується контролем.

В основі цієї нової концепції системного управління суб'єктом господарювання лежить прагнення забезпечити успішну діяльність організаційної системи (підприємства, торгової організації, банку та ін.) в довгостроковій перспективі шляхом:

- узгодження стратегічних цілей із змінними умовами зовнішнього середовища;
- адаптації оперативних планів до стратегічного плану розвитку організаційної системи;
- координації й впровадження оперативних планів різних бізнес-процесів;
- створення системи забезпечення менеджерів інформацією різних рівнів управління в оптимальні строки;
- адаптації організаційної структури управління суб'єкта господарювання із метою підвищення її гнучкості й здатності швидко реагувати на мінливі вимоги зовнішнього середовища.

Контролінг створює методичну інструментальну базу для підтримки головних функцій менеджменту: планування, контролю, обліку й аналізу, а також оцінки ситуації з метою ухвалення управлінських рішень.

Основними компонентами концепції контролінгу є:

- 1) орієнтація на ефективну роботу підприємства щодо довгострокової перспективи – філософія прибутковості, яка означає:

- переважну орієнтацію мислення та дій працівників фірми на рентабельність;
 - чітке розуміння контролю витрат та заходів щодо їх зниження як безперервного процесу;
 - гармонійне поєднання орієнтації на клієнтів та на зростання прибутку;
 - зв'язок системи стимулювання працівників з їх конкретним вкладом у досягнення цілей підприємства та особистісних цілей (особисті доходи, кар'єра);
 - збільшення суми активів підприємства як один із можливих засобів досягнення стратегічної мети;
 - безперервну оцінку клієнтів за критерієм прибутковості, тобто розуміння того, скільки підприємство заробило на конкретному клієнті;
- 2) формування організаційної структури, зорієнтованої на досягнення стратегічних та тактичних цілей;
 - 3) створення інформаційної системи, адекватної завданням цільового управління;
 - 4) розбиття завдань контролінгу на цикли, що забезпечує інтерактивність планування, контролю виконання та прийняття коригувальних рішень.

Цикл контролінгу включає етапи планування, контролю виконання і прийняття коригувальних рішень. Етап планування у межах циклу контролінгу здійснюється за схемою «зустрічних потоків»: спочатку планування проводиться «згори донизу» (розробка методики планування, координація та деталізація планів за рівнями).

Після цього йде зустрічний потік знизу вгору. Внаслідок чого, одне із завдань контролінгу – розроблення методики коригування планових завдань, координування окремих планів та зведення їх у єдиний план по підприємству.

Етап контролю відхилень плану та факту передбачає аналіз фактичних даних щодо контрольованих величин та вироблення заходів щодо усунення відхилень у межах визначеної йому компетенції.

Іноді термін "контролінг" асоціюється зі словом "контроль", але це відмінне і навіть протилежне за змістом поняття.

Так, контроль зорієнтований на минуле, на з'ясування часу помилок та прорахунків, а контролінг зорієнтований на управління майбутнім для забезпечення тривалого функціонування підприємства та його окремих структурних одиниць.

Контролінг – це функціонально відокремлений напрям економічної роботи на підприємстві, що пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті для прийняття оперативних й стратегічних управлінських рішень.

Таким чином, основною метою контролінгу є орієнтація управлінського процесу на досягнення цілей в майбутньому, які стоять перед підприємством.

Система контролінгу покликана управляти процесами поточного аналізу та регулювання планових і фактичних показників, щоб по можливості уникнути помилок, відхилення від планових показників — як у теперішньому, так і майбутньому.

Звідси призначення контролінгу — запобігання появі кризових ситуацій. Помилки й проблеми, що виникають в аналізі ситуації всередині організації, переплітаються, якщо їх вчасно не усунути, із помилками щодо оцінки майбутніх умов навколишнього середовища. Іншими словами, необхідно передбачити, щоб ухвалені рішення не ґрунтувалося на помилкових передумовах, а це важливим, якщо ухвалені рішення пов'язане з великим ризиком.

Основними завданнями контролінгу є виявлення помилок у роботі організації та координація її діяльності з метою запобігання кризовим ситуаціям та підвищення ефективності роботи організації. Вирішення цих завдань пов'язане із:

- визначенням фактичного стану організації та її структурних одиниць;
- прогнозуванням стану та поведінки економіки організації на визначений майбутній момент часу;

- завчасним визначенням місця й причин відхилень значень показників, які характеризують діяльність як організації загалом, так і його структурних підрозділів;

- забезпеченням стійкого виробничо-фінансового стану суб'єкта господарювання при настанні (досягненні) граничних значень показників;

- виявленням слабких та вузьких місць у діяльності організації.

Результативність вирішення виявленої проблеми багато в чому визначається тим, наскільки злагоджено скоординовані цілі різних рівнів управління, засоби та методи їх реалізації.

Звідси наступним завданням контролінгу є завдання контролю та регулювання. Суть цього завдання полягає у інформаційному супроводі процесу планування. Його вирішення пов'язане із:

- розробленням методик планування;
- поданням інформації для складання планів;
- встановленням допустимих меж відхилень;
- аналізом причин та розробкою пропозицій для зменшення відхилень;
- обліком та контролем витрат та результатів;
- розробкою інструментарію для планування, контролю та прийняття управлінських рішень;
- стимулюванням планування.

Реалізація вказаних завдань забезпечує підготовку до використання сприятливих умов, висвітлює майбутні проблеми, готує підприємство до неочікуваних змін в зовнішньому середовищі, покращує координацію дій в підприємств і тим самим сприяє тривалому й успішному функціонуванню підприємства і його структурних одиниць.

Як ключові цілі організації можна виділити досягнення високої рентабельності, забезпечення ліквідності та підвищення ефективності організації в цілому. Досягнення поставлених цілей ґрунтується на виконанні таких функцій контролінгу:

- моніторинг стану економіки організації;

- сервісна функція (забезпечення аналітичною інформацією для ухвалення управлінських рішень);
- управлінська функція;
- контроль та аналіз економічності роботи підрозділів;
- підготовка і розробка методології прийняття рішень, їх координація, і навіть контроль сприйняття цієї методології керівництвом.

Моніторинг стану економіки суб'єкта господарювання - контроль рівноваги показників прибутку і витрат. Рівновага досягається так, що через певні проміжки часу задані величини порівнюють із фактичним станом і визначають, чи не потрібно корегування (протидіючі заходи) для досягнення необхідного або бажаного стану, і в разі необхідності здійснюють його.

Звідси можна дати визначення контролінгу, як системи регулювання витрат та результатів діяльності, необхідна для досягнення цілей організації, що дозволяє попередити появу кризових ситуацій та вчасно вжити заходів, якщо економіці підприємства загрожує небезпека.

Сервісна функція контролінгу полягає у своєчасному наданні необхідної інформації керівництву для ухвалення рішення щодо коригування стратегії розвитку підприємства. Інформаційне обслуговування контролінгу здійснюється на основі систем планування, нормування, обліку та контролю, які зорієнтовані на досягнення мети, кінцевих підсумків діяльності підприємства. Інформація має містити задані (нормативні і планові) та фактичні дані, у т. ч. про відхилення, що виявляються засобами обліку за підрозділами

Управлінська функція полягає в переоцінці стратегії, коригуванні реалізації цілей та зміну цілей. Реалізується ця функція із використанням даних аналізу відхилень, ставок покриття, узагальнених результатів діяльності прийняття рішень із управління. Ці рішення приймаються на усіх рівнях управління підприємством, і особливо важливим завданням контролінгу є координація цілей різних рівнів, засобів і методів їх реалізації із тим, щоб максимально досягти кінцевої мети підприємства.

Головне завдання керівництва полягає в створенні потенціалу успіху на ринку в майбутньому, що насамперед досягається застосуванням системи стратегічного планування. Щоб стратегія, що розробляється, була вірною, необхідно володіти системою «раннього виявлення» майбутніх тенденцій, як у навколишньому світі, так і всередині, і у самій організації. Зовнішні «індикатори» повинні інформувати керівництво про економічні, соціальні, політичні та технологічні тенденції, внутрішні — окремі показники та їхні системи, що представляють на практиці, повідомляти про поточне «самопочуття» підприємства, а також прогнозувати кризові ситуації в окремих галузях діяльності або загалом на підприємстві. Завданням контролера є методична й консультаційна допомога у створенні системи «раннього виявлення» тенденцій та чинників, здатних принести у їх розвитку не лише зиск, а й втрати.

Завдання контролера полягає також у тому, щоб стежити за правильністю застосування методики, яка сприяє досягненню підприємством прибутку (запобіганню збитку). Цю функцію контролер повинен виконувати як свого роду перекладача, консультанта, що супроводжує економіста, лоцмана для досягнення прибутку у такий спосіб, щоб кожен працівник зберігав з допомогою відповідних інструментів здатність до самоконтролю.

1.2. Аналіз системи показників контролінгу для прийняття управлінських рішень

Одним з головних завдань контролінгу та метою його запровадження на підприємстві є розробка й використання системи показників для формування стратегічних цілей, оцінювання результативності господарської діяльності, моніторингу відхилень і визначення прогнозних орієнтирів.

Це визначає низку вимог до ефективності інформації, оптимізації інформаційних потоків, вибору методик оцінювання економічних результатів діяльності суб'єктів господарювання.

Якісний відбір, обробка та подальша правильна інтерпретація отриманої інформації дає змогу приймати управлінські рішення, які є адекватними стратегії розвитку підприємства.

Важливим завданням контролера в сфері постачання інформації стає структуризація інформаційних потоків на підприємстві згідно з вимогами окремих інстанцій прийняття рішень. Розроблена контролером система показників повинна стати інструментом управління, тобто охопити систему управління підприємством загалом, дати можливість ідентифікувати відхилення від визначених цілей.

Розбудова системи показників, щонайбільш наближеної до вимог систем інтегрованого управління, вимагає застосування механізмів, які зробили б можливим як інтеграцію окремих функцій в межах єдиної системи, так і гарантували прозорість результату як основного фактора, який характеризує рівень організації ведення бізнесу.

Упродовж розвитку систем інтегрованого управління сформувалося кілька концепцій, у яких можна реалізувати підхід з орієнтацією на результат — зокрема, система Du-Pont, яка є прототипом систем, орієнтованих на рентабельність. У практиці західних підприємств також широко використовуються системи, додатково орієнтовані на цілі забезпечення ліквідності: ZVEI (ZVEI), RLсистема показників тощо. Популярними є такі вартісні концепції такі як рентабельність акціонерного капіталу (ROE); рентабельність чистих активів (RONA); грошовий потік віддачі на інвестований капітал (CFROI); економічна додана вартість (EVA); прибуток до виплати відсотків, податків і дивідендів (EBITD); ринкова додана вартість (MVA) та ін.

Звісно, у будь-якому випадку розбудова системи показників завжди вимагатиме індивідуального оцінювання системи управління. Водночас слід обережно підходити до питання пріоритетності монетарних (фінансових, кількісних) цілей і виключної концентрації на вартісних показниках діяльності. Не варто забувати й те, що стратегічні немонетарні установки, такі як орієнтація на клієнта, зосередження на якості та пошук потенціалів й розвиток

основних компетенцій, збільшують шанси досягнення монетарних цілей, до того ж у довгостроковому періоді. Створювана для акціонерів вартість у довгостроковій перспективі є одним з найбільш використовуваних критеріїв оптимальності прийнятих управлінських рішень.

З цією метою необхідно розглянути методики оцінювання вартості бізнесу: оцінка на основі наявних активів (витратний підхід), оцінка на основі майбутніх доходів (дохідний підхід); оцінка на основі ринкового порівняння (порівняльний підхід).

Дієвість системи, яка відповідатиме сучасним завданням менеджменту, визначається відповідністю таким параметрам, як: наявність системи генеральних цілей діяльності та організація процесу генерального цільового планування; наявність механізмів декомпозиції (деталізація, трансформація) генеральних цілей у часткові; наявність організаційних можливостей проведення аналізу відхилень. Під час розробки системи цілей і показників дуже важливо також забезпечити «розгортання» системи не тільки за вертикаллю, а й за горизонталлю за рахунок узгодження показників на міжфункціональному рівні.

Основними складовими управління за цілями є: розробка чітких і коротких формулювань цілей та реалістичних планів їх виконання; систематичний контроль, вимір та оцінювання роботи й результатів; коригуючі заходи для досягнення запланованих результатів.

Важливим є те, що в процесі створення системи цілей і показників можна досягти покращення діяльності організації за етапами ланцюжка створення вартості. У разі ж прив'язки показників до підрозділів, взаємодію між якими не достатньо погоджено, виникає ризик того, що розроблені показники відображатимуть лише інтереси окремих підрозділів, але не усієї організації загалом. Необхідно чітко уявляти, що система стратегічного управління повинна забезпечувати можливість управління організацією на постійній, регламентованій основі за рахунок постановки стратегічних цілей, доведення цілей до рівня бізнес-процесів і створення системи вимірюваних показників, на

основі яких здійснюється оперативне управління підприємством. Тому гармонізація стратегічного й оперативного рівнів управління здійснюється за посередництва системи контролінгу шляхом розробки цілей, показників, систем звітності.

Функціонуюча система контролінгу, гарантує трансформацію генеральних цілей у часткові шляхом розбудови широкої мережі показників, завдяки чому стає можливою інтеграція всіх рівнів управління та їх орієнтація на досягнення поставлених цілей. Таким чином, системи показників перетворюються на комплексні інформаційні системи, які в стислому вигляді здатні відобразити результативність бізнесу загалом і в розрізі основних структурних одиниць.

Слід виважено підходити до встановлення цільових критеріїв діяльності підприємства. Довільно встановлені (без достатнього глибокого аналізу й обґрунтування) цільові критерії можуть виявитися свідомо нездійсненними, що призведе до неможливості, а згодом і до небажання відповідальних займатися реальним поліпшенням діяльності. Водночас обґрунтовано обрані цілі, показники й цільові критерії можуть стимулювати персонал до поліпшення діяльності. При цьому необхідно реалізувати в компанії систему матеріальної мотивації керівників і персоналу залежно від результативності його діяльності. Перевагами використання вартісних концепцій оцінювання результативності діяльності є те, що вони можуть надавати інформацію про фінансовий стан компанії, підтримують певний імідж перед акціонерами й потенційними інвесторами, а також сприяють підвищенню ініціативності персоналу, допомагають ефективно обґрунтовувати порядок винагороди за досягнення поставлених цілей та аналізувати діяльність центрів відповідальності, залежно від внеску в створення вартості бізнесу.

Основним недоліком показників, що використовуються в практиці управління компанією, є їх грошове вираження, що не дає змоги розкрити низку важливих аспектів роботи. Не можна оцінити лише фінансовими

показниками такі характеристики, як якість сервісу, лояльність споживачів до торгової марки тощо.

Сучасні системи оцінкових індикаторів мають бути спрямовані на стратегію довгострокового успіху шляхом визначення найбільш важливих цілей (на які організація повинна зосередити свої ресурси й увагу). Тобто цей інструмент пропонує структуру для «стратегічноорієнтованої» управлінської системи, що організовує ресурси, інформацію й управлінські процеси.

На цьому етапі необхідно розглянути причини виникнення, використання, особливості побудови такого управлінського інструмента, як «збалансована система показників» (BSC). Збалансована система показників дає змогу повною мірою пов'язати стратегію підприємства з оперативним бізнесом, приймати цілком об'єктивні рішення в сфері розподілу ресурсів. BSC дає можливість точно оцінювати ситуацію, оперативно корегувати її, а також забезпечує додатковий мотивуючий ефект для персоналу компанії, починаючи від топ-менеджменту й закінчуючи працівниками нижчих рівнів управління, оскільки і ті й інші бачать свої нормативні показники та їх відхилення (розробляються так звані «карти збалансованих показників»), а отже правильно й доволі чітко розставляють пріоритети в своїй роботі.

Збалансована система оціночних індикаторів є зваженим набором монетарних і немонетарних показників для реалізації внутрішньофірмових управлінських цілей. Вона спрямована насамперед на зв'язку показників у грошовому вираженні з операційними вимірниками таких аспектів діяльності підприємства (перспективи BSC), як задоволеність клієнта, внутрішньофірмові господарські процеси, інноваційна активність, заходи для поліпшення фінансових результатів.

Збалансована система показників дає змогу компаніям оцінювати свої фінансові результати, одночасно відслідковуючи операційні показники, що є генераторами майбутніх грошових потоків, враховує причинно-наслідкові зв'язки між результуючими показниками, ключовими факторами формування та процесами, які забезпечують їх досягнення. Використовуючи BSC, компанія

встановлює цілі вдосконалення своїх бізнес-процесів, взаємопов'язані зі стратегічними цілями розвитку.

Виходячи із цього, вимоги до системи показників мають бути такі:

- орієнтація на цілі стратегічного управління (використання інструментарію BSC);
- придатність до використання контролінгом для реалізації його функцій;
- вимірюваність (наявність механізмів і методик вимірювання показників);
- прозорість системи для керівників і зрозумілість для виконавців.

Доцільність використання систем показників і відмова від використання одиничних показників визначається такими аспектами:

- потреба в системному підході до управління складними системами (підприємствами) — показники, системно пов'язані один з одним, здатні концентровано відобразити загальну картину їх функціонування;

- розгалужена система показників здатна забезпечити реалізацію індивідуальних інтересів власників та основних груп стейкхолдерів підприємства завдяки чіткій постановці генеральних цілей (стратегічний рівень управління) та подальшій їх трансформації в завдання поточної діяльності (оперативний рівень);

- системність (інтегрованість) взагалі дає змогу ідентифікувати в системі управління вузькі місця та приховані резерви вартості вже на етапі діагностики стану, здійснювати контроль результативності загальної діяльності.

Нарешті, коли основні критичні чинники функціонування системи враховано, побудована система показників перетворюється на комплексну інформаційну систему, набуває функціональності й може ефективно використовуватись як інструмент управління діяльністю.

1.3. Стратегічний та оперативний контролінг в системі управління

Стратегічний контролінг покликаний допомагати підприємству ефективно використовувати наявні у нього переваги й створювати нові потенціали успішної діяльності на перспективу. Служба стратегічного контролінгу виступає у ролі внутрішнього консультанта менеджерів й власників підприємства у процесі розробки стратегії, стратегічних цілей і завдань. Вона надає необхідну інформацію, що орієнтує керівництво у процесі ухвалення рішення.

Діяльність оперативного контролінгу спрямована на надання допомоги менеджерам у досягненні запланованих результатів, які найчастіше виражаються у формі кількісних значень рівнів рентабельності, ліквідності або прибутку.

Оперативний контролінг зорієнтований на короткостроковий результат, тому його інструментарій принципово відрізняється від методів та методик стратегічного контролінгу.

Стратегічний контролінг визначає цілі й завдання оперативного контролінгу, тобто. ставить нормативні рамки. Обидва напрями, що розглядаються, відрізняються за охопленням тимчасовим горизонтом. Так, оперативний контролінг реалізує власні функції на короткостроковому відрізку часу, як правило, до року. Стратегічний контролінг в сучасному менеджменті не прив'язаний жорстко до часових рамок, хоча найчастіше йдеться про середньо- та довгостроковий період.

Основна відмінність між стратегічним та оперативним контролінгом полягає в тому, що стратегічний зорієнтований на тенденції майбутнього, а оперативний, навпаки, "дивиться" у минуле. Нижче наведено їх характерні відмінності:

- стратегічний зорієнтований на потенціал, а оперативний контролінг — на конкретний результат;

- контролінг передумов розвитку підприємства, успіху та результату має різне значення для обох напрямків контролінгу;
- об'єкти планування та контролю в оперативному контролінгу збігаються, а у стратегічному вони не ідентичні;
- в оперативній області домінує контроль із боку (найчастіше з боку відділу контролінгу), а у стратегічній – самоконтроль.

У реальній практиці стратегічний та оперативний контролінг досить тісно взаємодіють один із одним у процесі реалізації функцій сучасного менеджменту (рис. 1.4). Служба контролінгу виступає як посередник між правлінням та підрозділами підприємства у стратегічному та оперативному плануванні, а також здійснює контроль за їх виконанням.

Стратегічний контролінг координує функції стратегічного планування, контролю та стратегічного інформаційного забезпечення.

Цільове завдання стратегічного планування полягає у забезпеченні тривалого успішного функціонування організації. З цією метою потрібно формулювати й впроваджувати стратегії пошуку, побудови та збереження потенціалу успіху (прибутковості). Слід розрізняти нові та наявні потенціали успіху.

Під наявними потенціалами успіху розуміють створені та використовувані на підприємстві потенціали. Якщо підприємство може забезпечити більш ефективно, ніж у конкурентів, вирішення наявних, змінних або нових проблем клієнтів, це означає його здатність створити нові потенціали успіху.

Потенціали успіху можна розділити також зовнішні та внутрішні. Зовнішні потенціали залежать від успішної комбінації " продукт / ринок " . Внутрішні можуть бути таких видів: інформаційні, структурні, технічні, фінансові, кадрові та інші.

Центральним пунктом стратегічного планування є розроблення стратегій — можливих дій щодо досягнення цілей, які стоять перед підприємством.

У принципі стратегії можуть формулюватися і диференціюватися у межах як усього підприємства, так і його функціональних структурних підрозділів.

Процес стратегічного планування можна розбити на низку фаз:

1. Пошук та формулювання стратегічної мети, яка впливає із загальних цілей (місії) підприємства та конкретизується як потенціал успіху. Одночасно вводяться обмеження у формі фіксованих та незалежних змінних. Ці обмеження як екзогенного (зовнішнього), і ендogenous (внутрішнього) характеру є вихідні передумови процесу планування. Сформульовані планові цілі та обмеження визначають процес пошуку альтернативних варіантів, а також оцінку їх реалізованості.

2. Оформлення й оцінка стратегії - передбачає визначення вихідної ситуації, потенціалів та стратегічних "люків" підприємства, які є різницею між можливими і реально досягнутими значеннями. Вивчення вихідної ситуації на підприємстві дозволяє виявити його сильні і слабкі місця. Окрім того, можна встановити різницю між метою як плановою величиною і вихідною ситуацією як фактичною величиною на даний час. На цьому етапі розробки стратегії слід шукати та конкретизувати можливі альтернативні рішення, що дозволяють досягти поставленої мети та усунути наявні "люки". Необхідно розробляти якомога більше альтернативних стратегій на базі пропозицій, очікувань та прогнозів із використанням відповідного інструментарію. Через неповну кількісну та якісну інформацію, а також внаслідок відкритого (невизначеного) горизонту планування оцінка генерованих альтернатив у рамках стратегічного планування може значно ускладнюватися.

3. Прийняття стратегічного рішення — остання фаза процесу планування, де відбувається усвідомлене встановлення цілеспрямованих дій. Оскільки оцінка включає виявлення однозначних пріоритетів, то скорочується кількість найважливіших обраних альтернатив. Зазвичай, стратегічні рішення ведуть до дій, які сприяють еволюції, реструктуруванню або створенню нової структури суб'єкта господарювання.

Завданням стратегічного контролю є супроводження та підтримка стратегічного плану щодо забезпечення його життєздатності. Супровід охоплює перевірку адекватності формулювання стратегії, її запровадження й реалізацію. Головне завдання стратегічного контролю полягає в підтримці досягнення стратегічної мети суб'єкта господарювання.

У процесі формування концепції стратегічного контролю потрібно враховувати й вирішувати такі завдання:

- визначення контрольованих величин для вимірювання та оцінки потенціалу успіху;
- формування нормативних величин, які діють як база для порівняння;
- обчислення фактичних (реальних) значень контрольованих величин;
- контроль реальних величин відповідно до нормативних шляхом порівняння плану та факту (тобто за статистикою за минулий період) і порівняння плану із реально сформованими (бажаними) контрольованими величинами, які характеризують актуальний потенціал успіху;
- встановлення відхилень й аналіз причин, відповідальних за ці відхилення;
- запровадження необхідних коригувальних заходів для управління відхиленнями від стратегічного розвитку.

Процес стратегічного контролю складається із трьох фаз.

1. Формування контрольованих величин. Як такі слід розглядати об'єкти контролю. Об'єктами контролю (контрольованими величинами) можуть бути цілі, стратегії, потенціали успіху, чинники успіху підприємства, сильні та слабкі сторони, шанси та ризики, припущення-сценарії, рубежі та наслідки.

2. Проведення контрольної оцінки. Ця фаза може розглядатися як контроль у вузькому сенсі. Тут визначаються та оцінюються ефективність поточного процесу та створеної структури, а також правильність встановленої мети. Зокрема, може проводитися порівняння, аналіз та оцінка відхилень, а також обґрунтування причин, що спричинили виявлені відхилення.

3. Ухвалення рішення за результатами стратегічного контролю. На основі даних аналізу відхилень між контрольованими величинами визначаються та реалізуються коригувальні заходи.

Крім цього, стимулюється і проведення самих коригувань.

Реалізація стратегічного контролю пов'язана з великою кількістю проблем. Це, перш за все, проблеми виміру, організаційної структури та взаємовідносин. Проблеми вимірювання пов'язані з невизначеним часовим горизонтом і високим ступенем абстрактності стратегічного планування, що ускладнює дії із контрольованими величинами.

Організаційна структура підприємства, що фіксує взаємовідносини між підрозділами та сферами діяльності підприємства, може сприяти розбіжностям у короткострокових оперативних цілях структурних одиниць із довгостроковими стратегічними цілями підприємства. Для структурних підрозділів, як правило, пріоритетними є показники їх успіху сьогодні, оскільки механізм мотивації працівників орієнтується на досягнуті результати.

Проблема взаємовідносин проявляється у недостатньої готовності керівництва підприємства робити загальнодоступними контролю прийняті їм стратегічні рішення.

Система стратегічного інформаційного забезпечення направлена на раннє виявлення майбутніх тенденцій як поза межами підприємства (в навколишньому світі), так і усередині нього.

Зовнішні "індикатори" зобов'язані інформувати про економічні, соціальні, політичні й технологічні тенденції.

Внутрішні "індикатори" являють собою на практиці окремі показники та їх системи та покликані інформувати керівництво про поточне "здоров'я" і "самопочуття" підприємства, а також прогнозувати кризові ситуації на підприємстві загалом або в окремих напрямках його діяльності.

Одним із завдань контролінгу є методична та консультаційна допомога зі створення системи раннього виявлення тенденцій та факторів, здатних сприяти

як зростанню прибутків, так і збитків, на основі зовнішніх та внутрішніх індикаторів.

Типові інструменти та методи, які використовує контролінг для надання консультацій керівництву при розробці стратегічного плану, широко застосовують у практиці стратегічного менеджменту.

Насамперед йдеться про методи аналізу конкуренції, внутрішніх і зовнішніх ринків, життєвого циклу продуктів, слабких і сильних сторін підприємства (стратегічний баланс), перспективних напрямків диверсифікації продуктів із урахуванням динаміки ємності і частки ринку.

Як стратегічний інструментарій значного поширення набув метод стратегічних балансів. Виділяють зовнішні та внутрішні баланси. Перші мають на меті виявлення та вимірювання шансів та ризиків підприємства на ринку (у зовнішньому середовищі). Завдання побудови внутрішніх балансів полягає у виявленні "вузьких місць" на підприємстві шляхом оцінки сильних та слабких сторін напрямів його діяльності.

Існує кілька видів та методик складання стратегічних балансів. Досить часто використовуються методики побудови стратегічного балансу, які базуються на бальній чи відсотковій оцінці та порівнянні сфер діяльності підприємства. Для цього встановлюються різні внутрішні нормативи, які визначають момент настання критичного значення, так званого вузького місця. Баланси можуть будуватися як у формі класичної схеми балансу, так і у вигляді діаграми в полярних координатах. Найчастіше при порівнянні балансів проводиться накладення стратегічних балансів власного підприємства та конкурентів.

Особливий інтерес як інструмент стратегічного контролінгу представляє концепція із системи збалансованих показників (СЗП), розроблена Капланом (Kaplan R.S.) та Нортеном (Norton D.P.). У 1990 р. ними були опубліковані матеріали дослідження систем вимірювання результатів діяльності 12 великих компаній, які прагнули розширити свої вимірювальні системи шляхом включення до них показників не фінансового характеру, що дозволило б їм

розширити інформаційну базу для ухвалення управлінських рішень. Результати проведених досліджень сприяли появі ідеї формування концепції СЗП.

СЗП переводить місію у загальну стратегію компанії, у систему чітко поставлених цілей та завдань, а також показників, що визначають ступінь досягнення даних установок за основними стратегічними напрямками. Традиційно розглядають чотири основні проєкції: фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, персонал. З урахуванням конкретних ситуацій, склад проєкцій може бути змінений. Класична схема СЗП практично часто доповнюється ще однією чи кількома перспективами, оцінюють, наприклад, соціальний чи екологічний аспект.

СЗП - це методика управління, що перетворює стратегічне бачення в інструмент визначення стратегічних цілей, ефективного інформування підлеглих щодо стратегічних цілей.

Отже, причиною появи СЗП було прагнення керівництва компаній щодо посилення управлінської функції за допомогою органічного узгодження інтересів різних груп — акціонерів, споживачів, партнерів, кредиторів. Для того, щоб реалізувати подібну багатовекторну політику управління великим бізнесом, необхідно мати комплексну систему стратегічних цілей та ключових показників, а також добре організовану та збалансовану систему стратегічного виміру.

Система СЗП призначена дати відповіді на чотири найважливіших питання.

1. Як фірму оцінюють клієнти?
2. Які процеси можуть забезпечити фірмі виняткові конкурентні переваги?
3. Як можна досягти подальшого покращення стану фірми за допомогою інновацій у сфері персоналу?
4. Як оцінюють фінансовий стан підприємства заінтересовані особи?

Концепція СЗП вигідно відрізняється від інших тим, що фінансові та нефінансові індикатори інтегруються із урахуванням причинно-наслідкових

зв'язків між результуючими показниками та ключовими чинниками, під впливом яких вони формуються. Наявність таких зв'язків у моделі СЗП фактично перетворює систему вимірювання ефективності у систему управління з прямим зв'язком.

У збалансованій системі слід розрізняти показники, що вимірюють результати, що досягаються, і показники, що відображають процеси, які забезпечують досягнення цих результатів. Обидві категорії показників мають бути пов'язані між собою, тому що для отримання перших (наприклад, деякого рівня продуктивності) потрібно реалізувати другі (наприклад, досягти необхідного завантаження виробничих потужностей). На практиці увага менеджерів, як правило, зосереджується на показниках першої категорії, а це призводить до того, що бізнес-процеси залишаються неконтрольованими або слабоконтрольованими (як за кількісними, так і якісними параметрами).

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

Основним завданням оперативного контролінгу є забезпечення методичної, інформаційної та інструментальної підтримки менеджерів підприємства для досягнення запланованого рівня прибутку, рентабельності та ліквідності у короткостроковому періоді. На відміну від стратегічного, оперативний контролінг орієнтований на короткостроковий результат, тому його інструментарій принципово відрізняється від методик та інструментів стратегічного контролера.

У сфері оперативного обліку сучасний контролінг неспроможний задовольнятися лише даними фінансового (бухгалтерського) обліку, оскільки цей облік насамперед зорієнтовано на зовнішнього користувача і ведеться за правилами і приписами державних органів. У цьому обліку не фігурує багато понять і категорій економіки підприємства, без яких актуальна оцінка витрат і результатів неможлива. До таких понять відносяться всі види калькуляційних витрат, наведені (дисконтовані або нарощені) вартості і т.д., тому для реалізації

функцій оперативного контролінгу на підприємстві необхідний принципово інший вид обліку - управлінський облік.

Важливим елементом оперативного контролінгу є інформаційне забезпечення прийняття рішень щодо структури виробничих програм. Рішення про виробничу програму можуть прийматися на основі обмежень щодо виробничих потужностей, але частіше виникає ситуація, коли "вузьким місцем" є збут. Для проведення аналізу виробничої програми широкого поширення набули часткова калькуляція та розрахунок маржинального прибутку (сум покриття). На основі цієї інформації робиться висновок про вигідність виробництва окремих продуктів, продуктових груп, ефективність роботи підрозділів, використання каналів збуту тощо. Типовими прикладами є система управлінського обліку директ-костинг та ступінчастий розрахунок сум покриття на основі віднесення витрат до об'єктів.

Так, наприклад, на основі розрахунку маржинального прибутку за продуктами можна ранжувати продукти виробничої програми щодо вигідності їх виробництва у короткостроковому періоді (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

Продукт	Маржинальний прибуток		Ранг продукту	
	На одиницю продукту	За обсягом реалізації	На одиницю продукту	За обсягом реалізації

За підсумками аналізу програми випуску, а також впливу на результат змін у програмі, обсягів збуту, витрат, цін можна дійти невтішного висновку щодо доцільності виробництва певного асортименту продукції. В результаті аналізу передбачуваної виробничої програми можна уявити градацію цілей підприємства не тільки за продуктами, продуктовими програмами, а й за функціональними підрозділами та проектами (рис. 1.5). Ці дані є основою для

подальшого планування виробничих програм і дозволяють виявити можливі організаційно-технологічні проблеми.

Моделювання різних ситуацій дозволяє прораховувати можливі зміни господарського середовища та заздалегідь бути готовими до них. При цьому використовується інформація про майбутні процеси. В основі моделювання покладено фінансово-економічні розрахунки, які дозволяють спрогнозувати передбачуваний вплив на мету можливих альтернатив, проаналізувати та оцінити альтернативи та контролювати ступінь досягнення мети. Моделювання діяльності підприємства можна подати в табличній формі, де за можливими варіантами асортименту (обсягу випуску), цін, витрат будуть представлені прогнозовані результати кожного варіанту: капітал, суми покриття з градацією за рівнями, оборот капіталу, рентабельність, точка беззбитковості, прибуток/збитки. Проведення таких розрахунків дозволяє контролеру отримувати інформацію про можливі зміни і змоделювати альтернативні варіанти виробництва, а керівнику — заздалегідь бути готовим до різних змін господарського середовища (ціни, податків) й прийняти адекватні рішення, тобто, управляти внутрішніми параметрами, такими, як обсяг виробництва та постійні витрати, для того, щоб найкращим чином досягти бажаної мети.

Розрахунки дозволяють не тільки встановлювати оптимальні поєднання обороту, витрат й прибутку, а й контролювати їхню реалізацію. Порівнюючи планові дані з фактичними у процесі реалізації планів, проводять контрольні розрахунки та аналізують відхилення.

Використання методології стратегічного та оперативного контролінгу як технології інформаційно-методичної підтримки менеджменту може суттєво підвищити ефективність функціонування системи управління організацією (підприємством).

У організаціях, які визнають важливість як оперативного, так і стратегічного менеджменту, зазвичай підрозділи оперативного і стратегічного контролінгу виділяються у самостійні організаційні одиниці.

Висновки до розділу 1

Контролінг в системі управління підприємством розглядається як універсальний засіб вирішення усіх його основних завдань, що вказує на необхідність його впровадження, як нової функції управління. Водночас, контролінг увібрав у себе уже відомі принципи управління. Якщо виходити із визначення підприємства та контролінгу, то необхідно відмітити, що підприємство - це система, яка має на меті досягнення певних цілей, які мають чітку ієрархію, взаємодоповнюють одна одну і володіють кількісними характеристиками для можливості здійснення контролю щодо їх досягнення. Окрім цього, на підприємстві має бути розроблений та налагоджений процес постійного контролю за використанням ресурсів, змістом витрат, досягненням певних показників, які відображають ступінь досягнення поставленої мети.

Увесь процес контролінгу повинен базуватися на інформації, яка надходить із окремих центрів відповідальності. Кінцевою метою контролінгу є регулюючий вплив на процеси, що відбуваються у підприємстві. є багаторівневою. Як концепція системного управління організацією уся система контролінгу має зосереджуватись на розробці шляхів забезпечення довгострокового та ефективного функціонування підприємства, тобто на розробці стратегії.

З метою досягнення усіх поставлених цілей та скоординувавши діяльність усієї системи управління підприємством, контролінг виконує функцію «управління управлінням» і є поєднанням процесів планування, обліку, контролю, економічного аналізу, організації потоків інформації та прийняття рішень.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОЦЕСІВ ТА СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Принципи, напрями та функції управлінського контролінгу

Контролінг як важлива концепція підтримки системи управління суб'єктами господарювання є адекватною реакцією на зміну зовнішніх умов функціонування підприємств та організацій. Еволюція функцій управління організацією із інтегрування їх в структуру контролінгу відображає основну тенденцію комплексного підходу до системи управління. Так, планування еволюціонувало у комплексне програмно-цільове планування, управління збутом і реалізацією – в маркетинг, бухгалтерський і виробничий облік – у систему контролю й регулювання.

Оцінюючи сучасний стан контролінгу, основна частина його систем забезпечують для підприємства функціональність. Тобто сучасний контролінг співпрацює із вторинними джерелами інформації, не зачіпаючи ті елементи, які мають істотно більший вплив на ефективність діяльності підприємства. Мається на увазі такі напрями, як організація виробничих процесів і робочих місць на засадах наукової організації виробництва. В даний час практично не зачіпають проблеми управління інноваціями на підприємстві, в яких, за різними даними, закладено потенціал зростання ефективності на рівні 50-75 %.

Цілі контролінгу за напрямками діяльності безпосередньо пов'язані із цілями підприємства, організації та виражаються в економічних термінах, наприклад досягнення певного рівня прибутку, рентабельності чи продуктивності при визначеному рівні ліквідності.

Функції ж самого контролінгу визначаються поставленими перед підприємством цілями та охоплюють ті види управлінської діяльності, які забезпечують досягнення поставлених цілей. Сюди слід віднести:

- ✓ підтримка процесу планування на підприємстві;
- ✓ облік із метою управління;

- ✓ контроль за реалізацією планів, в тому числі пошук й аналіз відхилень;
- ✓ оцінка поточних процесів і надання звітності керівництву;
- ✓ розробка рекомендацій щодо прийняття можливих рішень та оцінювання наслідків їх впровадження.

Насамперед контролінг зорієнтований на підтримання процесів прийняття рішень. Він має забезпечити адаптацію традиційної системи обліку для підприємства до інформаційних потреб управління, яке приймає рішення, тобто до функцій контролінгу входять створення, обробка, перевірка і подання системної управлінської інформації. Крім цього, контролінг підтримує й координує процеси планування, забезпечення інформацією, контролю та адаптації. Тобто, у межах своїх функцій і завдань в контролінгу виділяють методичний, організаційний, координаційний та консультаційний аспекти.

Обсяг функцій контролінгу на підприємствах (організаціях) залежить в основному від таких чинників:

- ✓ економічного становища;
- ✓ розуміння керівництвом або власниками важливості та корисності від впровадження функцій контролінгу;
- ✓ масштаби організації (чисельність працюючих, обсяги виробництва);
- ✓ рівень диверсифікації виробництва та номенклатури продукції;
- ✓ досягнутий рівень конкуренції;
- ✓ кваліфікація управлінського персоналу підприємства;
- ✓ кваліфікація працівників служби контролінгу підприємства.

Функції та завдання контролінгу в різних підприємствах (організаціях) мають суттєві відмінності залежно від кількості реалізованих функцій й завдань та від способів їх реалізації. В загальному вигляді завдання контролінгу можуть класифікуватися за різними функціональними ознаками.

В сфері обліку завдання контролінгу повинні включати створення системи збирання й опрацювання інформації, яка є необхідною для ухвалення управлінських рішень на різних рівнях управління. Це потрібно для розроблення і підтримки системи ведення внутрішнього обліку, одержання

інформації про хід технологічних процесів. Важливим при цьому є відбір або розробка методів обліку, і навіть критеріїв із метою надання оцінки щодо діяльності окремих підрозділів або підприємства загалом.

Основні завданнями контролінгу у сфері обліку є:

- ✓ збір і обробка інформації;
- ✓ розробка й ведення системи внутрішнього обліку;
- ✓ уніфікація методів й критеріїв оцінки діяльності підприємства та його підрозділів.

В сфері планування підтримка процесу полягає у створенні та розвитку системи комплексного планування, розробці методів та способів планування, визначенні необхідної інформації для планування, а також джерел інформації й шляхів її отримання.

Інформаційно система контролінгу підтримує розроблення базисних планів підприємства (реалізації, ліквідності, інвестицій та ін.) та забезпечує координацію окремих планів у часі та за змістом, перевірку складених планів щодо повноти та реалізованості й дозволяє сформувавши інформацію для складання єдиного оперативного (річного) плану підприємства.

Основними завданнями контролінгу у сфері планування є:

- ✓ інформаційна підтримка для розробки базисних планів (реалізації, виробництва, закупівель, інвестицій тощо);
- ✓ формування й удосконалення всієї «архітектури» системи планування;
- ✓ встановленні потреби в інформації і часу для окремих складових процесу планування;
- ✓ координація процесів обміну інформацією;
- ✓ перевірка пропонованих планів щодо повноти і реалізованості;
- ✓ координація та агрегування окремих планів у часі та за змістом;
- ✓ формування зведеного плану підприємства.

В сфері контролю і регулювання контроль за реалізацією планів передбачає розробку методів проведення контролю, визначення його обсягу та місця проведення. Для планових документів формуються контрольні

документи, які містять терміни проведення контролю та основний зміст контрольних операцій. Після цього проводиться аналіз відхилень із з'ясуванням причин їх появи. За результатами аналізу вносяться пропозиції для зменшення кількості відхилень.

Основними завдання контролю і регулювання є:

- ✓ обчислення параметрів, контрольованих у часовому та змістовному вимірах;
- ✓ звірка планових і фактичних показників з метою визначення й оцінки ступеня досягнення мети;
- ✓ визначення граничних меж відхилень показників;
- ✓ аналіз відхилень, встановлення причин відхилень факту від плану і розробка пропозицій з метою зменшення відхилень.

В галузі інформаційно-аналітичного забезпечення управління до завдань контролінгу відносять розробку архітектури інформаційної системи, стандартизація інформаційних каналів і носіїв, а також вибір методів оброблення інформації. Система контролінгу покликана забезпечувати збору, обробки та надання керівництву необхідної для прийняття управлінських рішень аналітичної інформації.

Основні завдання у цьому напрямку є:

- ✓ вироблення архітектури інформаційної системи;
- ✓ стандартизація інформаційних носіїв і каналів;
- ✓ надання інформаційних матеріалів, які б дозволили проводити контроль та управління підприємством;
- ✓ збір, систематизація та узагальнення інформації для прийняття управлінських рішень;
- ✓ розроблення інструментарію для забезпечення процесів планування, контролю і прийняття рішень;
- ✓ проведення консультацій щодо вибору коригуючих заходів та рішень;
- ✓ забезпечення економічності функціонування інформаційно-аналітичної системи.

Крім цього до завдань контролінгу відносять проведення спеціальних

досліджень, які визначають стан та тенденції розвитку підприємства (організації) в ринкових умовах.

В кожному окремому випадку основні функції служби контролінгу залежать від багатьох причин, проте якщо узагальнити існуючу практику у підприємствах, то можна одержати певний перелік спеціальних функцій та завдань контролінгу, які зустрічаються достатньо часто. Сюди включають наступні функції:

- ✓ збір та аналіз даних про зовнішнє середовище: ринок грошей і капіталів, кон'юнктуру в галузі, урядові програми;
- ✓ проведення порівнянь із конкурентами;
- ✓ обґрунтування доцільності відкриття або закриття філій або злиття із іншими фірмами тощо;
- ✓ проведення калькуляції для окремих замовлень;
- ✓ розрахунок ефективності інвестиційних проектів.

2.2 Основи побудови обліку на підприємстві

Система бухгалтерського обліку на підприємстві орієнтується, передусім, на зовнішню звітність, а система управлінського обліку зорієнтована на вирішення внутрішніх завдань управління підприємством. У менеджменті облік визначається на основі збирання, реєстрацію й узагальнення усієї інформації, необхідної для ухвалення управлінських рішень керівництву суб'єкта господарювання. За оцінками західних фахівців, саме на таку постановку та ведення управлінського обліку затрачається до 90 % часу й ресурсів, у той час як на традиційний фінансовий облік витрачається лише частина, яка залишилася. Паралельні інформаційні системи як правило нерентабельні і не завжди інформативні через проблеми у повторному обліку, тому виникає необхідність веденні інтегрованої системи обліку.

Щоб управління необхідно контролювати різні складові бізнесу: працю,

ціноутворення, рентабельність, розподіл відповідальності тощо. Тенденцією управлінського обліку є охоплення усіх сторін бізнесу. Особливістю управлінського обліку у системі контролінгу, який потрібно враховувати при створенні інформаційної системи, є інтегрованість. Виділяють вертикальну та горизонтальну інтеграцію.

Горизонтальна інтеграція передбачає сумісність інформації в облікових блоках.

Вертикальна інтеграція охоплює увесь цикл прийняття управлінських рішень за таким алгоритмом: план – організація виконання плану – облік – контроль – аналіз – регулювання. Звичайно, облікова складова - це тільки одна із сторін цієї інтеграції.

Оскільки ключовим моментом в інтеграції є порівняння витрат й доходів, то особливо важливими стають операції управління доходами, управління витратами і управління результатами із-за впливу як на доходи, так і витрати. Вертикальна інтеграція безпосередньо представляє концепцію контролінгу та повинна бути відображена і в організаційній структурі служби контролінгу, і в архітектурі інформаційної системи підприємства (організації).

Тому, практична реалізація управлінського обліку - це основа для вирішення ряду завдань управління підприємством, які передбачають:

- ✓ оперативний збір, моніторинг інформації у рамках інформаційної системи, яка запроваджена на підприємстві;
- ✓ аналіз поточного стану порівняно із планованими показниками за обраною номенклатурою характеристик;
- ✓ надання інформації для керівництва з метою вироблення оперативних і довготривалих рішень;
- ✓ адаптивне планування діяльності підприємства.

При цьому, виділяють низку специфічних принципів, які характерні для системи управлінського обліку, серед яких мона виділити:

- ✓ облік безперервності роботи підприємства;
- ✓ використання єдиних одиниць виміру в плануванні й обліку;

- ✓ оцінка результатів діяльності структурно-організаційних елементів підприємства за центрами відповідальності;
- ✓ комплексне використання даних;
- ✓ спадкоємність використання даних;
- ✓ багаторазове використання даних;
- ✓ періодичність планування й обліку, що характеризує виробничі і комерційні цикли підприємства;
- ✓ повнота та аналітичність наданої інформації;
- ✓ бюджетний (кошторисний) або нормативний контроль розмірів витрат.

Перехід до повномасштабного управлінського обліку передбачає облік не лише на рівні підприємствачи організації загалом, а й на рівні окремих функціональних та структурних підрозділів в межах системи контролінгу.

Для побудови цілісної системи обліку із метою управління потрібна структуризація обліку.

Управлінський облік повинен забезпечити розшифрування доходів, витрат, прибутку, рентабельності та інших важливих показників у розрізі організаційних одиниць підприємства, а також товарів, послуг, клієнтів тощо. Система кодифікації управлінського обліку формується із урахуванням ієрархічного класифікатора напрямів обліку. За обраними зрізами аналізу здійснюється сумування за відповідними ознаками класифікатора. Поєднання ряду ознак забезпечує можливість щодо реалізації складних запитів.

У процесі створення класифікації витрат в системі управлінського обліку необхідно пам'ятати, що класифікації існують не власними силами, а переслідують певні цілі, одночасно є базою для аналізу та прийняття рішень. Наприклад, розподіл витрат на поточні та капітальні дозволяє надавати відповідні ліміти структурним підрозділам, а також управляти пріоритетами програм розвитку і встановлювати взаємозв'язок між окремими цільовими програмами. Крім цього, витрати повинні бути чітко визначені щодо тих або інших категорій у межах класифікації та угруповання, в іншому випадку може виникнути неоднозначність тлумачення. Інколи використовують класифікацію

«основні - непрямі», не визначаючи однозначно критерій віднесення до тієї або іншої категорії. В цьому разі у різних підрозділах дана класифікація може розумітися по-різному: для одних критерієм буде відношення до техпроцесу, для інших – віднесення на об'єкт обліку (або товар чи послугу). Зокрема, витрати на окрему продукцію, яка використовуються при виготовленні іншої продукції та відпускаюється в інший підрозділ, може бути віднесені у процесі обліку до будь-якої із названих вище категорій, оскільки вона є одночасно і основними, і опосередкованими витратами.

Облік витрат може здійснюватися у розрізі усього підприємства та за окремими його підрозділами. Інформація про витрати може збиратися за різноманітними об'єктами. Структура організації управлінського обліку може мати різний ступінь деталізації й включати, наприклад, облік за ринками, підрозділами, продуктами, клієнтами, типами угод, окремими угодами тощо. При цьому можливе врахування лише прямих витрат із об'єкта, можна проводити розподіл витрат, або віднесення усіх витрат до певних об'єктів витрат.

Залежно від мети утворення системи управлінського обліку, потреб в інформації та можливостей її збору, обробки й аналізу, на підприємстві можуть бути запроваджені різні види обліку витрат (рис. 2.1).

Для кожного підприємства створюється своя унікальна система управлінського обліку, яка є комбінацією різних видів обліку витрат.

Наприклад, на підприємстві із невеликим асортиментом продукції масового споживання система управлінського обліку може об'єднувати облік витрат за видами, повну калькуляцію на основі нормативних даних із метою контролю на основі використання методу процесного калькулювання.

Критерій	Варіант обліку та калькулювання				
Об'єкт обліку	За видами витрат	За місцями виникнення витрат	За продуктам и	По регіонах	Інше

Повнота включення до собівартості	Повна калькуляція		Часткова калькуляція
Походження даних	Фактичні витрати	Планові витрати	Нормативні витрати
Мета обліку	Дані для контролю		Дані для планування
Тип виробництва	Процесне калькулювання		Позамовне калькулювання

Рисунок 2.1. Види систем обліку витрат

У роботі із аналітичними даними усе більшої популярності набуває концепція інформаційного сховища, характерною відмінністю якої є:

- ✓ зорієнтованість обліку на предметну область, яка передбачає збирання даних про деякий об'єкт в узгодженій, єдиній (незважаючи на різні джерела) й зручній формі для використання в управлінському аналізі;
- ✓ інтегрованість, що характеризує узгоджене зберігання даних в єдиному для підприємства сховищі;
- ✓ незмінність даних після їх внесення в інформаційне сховище та доступність тільки в режимі читання;
- ✓ підтримка функції хронології та відповідної структуризації за тривалий період (за ряд років).

В інформаційному сховищі зазвичай відображаються не початкові оперативні дані, а відповідним чином оброблена інформація.

Система управлінського обліку може будуватись із різним обсягом функцій, які реалізуються: від найпростішого варіанту, що включає контроль ключових параметрів господарської діяльності та інформування щодо несприятливих змін до інтегрованої системи контролю й оптимізації різних типів господарських операцій підприємства.

Тому, створення системи управлінського обліку підприємства передбачає

кілька етапів.

1. Системно-організаційний етап передбачає:

- ✓ формування сукупності управлінських завдань;
- ✓ аналіз інформаційних потоків, які відображають перебіг бізнес - процесів за визначеними завданнями та встановлення найважливіших взаємозв'язків між ними;
- ✓ побудова принципової схеми документообігу у системі управлінського обліку;
- ✓ визначення напрямків зміни регламентів внаслідок формування системи управлінського обліку.

2. Етап структуризації інформаційних потоків включає:

- ✓ формування системи аналізованих показників з прив'язкою до даного рівня управління;
- ✓ визначення обсягу інформації, яка збирається, періодичності збору та обсягів передавання даних в інші центри відповідальності.

3. Регламентация інформаційних потоків передбачає:

- ✓ формування проектів регламентів щодо обробки управлінської інформації: із загальних ресурсів, щодо управлінських підрозділів, у рамках посадових інструкцій.
- ✓ побудова регламенту обліку охоплює: визначення структури доходів і витрат за рівнями надання інформації, класифікацію статей доходів і витрат та їх аналіз і відображення у бухгалтерському обліку за встановленим порядком та запропонованою модифікованою номенклатурою і структурою характеристик з метою визначення показників, які забезпечують аналіз фінансової діяльності й управління, а також пропозиції щодо системи управлінського обліку, узгодження, затвердження і розвиток класифікатора облікових документів та їх кореспонденції.

4. Визначення процедур обробки інформації передбачає:

- ✓ визначення змісту обробки інформації в центрах відповідальності.
- ✓ опрацювання методичного забезпечення процедур розробки інформації.
- ✓ узгодження методичного забезпечення і процедур обробки інформації.

5. Регламентация процедур підготовки інформації до прийняття рішень характеризується.

- ✓ визначенням та розробкою методичного забезпечення обробки інформації у системі управлінського обліку;
- ✓ складанням і затвердженням форм подання інформації управлінському персоналу підприємства.

Реалізацію вищевказаних етапів потрібно проводити при умові тісної взаємодії менеджерів підприємства, контролерів і фахівців в галузі інформаційно-комунікаційних технологій.

2.3 Загальні підходи та інструменти фінансового контролінгу у діяльності підприємства

Основним завданням фінансового управління підприємством є підтримка його рентабельності та забезпечення ліквідності. Згідно із цією сервісною функцією у сфері фінансового управління підприємством фінансовий контролінг забезпечує:

- ✓ участь у формуванні специфічних джерел фінансування для підприємства, стратегій фінансування і заходів щодо фінансування із урахуванням усіх планів;
- ✓ складання укрупнених планів - балансів та звітів прибутків і збитків, участь у довго- та короткостроковому фінансовому плануванні;
- ✓ поточний контроль за виконанням плану і контроль найважливіших фінансових показників;
- ✓ складання фінансових повідомлень за результатами аналізу відхилень і розроблення пропозицій для корекції управлінських заходів.

Основна ідея цих заходів полягає у тому, щоб, забезпечуючи мету «підтримка фінансової рівноваги» співробітники фінансового відділу зорієнтовували свою роботу у напрямку «план - факт».

Серед завдань фінансового контролінгу потрібно відмітити:

- ✓ забезпечення підтримки поточної та структурної ліквідності, підтримання і фінансування ліквідних резервів;
- ✓ узгодження фінансового та внутрішнього виробничого обліків для того, щоб наслідки запровадження нової продукції або розширення ринків відбулося не лише в розрахунках результату, а й у плані-балансі і звіті щодо прибутків або збитків;
- ✓ аналіз взаємозв'язку між внутрішнім та зовнішнім (для підприємства) середовищем на основі бюджетування як важливого інструменту управління наявними (фінансовими) ресурсами на рівні окремих джерел.
- ✓ використання фінансово-економічних показників.

Головні зусилля контролерів в межах зазначених завдань концентруються на стадіях планування і контролю.

У залежності від тривалості планового періоду виділяють коротко-, середньо- та довгострокове планування.

У випадку довгострокового фінансового планування мова йде про відносно грубе планування, інформаційна точність якого зменшується із зростанням тривалості плановий період. Дане планування тісно пов'язане із інвестиційним плануванням.

Довгострокове фінансове планування доповнюється середньостроковим, яке передбачає уточнення запланованих виплат та надходжень, їх структури, обсягів та строків. Відповідним плановим інструментом у цьому випадку є ретроспективний аналіз фінансових потоків.

Більш точне планування виконується у рамках короткострокового деталізованого фінансового плану із плановим періодом від 3 до 12 місяців. Якщо плановий період становить 12 місяців, то планування може проводитись як ковзне щомісячне (або поквартальне) планування.

Загальновідомо, що метою структурної підтримки ліквідності є збереження можливості підприємства фінансування своєї діяльності на основі залучення позикового або власного капіталу. Потенційні кредитори і власники оцінюють підприємство, зазвичай, з допомогою фінансових показників:

коефіцієнтів ліквідності, які розраховуються на отриманій інформації із щорічних документів зовнішньої звітності. У зв'язку з цим суб'єкт господарювання повинен враховувати такі очікування і відобразити їх при умові довгострокового фінансового планування. Деякі фінансові показники набули нормативного характеру й стали «правилами фінансування». Фінансовий контролінг має стежити, щоб підприємство у своїй діяльності дотримувалося визначених правил. В окремих випадках нормативні коефіцієнти обумовлюються договорами кредитування.

Значення фінансових коефіцієнтів підприємств різних галузей відрізняються. Для цього можуть бути використані такі балансові співвідношення і відповідні їм нормативні значення:

- власний капітал/позиковий капітал $\geq 0,50$
 - або
- власний капітал / сума балансу $\geq 0,33$;
- власний капітал/основний капітал $\geq 0,50$;
- довгостроковий капітал/довгостроково пов'язане майно $\geq 1,00$;
- швидкоореалізований оборотний капітал/короткостроковий позиковий капітал $\geq 0,50$;
- оборотний капітал/короткостроковий позиковий капітал $\geq 1,00$.

Якщо у довгостроковому плані інвестиційна та фінансова діяльність підприємства (організації) повинні структурно урівноважувати одне одного, то планове довгострокове як внутрішнє, так і зовнішнє фінансування, має визначати розмір довгострокових інвестицій.

Фінансовий контролінг відповідно для власників позикового капіталу повинен планувати і контролювати структуру балансу. Що дозволить оцінити фінансові можливості підприємства й уже на ранніх стадіях визначати потенційну готовність кредиторів надати позиковий капітал. У випадку недостатнього використання потенціалу довгострокового фінансування фінансовий контролінг може ініціювати планування інших додаткових довгострокових інвестицій. Коли можливості фінансування повністю

вичерпані, то необхідно збільшити власний балансовий капітал та/або резервні фонди у випадку покращення прибутковості підприємства за рахунок внутрішнього фінансування.

Фінансовий контролінг на основі плану-балансу забезпечує підприємству структурну фінансову рівновагу та у випадку її порушення своєчасно здійснює коригувальні заходи.

Однак планування структури балансу не відображає, чи перебувають в рівновазі довгострокові надходження і виплати в сфері обороту інвестицій й довгострокового фінансування для запланованого періоду. Для цього довгострокове балансове фінансування необхідно доповнити глобальним фінансовим частковим плануванням зорієнтованим на потоки платежів.

Передумовою для довгострокового глобального планування нарівні із балансовим довгостроковим плануванням інвестицій й фінансів має бути довгостроковий глобальний план результатів діяльності підприємства, в якому зіставляються заплановані виплати і надходження (в тому числі відсотки та податки) потоків платежів від довгострокової інвестиційної й фінансової діяльності, а також виплати дивідендів. В ньому відображаються найважливіші проміжні показники поточного надлишку платежів. Дана інформація доповнюється надходженнями й виплатами, які не пов'язані із виробничим процесом. Результатом є загальний поточний надлишок платіжних коштів. Cash flow (CF) є ідеальною найбільш інформативною величиною, яка отримується безпосередньо із фінансового плану і яка використовується як для характеристики можливостей внутрішнього фінансування підприємства, так і для майбутнього потенціалу ліквідності і кредитної привабливості.

Розмір надлишку платежів використовується для обчислення таких коефіцієнтів:

- можливості внутрішнього фінансування:

поточний нетто-надлишок платежів (після виплати відсотків податкових платежів та дивідендів) / Нето-інвестиції в основний капітал

- динамічної степені заборгованості:

нетто-зобов'язання / поточний нетто-надлишок платежів

З метою забезпечення поточної ліквідності довгострокове фінансове планування має доповнюватись середньо- та короткостроковим фінансовим плануванням, зорієнтованим на потік платежів. При цьому фінансовий контролінг в рамках його координаційної функції має забезпечити відповідні плани і контрольні інструменти, які відповідають формальним і змістовним вимогам, які висуваються до фінансового планування. Формальні вимоги включають наступні:

- ✓ оглядовість, яка досягається доцільним поділом позицій плану;
- ✓ бруто-принцип, що означає неприпустимість сальдування різних за якістю вимог і зобов'язань, особливо із різними термінами платежів.

Фінансовий план являє собою центральний план, який об'єднує та виконує інтегруючу функцію. Фінансовий контролінг за допомогою фінансового плану заздалегідь допоможе визначати можливі «вузькі місця».

При складанні фінансового плану доцільно дотримуватися розподілу на такі сектори планування:

Оборот.

Поточні зовнішні підприємства платежі.

Інвестиційна діяльність.

Платежі, пов'язані із позиковим фінансуванням.

Платежі від неосновної діяльності.

Податкові платежі.

Інші платежі.

У функції ФК включається також фінансовий контроль, який передбачає три основні напрямки:

- оцінку планів на реалізованість;

- коригування планів;
- підвищення якості планів.

Фінансовий контролінг використовується перш за все як інструмент аналізу балансу і звіту про прибутки (збитки). Коротко розглянемо окремі інструменти фінансового контролінгу, що мають перспективний інтерес.

Аналіз працюючого капіталу (WK, Working Capital). Величина WK складається із вартості оборотного капіталу з відрахуванням короткострокового позикового капіталу. WK вказує, яка частка оборотного капіталу використовується для покриття довгострокових зобов'язань. Ця величина повинна бути позитивною.

Доповненням до цієї величини є коефіцієнт Quick Ratio, що визначається як відношення ліквідних засобів до короткострокових зобов'язань та характеризує ступінь покриття заборгованості.

Фінансова «павутина». За допомогою цього інструменту графічно пояснюється зв'язок між різними цілями фінансового контролінгу. На вертикальній осі зображуються показники обороту, які є найважливішим джерелом фінансування. Порівняння обороту проводиться із іншими величинами (наприклад, із прибутком після оподаткування) формує інші показники (наприклад, рентабельність обороту). В результаті показники формують павутиноподібну мережу.

Баланс руху коштів та фінансовий план. За допомогою відповідної розрахункової схеми плануються конкретні платежі за угодами й здійснюється аналіз відхилень. Фінансовий план може бути більш докладним та орієнтуватися на джерела результату. Для цього у плані виділяються платежі, які впливають на результат і нейтральні. Даний підхід дасть можливість інтегрувати фінансове планування і планування результату.

Баланс руху коштів дає інформацію про походження коштів та їх використання. Ступінь деталізації окремих позицій для отримання корисної інформації не обов'язково має бути високим.

Висновки до розділу 2

Усі форми внутрішньогосподарського контролю, у складі якого є контролінг, надають можливість вчасно виявляти відхилення фактичного стану від запланованого підприємства або його структурних підрозділів, встановлювати причини такого відхилення та результати та вживати дієві заходи, спрямовані на їх усунення. Система контролінгу найбільш повно забезпечує керівництво підприємства необхідною інформацією та дає можливість інтегрувати практично усі функції управління (від планування та прогнозування до обліку, аналізу, організації тощо) для забезпечення визначених цілей. На формування та впровадження надійної й ефективної системи контролінгу впливають наступні чинники: термін існування господарюючого суб'єкта на ринку, галузь, його розмір, структура, ефективність запровадженої системи внутрішнього контролю, рівень автоматизації управління та ефективність служби менеджменту на підприємстві тощо.

Окрім цього слід відмітити, що система контролінгу впроваджена на підприємстві не є універсальним засобом уникнення усіх негараздів та негативних явищ в управлінській діяльності, однак в умовах відкритих нормальних умов і прозорості, контролінг стане надійним гарантом прийняття обґрунтованих та якісних управлінських рішень.

РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Економічні та соціальні проблеми впровадження системи контролінгу та шляхи їх вирішення

В сучасних умовах високої впливовості чинників зовнішнього середовища прийняття управлінських рішень стає більш складним та трудомістким процесом. У зв'язку з цим в керівництва підприємств виникає об'єктивна потреба щодо отримання адекватної і точної інформації про поточний стан і перспективи діяльності, виникає потреба формування нових підходів до управління. Для їх впровадження необхідна розробка та застосування таких механізмів, які б дозволили вирішити економічні проблеми функціонування за допомогою розробленої системи інформаційної підтримки управління бізнес-процесами й встановленими стратегічними і оперативними цілями.

Інструментом, який дозволяє ефективно розробляти та впроваджувати на рівні підприємстві сучасні підходи до управління, є контролінг. Він спроможний ефективно протидіяти негативному впливу ззовні та сприяє інтеграції приватних складових – цілей, завдань й функцій управління підприємством в єдиний комплекс процесів через інформаційну підтримку і координування [25].

Підприємства, в яких не запроваджено систему контролінгу, у плануванні своєї діяльності опираються на дані бухгалтерського та податкового обліку. Такий варіант є заздалегідь програшним, оскільки для ефективного прийняття управлінських рішень керівництво підприємства має одержувати оперативну інформацію щодня.

Тому однією із економічних причин застосування системи контролінгу на підприємствах є низька оперативність інформації, викликана слабкою автоматизацією багатьох підприємств. У переважній більшості суб'єктів

господарювання рівень автоматизації недостатній для отримання інформації в режимі реального часу, так як внутрішня управлінська інформація кожного структурного підрозділу локальна та пов'язана в єдину систему, тобто бази даних значні й не інтегровані.

До того ж, впровадження системи контролінгу передбачає формування нового відділу та часткову зміну умов функціонування усіх існуючих на підприємстві відділів. Для підприємств сільськогосподарської галузі, це питання постає особливо гостро через значні труднощі, пов'язані із складністю реструктуризації, трансформації діяльності, яка може ускладнити або навіть зашкодити виробничому процесу. [32,с.177]

В умовах жорсткої конкурентної боротьби, управлінці намагаються вистояти та змушені випробувати різні стратегії ведення бізнесу із метою досягнення стабільності і завоювання власної частки ринку. Це варіювання призводить до нестабільності в політиці підприємства, її цільової спрямованості.

Проблема недостатньої прозорості інформації пояснюється тим, що переважна більшість інформації «зберігається» в головах окремих менеджерів. І, незважаючи на те, що дана інформація часом суб'єктивна та спотворена, менеджери не хочуть ділитися навіть нею, оскільки бояться втратити свою значущість. Живуть та працюють із перефразованого вислову: «хто володіє інформацією, той володіє компанією».

У даний час багато середньостатистичних вітчизняних підприємств мають типову організаційну структуру фінансової служби, до складу якої входять бухгалтерія, планово-економічний та фінансовий відділ.

Бухгалтерія займається збором, реєстрацією й обліком інформації про майно і джерела майна підприємства, складанням фінансових звітів для їх надання зовнішнім користувачам. До функцій планово-економічного відділу відносяться, головним чином, складання калькуляції продукції і планування витрат. Фінансовий відділ підприємства, зазвичай відповідає за друк платіжних доручень, виставлення рахунків і рахунків-фактур, а також за відстеження сум

дебіторської й кредиторської заборгованості підприємства. У багатьох випадках функції бухгалтерії та фінансового відділу щодо обліку дебіторської і кредиторської заборгованості перетинаються, і нерідко виникають ситуації, коли залишки по дебіторах та кредиторах не збігаються.

Запровадження системи контролінгу передбачає вкладання значних інвестицій, які пов'язані із необхідністю:

- придбання інформаційних систем для підтримки функціонування контролінгу;

- витрат на навчання фахівців і перепідготовку персоналу;

- формування нового відділу та реструктуризації уже існуючих підрозділів.

Тому сучасний менеджмент повинен уже сьогодні зрозуміти, які проблеми стануть перед ним в умовах реального ринку із дійсно жорсткою конкурентною боротьбою. Нехтування чинниками зовнішнього середовища є неприпустимим, що, у результаті усвідомлюється менеджментом великих підприємств, проте які звикли працювати в умовах централізованої економіки, закритої від решти світу. Тому природно, що стандартна сума технологій українського менеджера, яка складається із відомих рішень в організації постачання і збуту продукції, питань інвестицій та їх фінансування, в умовах різких змін зовнішніх умов вже не дає бажаного ефекту. Більш того, вузька спеціалізація сфер управлінської компетенції адміністративного персоналу породжує непереборні бар'єри на дорозі змикання міжфункціональних зв'язків в контурі зворотний зв'язок.

Проблема неефективного розподілу коштів викликана відсутністю на підприємствах розуміння відмінностей між управлінням прибутком й коштами, та відсутністю правильної постановки системи управління коштами підприємства. Прибуток підприємства не можна розрахувати точно, оскільки він постійно змінюється залежно від принципів законодавства бухгалтерського і податкового обліку, системи оподаткування, внутрішніх нормативних документів й інших чинників. Більш того, сьогодні багато банкрутств

підприємств відбуваються не через відсутність прибутку, а через відсутність у них високоліквідних активів. З цієї причини вкрай важливим для підприємства є організація системи управління грошовими коштами, основною метою при їх плануванні має стати перехід від операційного планування до фінансового [44,с.13].

В сучасних підприємствах планування коштів відбувається вкрай неефективно. Лише незначна частина підприємств знайомі з технологією переведення відвантаження готової продукції на приплив коштів через коефіцієнти інкасування. У більшості суб'єктів господарювання не налагоджено роботу бюджетного комітету та відсутня технологія внесення коригувань до бюджету руху грошових коштів. Уся система бюджетування - це план грошових платежів та виплат на один місяць, слабо структурований і позбавлений за формою і змістом будь-якої логіки. В цьому структура та склад статей бюджетів не пов'язані із обліковою системою, тобто в обліку своя власна структура статей, у бюджеті своя. Оскільки вони непорівнянні, реальний контроль, а також план-факт аналізу виконання бюджету практично нездійсненні.

На основі аналізу практики застосування контролінгу можна констатувати, щов Україні накопичено недостатньо власного досвіду реалізації контролінгу, не вироблені загальнозживані терміни й показники. Проте уже очевидними стали окремі проблеми. Так, на практиці нові схеми бюджетного планування найчастіше опиняються поза контролем їх виконання, що пов'язано із відсутністю стикування із фактичними даними бухгалтерського обліку. Контролінг як концепція управління необхідний практично для будь-якого підприємства. У більшій мірі контролінг актуальний для великих та середніх підприємств, що мають краще виражену функціональну організацію й інерційність в умовах змін зовнішнього середовища. Слід відмітити те, що на етапі бурхливого зростання, яке переживало багато українських підприємств, основним завданням контролінгу є складання бізнес-планів для оцінки і розрахунку варіантів розвитку бізнесу [9, с.19].

Сучасний стан контролінгу характеризується явним ухилом в оперативний контролінг, який в методичному та інструментальному плані добре розроблений. Щодо оперативного контролінгу, то найрозвиненішими складовими є контролінг витрат та результатів. Практично усі сучасні програмні засоби інформаційної підтримки систем управління включають блоки «Контролінг витрат», «Контролінг фінансів», «Контролінг показників ефективності».

Відсутність фахівців, які володіють необхідними знаннями та навичками, пов'язана із тим, що уся сучасна система освіти з контролінгу молода й знаходиться на етапі становлення. У більшості економічних факультетів університетів переважає акцент на підготовку фахівців в галузі фінансового обліку, аналізу та аудиту. Однак, у даний час існує значний розрив між реальними потребами підприємств та знаннями, навичками й здібностями, які викладають студентам в університетах.

Тому на наш погляд, контролери мають спочатку прискорено на підприємствах освоїти та реалізувати «ази» оперативного контролінгу, які Захід пройшов тому 15 – 20 років, при цьому паралельно вивчати й впроваджувати на практиці сучасні методи та інструменти, які широко використовуються у найбільш розвинених зарубіжних, спільних і вітчизняних компаніях. Існує вирішення проблеми додаткового навчання працівників [10,с.82].

Крім цього, цільова спрямованість діяльності підприємств переважно виробнича, що формує певним чином устрій життя та менталітет місцевих жителів ще достатньо далеким від європейських управлінських теорій.

Недостатня кількість розробок щодо комплексних інформаційних систем, відповідальних вимогам конкретної організації, зумовлена тим, що досвід автоматизації при розв'язанні завдань контролінгу менш значний, ніж зарубіжний.

На сьогодні відсутній відповідне нормативно-правове забезпечення системи контролінгу, проте ця проблема втрачає свою актуальність при переході вітчизняного обліку на міжнародні стандарти.

В Україні частково вже існує база для становлення і розвитку системи контролінгу в основному у формі окремих положень нормативних актів, що дозволяє економічним суб'єктам самостійно встановлювати форму бухгалтерської роботи, виходячи із виду організації й конкретних умов господарювання. Основна вимога - зміст робочих документів підприємства не повинен суперечити нормативним актам вищого рівня.

Запровадження системи контролінгу для підприємства супроводжується появою нових завдань, які потребують вирішення. Ця система повинна функціонувати постійно на підприємстві, тому, необхідно створити організаційну одиницю, яка візьме на себе реалізацію цих функцій.

Слід також відзначити, що ряд фахівців вважають, що через явні та суттєві відмінності у методології обчислення витрат і результатів господарювання очікувати масового поширення контролінгу в нашій країні принаймні найближчим часом не доводиться.

3.2. Необхідність впровадження системи контролінгу на підприємстві

Основною метою діяльності будь-якого підприємства, яке працює у сучасному конкурентному середовищі, є вирішення перспектив його розвитку та забезпечення стабільних результатів не тільки на поточний період, але й на перспективу у майбутньому. В жорстких умовах нинішньої ринкової економіки перед керівниками суб'єктів господарювання постають такі завдання:

- прогнозування розвитку ринкової кон'юнктури;
- своєчасна реакція на можливі загрози;
- підвищення рівня конкурентоспроможності підприємства.

Вказані завдання можна вирішити в результаті практичного залучення інноваційного потенціалу підприємства, яке охоплює усю сукупність управлінських заходів в основі яких буде нагальоджена чітка система контролінгу. Адже нестабільність зовнішнього середовища, глобалізація

сучасних ринків й посилення конкурентної боротьби вимагають від вітчизняних підприємств використання найновішого інструментарію з метою виявлення у системі управління резервів ефективності. В результаті цього, впровадження контролінгу у діяльність сучасного підприємства набуває усе більшого значення. Зорієнтованість управлінського процесу на досягнення окреслених підприємством завдань є основною метою контролінгу, а впровадження контролінгу у діяльність підприємства спрямовано на майбутнє. Завданням контролінгу є не тільки звіт про понесені витрати або отримані прибутки, але й надання службі менеджменту підприємства повну та якісну інформацію задля прийняття рішень щодо планування майбутніх доходів та витрат.

Необхідність впровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах зумовлена наступними передумовами (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Передумови щодо необхідності впровадження контролінгу

Важливою умовою у процесі впровадження контролінгу повинна бути зорієнтованість служби контролінгу на швидкий збір інформаційних даних для відображення реальної картини результату. Процес упровадження системи контролінгу на підприємстві повинен здійснюватись у такій послідовності:

- проведення комплексного вивчення системи планування витрат підприємства;
- розробка методичних положень для діяльності служби контролінгу з метою збору інформації;
- впровадження самої системи збору необхідних даних служби контролінгу;
- початок систематичної роботи системи контролінгу зі збору та обробки інформації;
- розробка методичних положень з метою удосконалення системи планування.

Складові контролінгу як інтегрованої комплексної системи зображено на рис. 3.2:

Основними перевагами системи контролінгу вважаються:

- «реальна оцінка рівня фінансової стабільності та потенціалу підприємства;
- можливість передбачення перспективи розвитку підприємства та негайного прийняття стратегічного правильного рішення, що сприятиме підвищенню конкурентоспроможності підприємства;
- отримання оперативної і достовірної інформації про поточний стан основних показників діяльності підприємства;
- зацікавленість не лише керівництва а й співробітників у реалізації стратегічних цілей та завдань підприємства;
- здійснення бухгалтерського, податкового та управлінського обліку, а також оперативне планування;

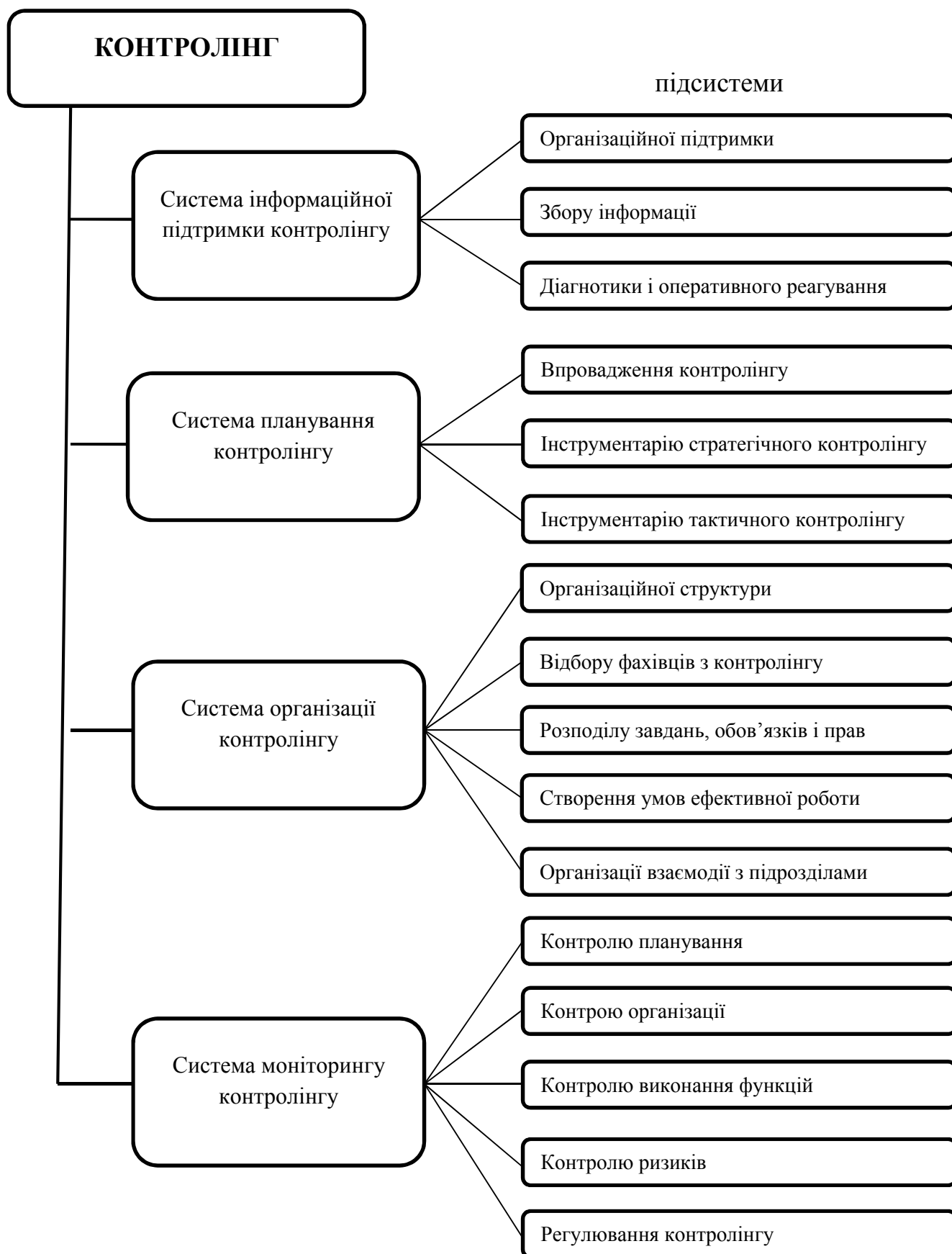


Рис. 3.2. Складові контролінгу

- регулярне порівняння планових показників з фактичними, що дає змогу оперативно впливати на ситуацію та своєчасно реагувати у разі наявності значних відхилень» [40].

Однак, слід відмітити і ряд недоліків від впровадження системи контролінгу на вітчизняних підприємствах:

- 1) недосконалість застосування методів аналізу;
- 2) незначна сумісність із корпоративною культурою;
- 3) загроза статусу окремих підрозділів підприємства (бухгалтерії, планово-економічному, фінансовому відділі) й осіб (менеджерам відповідних відділів);
- 4) складність впровадження порівняно із традиційними методиками;
- 5) невисока сумісність із стандартними системами інформаційного забезпечення.

Слід зазначити, у вітчизняній практиці система контролінгу ще не досить добре вивчена, і оскільки вона лише починає застосовуватись, то накопичення знань й досвід у цій сфері поступово нівелює вищевказані недоліки. З метою введення нової системи управління й зменшення опору у працівників, а також в умовах невпевненості в ефективному застосуванні нововведення міжнародна практика дозволяє використати такі дії:

1. Імітація. В умовах, коли ряд підприємств впроваджують нові методи й системи управління, інші зможуть зробити теж оскільки знаходяться в подібній ситуації. Процес імітації можна пояснити бажанням окремого підприємства асоціюватися із цільовою групою й намаганням підняти свій статус. Саме тому у застосуванні інструментарію контролінгу необхідно приділити особливу увагу міжнародному досвіду.

2. Виживання. У кризових умовах запровадження нових методів контролінгу може бути рятувальним для виживання суб'єкта господарювання. У даній ситуації при усвідомленні працівників цього та відданості своєму підприємству, опір змінам виявиться мінімальним.

3. Майстерність. Працівники, які задоволені результатами своєї роботи, прагнуть удосконалювати свої навички й використовувати нові методи, що підвищує їх інтерес до роботи. Для цього, особливо спілкуючись із кваліфікованим персоналом, необхідно спробувати підкреслити їх професійну фаховість.

4. Підтримання статусу. Володіння важливими для усіх знаннями є основним засобом досягнення високого статусу. Тому підприємство, як і його працівники мають можливість підвищити власний статус завдяки умінню використовувати нові методи в управлінні й аналізі.

5. Новизна. В суспільстві як і в будь-кому підприємстві є певна категорія людей-новаторів, відкритих для нововведень. Ці люди ініціативні, прагнуть нових та нових досягнень, й тому здатні зорієнтувати діяльність підприємства в прогресивному напрямку [52, с.212].

Таким чином, впровадження системи контролінгу на підприємствах України дозволить:

- досягти певного рівня оптимізації управління;
- зміцнити і реально оцінити ресурси й потенціал підприємства;
- дослідити ідеї конкурентних підприємств;
- здійснювати оперативний аналіз отриманої інформації;
- використовувати інновації;
- зорієнтувати свою діяльність на перспективу.

3.3. Удосконалення системи контролінгу на підприємствах в умовах цифровізації

У сучасних умовах цифровізації світової економіки набуває актуальності питання ефективного управління у підприємницьких структурах, у тому числі на підприємствах сільськогосподарської галузі, що неможливо без запровадження системи контролінгу. В умовах сталого розвитку підприємства система контролінгу є інструментом для вирішення завдань та досягнення цілей

в умовах невизначеності. Впровадження системи контролінгу у діяльність підприємства удосконалив процес його функціонування та управління і, відповідно, процес прийняття рішень [35].

Процес цифровізації виробничих систем диктує нові вимоги до усієї системи управління, в тому числі до здійснення контролю на підприємствах. На порозі Четвертої промислової революції («Індустрія 4.0»), за даними групи Науково-промислового дослідницького альянсу Acatech (IndustryScience Research Alliance) [58], впровадження технологій, які базуються на інтернеті речей (IoT), когнітивних технологіях (cognitive technology) змінює підходи до інтеграції системи контролінгу та системи управління підприємством загалом. Виходячи із теперішніх умов функціонування системи контролінгу, виникає запитання: як же впроваджувати систему контролінгу на підприємстві відповідно до вимог Індустрії 4.0?

Поняття «контролінг», яке використовується в умовах цифровізації у новій концепції управління, поки що не має єдиного визначення, тому для найкращого визначення цього терміну сформулюємо його для підприємства відповідно до нової концепції «Індустрія 4.0». Таким чином, на думку сучасних дослідників цього питання, контролінг – це концепція системи управління, яка складається із підсистем інформаційної, аналітичної, методичної й інструментальної підтримки управління і реалізована відповідно до усіх етапів розвитку «Індустрії 4.0», які забезпечують успішне функціонування організаційної системи підприємства в довгостроковій перспективі, інтерактивність планування, прийняття коригувальних рішень, контролю за виконанням, а також створення інформаційної системи, що відповідає завданням цільового управління. Індустрія 4.0 є комплексною концепцією, що володіє наступними тенденціями у виробничому й інших секторах економіки, які полягають в інтеграції набору технологій в інтелектуальних (IoT), автономних екосистемах, а також на децентралізованих підприємствах (підприємства із інтелектуальними машинами, які здатні приймати рішення в

автоматичному режимі) за технічною допомогою (заміна людей кібер-фізичними машинами для виконання операцій D3 (D-cube)) [59].

Термін «Індустрія 4.0» трактується як новий рівень організації й контролю к всьому ланцюжку створення вартості продукції у процесі всього його життєвого циклу [60]. Інтеграційний шлях розвитку до Індустрії 4.0 може бути поділений на вертикальний і горизонтальний.



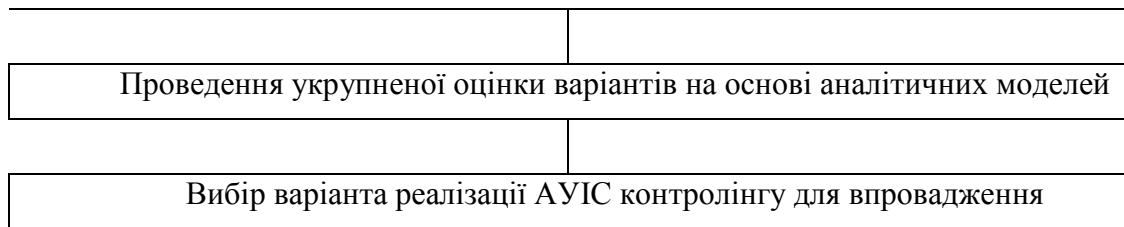


Рис. 3.3. Алгоритм проведення ФВА АУІС підприємства

Вертикальний вказує на розширення обміну інформацією і співробітництва між різними рівнями ієрархії (управління, корпоративне планування, планування виробництва) усередині підприємства.

Горизонтальний шлях характеризує тісне співробітництво між кількома підприємствами в межах однієї мережі створення вартості. Основне завдання системи контролінгу підприємства полягає в інформаційному забезпеченні менеджменту для ефективного прийняття рішення, з метою збереження чи підвищення його конкурентоспроможності [34].

В умовах запровадження сучасних цифрових технологій, що призводять до прискорення корпоративних процесів управління, система контролінгу повинна відповідати новим викликам концепції «Індустрії 4.0», в якій взаємозв'язок технологічних і організаційних компонент системи має забезпечити потрібну гнучкість підприємства.

В цифровій моделі підприємства система контролінгу забезпечує інформацією усі підрозділи у режимі on-line. В загальноприйнятому значенні до завдань контролінгу виробництва належить управління рентабельністю капіталу. До завдань контролінгу також відносять недопущення зупинки виробничого процесу у роботі обладнання через збій.

Таким чином, інструменти концепції «Індустрії 4.0» сприятимуть кращій гнучкості, адаптованості системи контролінгу, а отже, й підвищенню ефективності системи управління підприємства загалом [55; 26].

Розвиток інформаційних систем встановлює нові вимоги щодо удосконалення системи контролінгу. Основою розвитку інформаційних систем в системі контролінгу є концепція розвитку інтегрованих автоматизованих систем, зорієнтованих на підтримку управління бізнесом. Автоматизовані

управлінські інформаційні системи (АУІС) є тою з'єднуючою ланкою під час вибору стратегії бізнесу, зміні управління або організації цілеспрямованої роботи із персоналом. Вони відіграють значну роль успішної реалізації стратегії підприємства загалом.

Основою системи контролінгу АУІС є система підтримки прийняття рішень (СППР), яка є надбудовою над обліковими внутрішньофірмовими інформаційними системами. Основними функціями СППР є:

- ✓ збирання та обробка статистичних даних;
- ✓ зіставлення планів, аналіз причин із урахуванням цифрової моделі виробничих систем (ПС);
- ✓ формування моделей та прогнозів економічних процесів;
- ✓ реалізація моделей економічних процесів.

У системі контролінгу особливий статус має інформаційна система керівника (ІСК), що забезпечує доступ осіб, що приймають рішення, до інформації, яка відображає ситуацію на підприємстві. Отже ІСК забезпечує управлінський апарат оперативною інформацією, об'єднуючи усі інформаційні ресурси підприємства. Ефективну роботу вказаних систем забезпечує система зберігання даних (СЗД), в якій сконцентрована інформація в аналітичному вигляді із використанням процедур згортання-розгортання. СЗД включає ряд складових: підсистема зберігання даних, підсистема метаінформації, менеджер сховища, менеджер завантаження та менеджер запитів.

Для зберігання даних безпосередньо призначена підсистема зберігання даних. При організації підсистеми зберігання даних можна використовувати різні структури зберігання. У даний час використовують три способи зберігання даних:

- Багатовимірний спосіб зберігання (Multidimensional) - вихідні і агрегатні дані зберігаються у багатовимірній базі даних.

- Реляційний спосіб (Relational) – вихідні дані зберігаються у реляційній базі даних, де спочатку вони були. Агрегатні дані розташовуються у спеціально створеній таблиці.

- Гібридний (Hybrid) – вихідні дані зберігаються у реляційній базі даних, де вони спочатку і знаходилися, а агрегатні дані - у багатовимірній базі даних.

Вибір способу зберігання насамперед залежить від обсягу й структури вихідних даних, вимог до швидкості виконання запитів і частоти оновлення.

Одним із найважливіших складових інформації є метадані, які характеризують:

- ✓ джерела інформації в СГД (походження та структура системи записів);
- ✓ поточні описи даних в СГД;
- ✓ передісторію зміни існуючих даних у СГД.

Головними функціональними особливостями СГД є:

- збір даних в узгодженій, єдиній і зручній для використання в управлінському аналізі формі;
- інтегрованість (зберігання інформації в єдиному загальноприйнятому сховищі);
- незмінність після внесення інформації до СГД та доступність тільки у режимі читання;
- підтримка хронології та відповідної структуризації за тривалий час.

Необхідність поліпшення організації виробництва стає основним аргументом у виборі варіантів технічної системи. Багато чого у цьому плані зроблено у галузі теорії й практики техніко-економічного аналізу, своєрідним різновидом якого вважається функціонально-вартісний аналіз (ФВА).

За умов цифровізації з метою оцінювання ефективності застосування єдиної інформаційної системи контролінгу виробничої системи у підприємствах найчастіше використовується метод ФВА. Метою ФВА АУІС контролінгу є знаходження резервів економії і підвищення ритмічності виробництва на основі визначення потрібного кількісного й якісного складу функцій, які реалізують їх елементи і раціональних поєднань в просторі та у часі.

В алгоритмі проведення ФВА АУІС контролінгу виділяють наступні складові: складання карти функціональних станів, розробка матриці функціональної зв'язаності, а також створення структурно-функціональної

моделі, які виконуються у відповідності до етапів «Індустрії 4.0». На етапі "вибір об'єкта" першочерговим є АУІС контролінгу. Етап збору та аналізу планових економічних та технологічних даних здійснюється на основі аналізу науково-технічної й патентної інформації, звітної статистичної інформації про потреби, попит, та інші техніко-економічні показники виробів-аналогів. Вихідна інформація формується в спеціальних таблицях. Зовнішня модель ПС має відображати особливості спеціалізації кооперування даної системи та зв'язки із обслуговуючими і керуючими системами. Структурна модель АУІС із її структурним й функціональним описом будується виходячи із вимог щодо виробу і оцінки їх значущості. Структурний опис наводиться у формі виробничої й організаційної структури, в якій вказуються склад та підпорядкованість елементів ПС, а також склад і розмір підрозділів, форми побудови й взаємозв'язку. У функціональному описі визначається головна функція, яка відповідає спеціалізації ПС. Інші другорядні функції визначаються в залежності від комунікаційних зв'язків ПС. Потім розробляються карти функціональних станів і матриці функціонального зв'язку для формування функціональної моделі, які відповідають етапам «Індустрії 4.0».

Ключовою функцією АУІС контролінгу є надання аналітичної інформації про виробничу систему керівництву для ухвалення управлінських рішень. Однією із другорядних функцій є підтримка ухвалення рішень. В склад інших другорядних функцій АУІС контролінгу також входять: об'єднання усіх інформаційних ресурсів підприємства, для забезпечення керівника оперативною інформацією; зберігання інформації в аналітичній формі із використанням процедур згортки-розгортки даних, які відображають поточні ситуацію на підприємстві. набір необхідних основних й допоміжних функцій виявляється шляхом логічного аналізу, а значимість функцій визначається експертним шляхом.

Економічний ефект від результатів упровадження АУІС контролінгу складається із організаційної та експлуатаційної складових, а загальний економічний ефект формується як різниця доходу, який отриманий внаслідок

використання системи і витрат на її впровадження. Отже, використовуючи запропоновану методику, можна значно підвищити рівень автоматизації системи контролінгу ПС, яка виконує функції моніторингу і контролю в загальній системі управління підприємства. Впровадження АУІС дозволить підвищити оперативність прийняття управлінських рішень, що надасть змогу своєчасно реагувати на показники чинників зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, які динамічно змінюються. Методика дозволить приймати більш виважені управлінські рішення при умові цифровізації, що підвищить ефективність управління підприємством і в кінцевому підсумку призведе до підвищення його вартості, яке є основним завданням будь-якої комерційної організації чи підприємства. Використання цієї методики буде додатковим кроком на шляху цифрової трансформації підприємства, яка вплине на зміну організаційної структури й управлінських процесів.

Висновки до розділу 3

Вивчення загальних аспектів впровадження служби контролінгу у сучасних умовах господарювання дозволить модернізувати організаційну й інформаційну структуру українських підприємств для вирішення базисних проблем їх розвитку. Це надзвичайно важливе завдання, розв'язання якого дасть змогу підвищити та оптимізувати результати роботи вітчизняних підприємств, їх окремих структурних підрозділів, а також вирішить проблему стабілізації і розвитку економіки України на сучасному етапі, а також визначити успіх підприємств не тільки в сьогодні, але й га майбутнє.

Впровадження служби контролінгу на підприємстві має супроводжуватись автоматизацією інформаційної служби контролінгу, в іншому випадку значна частина позитивного ефекту від нього може бути безповоротно втрачена.

Висновки та пропозиції

Проведене дослідження спрямоване на вивчення організаційно-методологічних засад контролінгу, визначення його засад та завдань, принципів та шляхів впровадження у діяльність підприємства. За результатами проведеного дослідження нами сформовано такі висновки й пропозиції:

1. В теорії та практиці сучасного управління контролінг є новим явищем. Для переважної більшості українських підприємств концепція контролінгу поки що є лише перспективою і на даний час не входить у перелік базових систем управління підприємством, якими, наприклад, є управлінський облік, менеджмент, маркетинг або фінанси. Для вивчення контролінгу використовується системний підхід, і тому він розглядається як: 1) процес, що передбачає аналіз й оцінку фінансовогосподарської діяльності підприємства з метою узгодження її із стратегічними цілями; 2) економічно спрямовану функцію управління, яка досліджує основні напрямки підвищення результативності діяльності підприємства; 3) явище, так як контролінг пов'язаний із постачанням інформації системі управління підприємством. До основних функцій контролінгу належать: прогнозування, планування, фінансовий аналіз, фінансова стратегія, координація, бюджетування, методологічне забезпечення, внутрішній консалтинг, внутрішній аудит, оцінка ризиків, фінансовий контроль, ревізія, система раннього попередження та реагування.

2. На основі теоретичних засад й загальноекономічних підходів, нами досліджено еволюцію розвитку контролінгу, проаналізовано суть поняття контролінгу на основі різних поглядів науковців, розкрито основні функції контролінгу на шляху його становлення. Аналіз історичних та функціональних аспектів контролінгу доводить, що контролінг являє собою сучасну систему управління підприємством, яка при правильній розробці та впровадженні надасть підприємству можливості досягти як стратегічних, так і оперативних цілей із максимально ефективним результатом. Проаналізувавши розвиток

контролінгу від минулого до сьогодні, можна відмітити, що контролінг на сьогодні поєднує у собі значний базовий матеріал економічних дисциплін серед яких: економічна теорія, менеджмент, економічний аналіз, маркетинг, економіка й організація інноваційної діяльності, облік й аудит та інші.

3. Сучасні умови господарювання вимагають від кожного підприємства чіткої орієнтації в середовищі ринкових відносин, достовірно оцінювати виробничий й економічний потенціал, будувати стратегію подальшого розвитку й оцінювати фінансовий стан як власного підприємства, так і підприємств-конкурентів.

Згідно даних фінансової звітності підприємство ТОВ «Нововолинський завод дезодорованих олій» зазнало в минулому періоді (2020 р.) суттєвих операційних збитків, що в свою чергу призвело до зменшення вартості активів підприємства. Вказані обставини поряд із загальним впливом сучасних тенденцій до погіршення у світовій та вітчизняній економіці, визначають необхідність створення окремого підрозділу з покладеними на нього функціями внутрішнього контролінгу.

4. Впровадження системи стратегічного контролінгу допоможе уникненню на підприємстві кризових економічних ситуацій, ідентифікувати причини виникнення проблем й ефективно їх усунути. Крім цього вважаємо доцільним на великих підприємствах запроваджувати такі інструменти стратегічного контролінгу як: SWOT-аналіз, Balanced Scorecard, аналіз стратегічних розривів й аналіз потенціалів, що дозволить своєчасно визначити проблемні місця та використати увесь наявний потенціал підприємства із мінімальними витратами ресурсів та з максимально можливим позитивним ефектом в межах обраної стратегії.

5. Задля успішної реалізації контролінгу доцільно на підприємстві сформувати окремий функціональний підрозділ, наприклад, відділ системного аналізу й контролінгу, основними завданнями якого має бути: загальне управління впровадженням функціональної моделі контролінгу на підприємстві, аналіз економічних показників діяльності підприємства, контроль

показників управління у динаміці, контроль правильності виконання організаційних і методичних завдань. Тому, з огляду на вищевикладене, вважаємо, що ключова роль у системі управління підприємством належить саме контролінгу, який на сьогодні є однією із найефективніших систем управління підприємством.

6. Фінансове становище підприємства залежить від результатів його виробничої комерційної та фінансової діяльності, чим вищі показники виробництва та реалізації продукції (робіт і послуг), тим менша їх собівартість і вища рентабельність та прибуток, і в результаті фінансовий стан підприємства буде кращим. І навпаки, недовиконання плану із виробництва та реалізації продукції впливає на підвищення собівартості й зменшення виручки від реалізації, величини прибутку і, в результаті до погіршення фінансового стану підприємства та його платоспроможності. Впровадження системи контролінгу ТОВ «Нововолинський завод дезодорованих олій» надає йому можливість самостійно формувати перелік фінансово-економічних показників необхідних підприємству у його роботі для аналізу фінансового стану підприємства й формування перспективних планів розвитку.

7. Використання стратегічного контролінгу у практичній діяльності вітчизняних підприємств має ряд особливостей, які зумовлені в першу чергу специфікою організаційно-правових форм, характером діяльності, дотриманням принципу самофінансування у фінансово-господарській діяльності тощо. Серед основних відмінностей у використанні стратегічного контролінгу у діяльності українських підприємств необхідно відмітити: особливості у формуванні стратегії розвитку підприємства; значний перелік контрольованих показників в умовах проведення стратегічного контролінгу; багаторівневість стратегічного контролінгу; унікальність інформаційного забезпечення стратегічного контролінгу.

8. Слід відзначити, що запровадження контролінгу на підприємствах пов'язано із низкою проблем, серед яких потрібно виділити: значні витрати на утримання служби, відсутність практичного досвіду її організації тощо.

Запропоновано можливі напрями вирішення цих проблем шляхом покладення функцій контролера на бухгалтера, менеджера, фінансиста, або ж увведення до штатного розкладу підприємства посади контролера (формування служби контролінгу). При створенні служби контролінгу слід мати на увазі те, що функції, інструменти й завдання контролінгу постійно змінюються у залежності від змін у зовнішньому середовищі. Вважаємо, що коли контролінг отримає справедливе визнання, тоді збільшиться його позитивний вплив на перспективний розвиток підприємства загалом.

9. Концепція удосконалення системи контролінгу на підприємстві полягає у безперервному процесі системної й комплексної трансформації окремих елементів системи контролінгу, їх взаємозв'язків між собою, також із внутрішнім і зовнішнім середовищем задля підвищення ефективності функціонування, самоорганізації, самоврядування, самоконтролю системи контролінгу у відповідності до запитів усіх зацікавлених сторін.

Основними напрямами на шляху удосконалення системи контролінгу є: подолання опору із боку працівників підприємства, зміцнення позицій і подальша адаптація системи контролінгу, постійний моніторинг системи контролінгу, бенчмаркінг, використання нових методів й інструментів контролінгу, аутсорсинг, тренінги і навчання.

Перелік використаних джерел

1. Андреева Г.І. Економічний аналіз: Навчально-методичний посібник. К.: Знання, 2008. 263 с.
2. Андрущенко І.Є. Проблеми створення комплексної системи управління витратами. Д.: ДДФА, 2010. 169 с.
3. Ансофф І.О. Стратегічний менеджмент. СПб.: Пітер, 2009. 211 с.
4. Воронкова А.О. Концепція управління конкурентоспроможним потенціалом підприємства. Економіст. 2007. №8. С. 147-154.
5. Гірняк О.М. Менеджмент: Підручник для студентів вищих закладів освіти. Л.: «Магнолія 2006», 2012. 352 с.
6. Голов С.Ф. Управлінський облік. – К.: Лібра, 2006. 704 с.
7. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2009. 256 с.
8. Гребець О. Б. Контролінг як сучасна система управління. Економіка та держава. К.: Лібра, 2009. № 12. 112 с.
9. Дайле А. Практика контролінга: пер. с нем. М.: Финансы и статистика, 2012. 336 с.
10. Данилочкіна Н.Г. Контролінг как инструмент управления предприятием; под ред. Н. Г. Данилочкіной. М.: ЮНИТИ, 2002. 279 с.
11. Дедюхіна М.А. Класифікаційні особливості стратегічного і оперативного контролінга на підприємстві. Економіка і право. 2009. Вип. 5. С. 55-62
12. Дєєва Н.М. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2007. 213 с.
13. Діденко В.М. Менеджмент: підручник. К.: Кондор, 2008. 584 с.
14. Должанський І.З. Конкурентоспроможність підприємства: Навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 384 с.
15. Драган І.О. Облік у системі функцій управління витратами. Інвестиції: практика та досвід. 2008. № 16. С. 30 – 33.

16. Дробязко С.І. Методичні основи управління витратами підприємства. Академічний огляд. Науково-практичний журнал. К.:ЦУЛ, 2010. № 1. С. 55–60.
17. Єкатериновська М.А. Стратегічний менеджмент. М.: Компанія Супутник +, 2008. 144 с.
18. Єрмакова, Ж.А. Формування системи контролінгу в корпоративних структурах. Вісн. ОГУ. 2010. № 8. С. 64-69.
19. Єфімова С.А. Стратегічний менеджмент. Короткий курс. М.: Окей-книга, 2009. 102 с.
20. Жарінова А.Г. Розвиток інтелектуальних здібностей персоналу. Актуальні проблеми економіки. К.: Знання, 2012. № 6. С. 38-45
21. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
22. Закон України «Про охорону праці» на 09 липня 2010 року. Офіц. вид. К.: Парламентське видавництво, 2010. 28 с.
23. Загородній В.Г. Облік, аналіз та аудит: Навчальний посібник. К.: Кондор, 2009. 618 с.
24. Іванюта П.В., Управління витратами: Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2011. 316 с.
25. Иванча Н.В. Проблемы внедрения системы контроллинга на промышленном предприятии. Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. 2013. №2 (120). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-vnedreniya-sistemy-kontrollinga-na-promyshlennom-predpriyatii>.
26. Ивашкевич В. Б. Оперативный контроллинг. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. 160 с.
27. Калайтан Т.В. Контролінг. Навчальний посібник. Л.: Новий Світ-2000, 2010. 252 с.
28. Кальєніна Н.В. Інструментарій системи управління витратами підприємства. Класичний приватний ун-т, 2011 р. 230 с.

29. Касьяненко В.О. Моделювання та прогнозування економічних процесів. Суми: Університетська книга, 2006. – 185 с.
30. Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз: підручник. К.: Знання, 2008. 487 с.
31. Кітцманн Х.А. Контролінг забезпечує успіх в управлінні. Економіка і життя, 2007. № 22. С. 31.
32. Ковалев С. В. Оценка Эффективности управления на основе контроллинга: позитивные и негативные аспекты. Финансовое пространство. 2012. №1. С. 67-78.
33. Кодацький В.П. Напрями покращення діяльності суб'єктів господарювання. Економіка, Фінанси, Право. К.: Центр учбової літератури, 2005. №9. 610 с.
34. Контролінг: учебник. М.: Финансы и статистика, 2006. 336 с.
35. Контролінг: теория и практика: учебник и практикум для академического бакалавриата. М.: Юрайт, 2018. 145 с.
36. Котляр М.Л. Аналіз фінансового стану підприємства. К.: Знання, 2009. 104 с.
37. Кочергов Д.А. Продукт як проект. Економіка і життя. 2007. № 22. С. 33
38. Кочнев А.К. Розробка збалансованої системи показників: крок за кроком. Стратегічний менеджмент. 2009. № 1, 2.
39. Кривов'язок І.В. Антикризове управління підприємством: навчальний посібник К.: Кондор, 2008. 266 с.
40. Кузьмін О.Є. Менеджмент. К.: Академвидав, 2012. 296 с.
41. Лазарева Е.Г. Balanced Scorecard як інструмент стратегічного контролінгу. К.: Знання, 2005. № 6.
42. Лень В.С. Фінансовий облік: навч.посібник. К.: Академія, 2011. 608 с.
43. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік. К.: ЦУЛ, 2009. 248 с.
44. Манн Р. Контролінг для начинающих. Система управления прибылью. М.: Финансы и статистика, 2010. 180 с.
45. Мірошниченко М.А. Розробка системи стратегічного контролінгу: автореф. дис. канд. экон. наук. К., 2010. 311 с.

46. Мухін В.І. Розробка системи стратегічного контролінгу бізнес-процесів на промисловому підприємстві. К.: Ліра-К, 2010. 224 с.
47. Нападівська Л.В. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин. К.: Кондор, 2009. 93 с.
48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73
49. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами. К.: Знання, 2011р. 1044с.
50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджений наказом МФУ від 31.03.1999 року № 87
51. Пономарьова І.В. Формування збалансованої системи показників стратегічного управління підприємством. Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. Д.: ЦУЛ, 2008. №10(128). С. 40-44
52. Портна О.В. Контролінг: навчальний посібник. 2-е вид., переробл. і доп. Л.: Магнолія 2006, 2009. 262 с.
53. Цигилик І.І. Контролінг: Навчальний посібник у схемах і таблицях. К.: Центр навчальної літератури, 2005. 76 с.
54. Шеремет О.О. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник. К.: Кондор, 2009. 194 с.
55. Шигаев А. И. Контроллинг: стратегии развития предприятия. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. 352 с.
56. Шумило Ю.О. Уточнення теоретичної сутності категорії витрат в управлінні підприємством. Формування ринкових відносин в Україні. К.: Збірник наукових праць. 2008. № 3. С. 117– 119.
57. Яковлев Ю.П. Контролінг на базі нормативних технологій. Навчальний посібник. К.: Кондор, 2008. 400 с.
58. Acatech. Akzeptanz von Industrie 4.0. 2019. URL: [https:// www.acatech.de](https://www.acatech.de)

59. 2. Production revolution: Michael E. Porter, James E. HappeImann. Harvard Business Review. URL: <https://hbr.org/2015/10/how-smart-connected-products-are-transformingcompanies>
60. 3. Schuh G., Kampke A. Strategie and Management produzie-render Unternehmen. Berlin: Heidelberg Springer-Verlag, 2011.

