МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

27-6.2
20.11.23

Віталіна Віталіївна Алексійчук

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему:

ПРИНЦИПИ, ФУНКЦІЇ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ

Спеціальність 071 “Облік і оподаткування”

Науковий керівник
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК
_____
(підпис)

Рецензент
к.е.н., доц. Тетяна НАЗАРЕНКО
_____
(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК
_____
(підпис)

Житомир

2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВПРОВАДЖЕННЯ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Роль контролінгу в управлінні підприємством……... 6

1.2. Різновиди контролінгу на підприємстві…….. 13

1.3. Формування контролінгу: світовий досвід…….. 20

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН КОНТРОЛІНГУ ЯК МЕТОДУ СТРАТЕГІЧНОГО ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Формування системи контролінгу: фактори та основні функції…… 31

2.2. Аспекти організації контролінгу в підприємницькій діяльності……... 36

2.3. Методи та стратегії реалізації контролінгу……. 43

РОЗДІЛ 3. МОДЕРНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ В ПІДПРИЄМНИЦЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Система контролінгу як фактор забезпечення економічної стійкості підприємства…….. 52

3.2. Роль стратегічного управлінського обліку у системі контролінгу підприємства……. 62

3.3. Система стратегічного контролінгу в антикризовому управлінні …….. 69

РОЗДІЛ 4. ФОРМУВАННЯ НАВИЧОК САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ У СТУДЕНТІВ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

4.1. Організація самостійної роботи здобувачів вищої освіти ……. 76

4.2. Розробка опорного конспекту лекцій на тему: «Організація процесу аудиторської перевірки фінансової звітності та її інформаційного забезпечення» для самостійного опрацювання… 84

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. Контролінг - це концепцію економічного управління підприємством, спрямована на систематичний аналіз та моніторинг всіх можливостей і ризиків, пов'язаних з досягненням фінансової ефективності в умовах динамічного ринкового середовища. Основною метою імплементації системи контролінгу є створення ефективної структури для прийняття, впровадження, моніторингу та аналізу стратегічних управлінських рішень на підприємстві.

В сучасних умовах управління підприємством виявляється особливо складним завданням, оскільки вимагає поєднання детального аналізу зовнішнього середовища (такого як ринки закупівель, збуту, робочої сили та капіталу) з ефективним впливом на внутрішні процеси підприємства. Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень критичним є докладне вивчення умов функціонування підприємства, а також обґрунтоване вибір оптимальних варіантів на основі оцінки та аналізу альтернатив.

Висока динаміка змін в сучасному науково-технічному прогресі та зовнішньому та внутрішньому середовищі призводить до постійної складності в управлінні підприємствами, що вимагає застосування новітніх методик. Покращення системи управління вимагає створення механізмів координації внутрішніх процесів. Одним із ефективних методів для вирішення цих проблем є впровадження системи контролінгу. Саме це обумовило вибір даної теми для дослідження в рамках магістерської роботи.

Проблеми контролінгу висвітлюються в наукових працях І. Брітченко, Ю. Вебер, П. Горват, А. Дейле, А. Князевич, А. Коєненберг, Г.-У. Кюппер, Л. Лахніт, Е. Майєр, Ф.Г. Пемеллера, Т. Рейхманн, Д. Хана, Р. Ешенбах, А. Цюнда.

У своїх дослідженнях науковці досліджують суть контролінгу як засобу внутрішнього контролю, обґрунтовують необхідність його впровадження і розкривають основні принципи та умови ефективного використання. Однак питання щодо організації системи контролінгу на підприємствах потребують більш докладного й

глибокого аналізу.

Мета і задачі дослідження. Метою даного дослідження є розкриття сутності фінансового контролінгу, визначення основних принципів впровадження системи контролінгу на вітчизняних підприємствах, а також поглиблення теоретичних та методологічних засад з метою розробки практичних рекомендацій для удосконалення механізму його реалізації в практичній сфері.

Для досягнення поставленої мети передбачається вирішення таких завдань:

1) Детальний аналіз сутності та важливості фінансового контролінгу як основного інструменту фінансового контролю на підприємстві, а також визначення особливостей стратегічного та оперативного фінансового контролінгу з метою розкриття їхнього впливу на ефективність управління фінансовими ресурсами.

2) Аналіз методологічних основ організації та здійснення контролінгу на підприємстві з урахуванням передових наукових підходів та практичного досвіду, з метою визначення оптимальних методів і інструментів для ефективного контролю в фінансовій сфері.

3) Проведення аналізу поточного стану контролінгу на підприємстві з метою визначення першочергових завдань, які повинна вирішувати система контролінгу на підприємстві, з метою виявлення найбільш важливих аспектів для подальшого вдосконалення.

4) Розроблення пропозицій щодо удосконалення системи фінансового контролінгу на підприємстві, з врахуванням результатів проведеного аналізу та впровадження передових методик та практик.

Предмет і об’єкт дослідження. Предметом даного дослідження є комплекс теоретичних, методологічно-організаційних та практичних аспектів системи контролінгу на підприємстві, спрямованих на забезпечення керівників необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень на мікрорівні.

Об’єктом даного дослідження є система контролінгу, її структура, механізми функціонування та ефективність застосування на підприємстві.

Методи дослідження. Теоретичною і методологічною базою даної магістерської роботи послужили фундаментальні положення сучасної економічної науки, а також наукові праці провідних вітчизняних та зарубіжних

дослідників у галузі об'єкта дослідження.

Методичні засади роботи базувалися на широкому спектрі загальнонаукових і спеціальних методів досліджень. Серед них були використані абстрактно-логічний метод для уточнення понятійного апарату, методи групування та експертної оцінки, а також горизонтальний і вертикальний аналіз фінансової звітності для діагностики фінансового стану підприємства. Крім цього, використовувалися методи порівняння, графічний аналіз, а також евристичні методи дослідження для більш детального вивчення обраної теми.

Інформаційною базою дослідження слугували бухгалтерська та фінансова звітність об'єкта дослідження, дані, збережені в реєстрах бухгалтерського обліку, а також статистичні матеріали, надані Державним комітетом статистики України. Поміж джерел інформації також використовувалися матеріали науково-практичних конференцій та публікації вітчизняних і закордонних фахівців з даної проблематики. Додатково, використовувалися особисті спостереження автора, що доповнили аналіз та висновки роботи.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження доповідались і обговорювались в IV Міжнародна науково-практичній конференції «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу» 09-10 листопада 2023 р.

Кваліфікаційна робота магістра складається зі вступу, 4 розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи складає 104 сторінки. Робота містить 5 таблиць, 16 рисунків.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВПРОВАДЖЕННЯ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Роль контролінгу в управлінні підприємством

В епоху глобалізації, конкуренції і економічного та технологічного прогресу, вдосконалення планування, координації та системи управління компаніями є одним з основних завдань контролінгу. Саме розуміння контролінгу є синтезованим і має багато різних тлумачень похідних від понять «контроль», «управлінський облік», «системне управління» [41, с. 166].

Визначення цілей контролінгу здійснюється з врахуванням загроз та стимуляторів розвитку підприємства, виявлених у процесі попереднього моніторингу змін зовнішнього та внутрішнього середовища. При цьому тактичні цілі контролінгу підпорядковуються загальній стратегічній меті розвитку підприємства, яка формується та обґрунтовується на основі вивчення всієї системи факторів, що визначають поточний та майбутній фінансовий стан, потенціал і можливості його покращання у довгостроковій перспективі.

На етапі планування завданням контролінгує формалізація цілей через систему показників, які б найбільш достовірно свідчили про їх досягнення, тобто визначається система показників, нормативи цих показників, методика їх розрахунку і обираються оптимальні для конкретного підприємства методики аналізу інформації.

Дослідження методологічного інструментарію системи контролінгу на підприємстві доцільно проводити в контексті реалізації технологічного циклу відповідного процесу (рис. 1.1.).

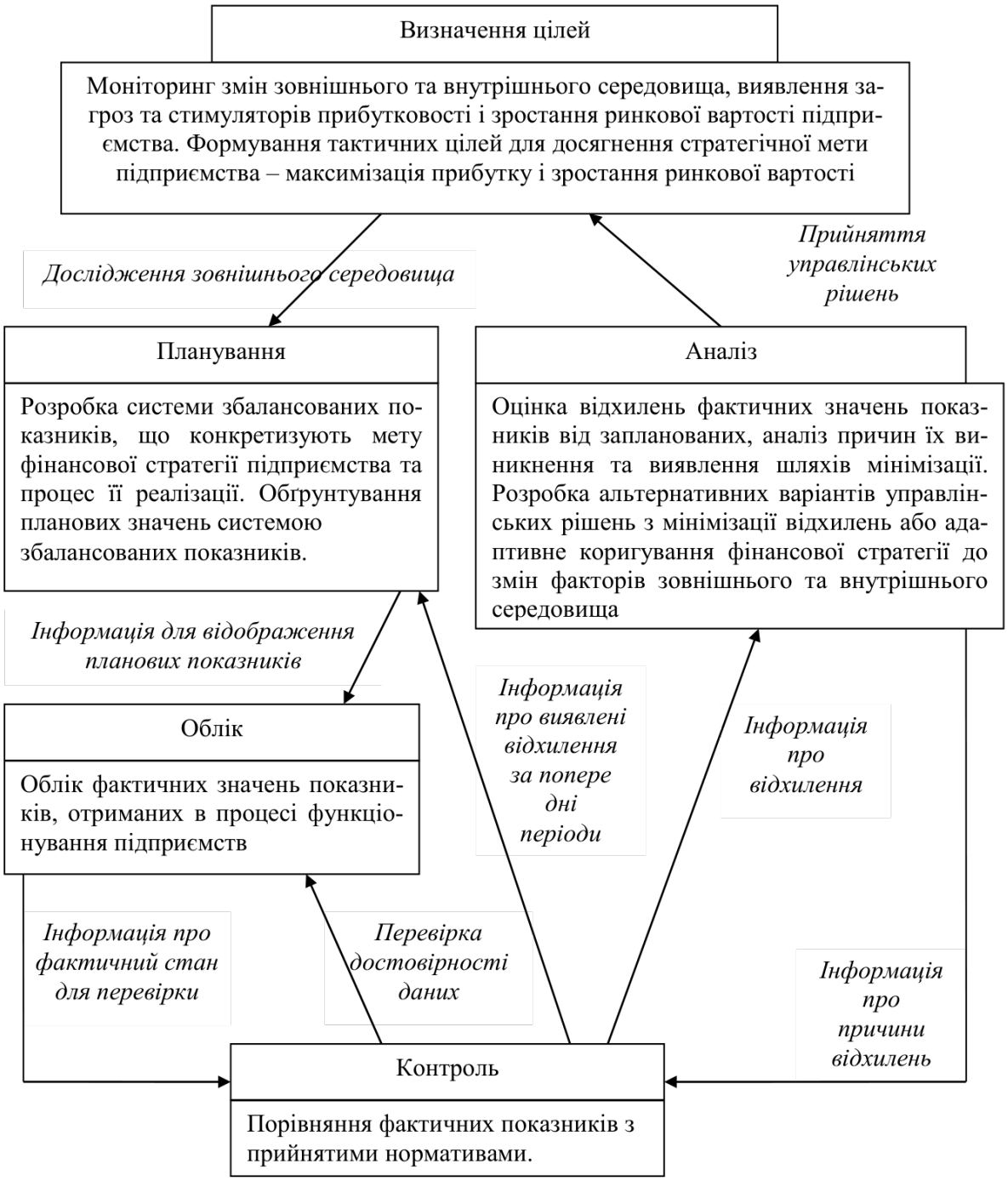


Рис. 1.1. Технологічний цикл контролінгу в системі управління фінансами підприємства

Джерело: [77, с. 34]

На етапі аналізу з’ясовуються причини зареєстрованих відхилень, визначається їхній потенційний вплив на ймовірність досягнення цілей. На цій підставі здійснюється розробка альтернативних управлінських рішень для подаль-

шої мінімізації відхилень.

Для всіх етапів циклу в системі контролінгу фінансових потоків розробляється методичне забезпечення, тобто здійснюється формування і вдосконалення інформаційної системи кожного етапу, стандартизація інформаційних носіїв та каналів, відбір інструментарію, визначення параметрів застосування інструментів. У Європі, контролінг виник після Другої світової війни в якості управлінської функції підтримки підприємств та охоплював завдання, пов'язані з управлінським обліком. Основна структура європейського контролігу позиціонується з будовою («Будинок Контролю» – рис. 1.2).



Рис. 1.2. «Будинок Контролю»

Джерело: [77, с. 35]

У дослідженнях зарубіжних науковців контролінг постає архітектурною будовою, у якій «фундаментом» виступає роль диспетчерів в якості постачальників інформації та консультантів в процесі прийняття управлінських рішень. Тільки якщо контролери виконують обидві ролі, вони в змозі досягти своєї місії, яка супроводжує управлінське планування і контроль. Таким чином, вони відповідають за досягнення стратегічних та оперативних цілей бізнес-структур.

До основної діяльності контролера належить робота з планування, формування та подання звітності і вимірювання продуктивності фірми. Вторинна діяльність ґрунтується на концептуальному управлінні: управлінні інформаційними технологіями і керуванні відділом диспетчерів. Що стосується функції планування, диспетчери несуть відповідальність за підготовку оперативних бюджетів, а також за забезпечення підтримки прийняття управлінських рішень в тактичному чи стратегічному процесі планування і в області планування проекту. В більшості закордонних компаній, контролери відіграють важливу роль в якості внутрішніх навігаторів у прийнятті управлінських рішень. Головний контролер як правило обіймає високе положення, і підпорядковуються безпосередньо генеральному директору. З ростом організаційної інтеграції фінансового та управлінського обліку приклади європейської бізнес-практики свідчать, що основне завдання контролерів полягає у вимірюванні економічних наслідків в прийнятті управлінських рішень.

На жаль, керівники більшості вітчизняних підприємств не використовують контролінг у власній діяльності, у зв’язку з недостатньою поінформованістю. А це, в свою чергу, істотно погіршує результати функціонування господарських суб’єктів, впливає на зниження рівня їх конкурентоспроможності та сприяє поширенню явищ неплатоспроможності, неліквідності і збитковості.

Впровадження контролінгу впливає на підвищення якості та результативність управління за рахунок розстановки пріоритетів. Сутність системи контролінгу полягає в інтеграції окремих елементів функцій управління. Головною відмінністю контролінгу та менеджменту є те, що ця система не виконує управлінської функції. Ця служба забезпечує методичну та інструментальну базу для підтримки основних функцій менеджменту: планування, облік та аналіз, контроль, а також оцінка ситуації прийняття управлінських рішень [48, с. 146]. Роль контролінгу в процесі управління можна представити у вигляді наступної схеми на рис. 1.3.

Процес управління	Роль контролінгу
Планування	- Перевіряє плани підрозділів; - розробляє методики та графіки укладання планів; - забезпечує необхідною інформацією для складання планів; - координує різноманітні плани та розробляє консолідований план загалом по підприємству.
Організаційна робота	Контролює діяльність підрозділів, виконує облік їх витрат
Контроль та регулювання	- порівняння планових і фактичних показників; - формує основні підконтрольні показники, встановлює допустимі відхилення; - аналіз відхилень, їх вплив на досягнення цілі, визначення причин відхилень та розробка заходів для їх зменшення.
Аналіз прийнятих рішень	- визначає найважливіші дані для прийняття управлінських рішень; - надає рекомендації стосовно вибору коригувальних заходів і управлінських рішень; - розробляє інструменти для планування, контролю і прийняття управлінських рішень

Функції контролінгу

Планування
Облік та контроль
Аналітична
Інформаційна**:**

Рис. 1.3. Контролінг в процесі управління

Джерело: [48, с. 146]

Загорудько В. Л. визначає наступні функції контролінгу: планування, обліку та контролю, аналітичну та інформаційну [16, с. 146]. Специфічна функція контролінгу проявляється саме в тому, що він не бере участі в самому процесі управління, а надає велику допомогу керівництву в самому прийнятті ефективних управлінських рушень. Тобто, однією з найважливіших функцій контролінгу є інформаційна, що проявляється у забезпеченні контролінгової інформації для управління, шляхом трансформації даних, які надійшли в службу контролінгу. Ця служба надає важливу інформацію для:

– визначення стратегії і планування майбутніх процесів результатів дія-

льності підприємства;

– контролю за поточною діяльністю;

– оптимізації витрат;

– оцінки ефективності діяльності;

– зниження суб'єктивності в процесі прийняття управлінських рішень.

Отже, формування системи контролінгу на підприємстві призводить до функціональної взаємодії між існуючими функціями менеджменту та орієнтації їх на стратегічний розвиток підприємства. Концепція формування контролінгової інформації представлена на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Формування контролінгової інформації

Джерело: [48, с. 146]

Основу системи контролінгу складає регулярний та своєчасний збір інформації про діяльність підприємства і стан ринкового середовища його функціонування, аналіз та планування цієї інформації набуває першорядного значення в сучасних реаліях. У зв'язку з цим зростає інтенсивність та насиченість інформаційних потоків, вимагаючи систематизації, уніфікації для забезпечення ефективності управління бізнесом.

Філософія контролінгу будується на трьох управлінських принципах: діяльність, орієнтована на план; децентралізована і персональна відповідаль-

ність; управлінські показники, виражені у кількісній формі.

Інструменти контролінгу базуються на використанні гнучкої системи баз даних, що застосовуються у системах розрахунку витрат, калькулювання, розрахунку прибутку. Іншими важливими інструментами контролінгу є інвестиційні розрахунки, а також використання показників і розробка систем показників – критеріїв їх оцінки.

Для ефективного функціонування системи контролінгу промислового підприємства в конкурентному середовищі, менеджменту, окрім наукових підходів (системного, комплексного, інтеграційного, процесного, ситуаційного), необхідно активно використовувати такі підходи, як динамічний, відтворювальний і комп'ютерний.

Динамічний підхід дозволяє менеджменту розглядати фінансово-виробничу діяльність підприємства в діалектичному розвитку, в причинно-наслідкових зв'язках і підпорядкованості.

Відтворювальний підхід орієнтує менеджмент підприємства на прийняття управлінських рішень на постійне відновлення виробництва конкурентоспроможної продукції для задоволення потреб у ній.

Також слід підкреслити значущість комп'ютерного підходу в управлінні сучасним промисловим підприємством, що вирішує проблему не тільки автоматизації функцій управління на базі застосування передових комп'ютерних та інформаційних технологій, а й автоматизацію технологічних процесів.

Доповнюючи один одного, ці підходи і формують сучасну науку і практику управління. Разом з тим слід враховувати, що не існує ніяких універсальних для застосовування прийомів або принципів, які б гарантували ефективне управління у всіх випадках. Проте вже розроблені підходи і методи можуть допомогти керівникам підвищити ймовірність ефективного досягнення цілей підприємства. У рамках зазначених підходів, контролінг – є системою управління, яка представляє собою замкнутий цикл, що включає зворотний зв'язок в контурі управління за рахунок вибору організаційного, математичного та інформаційного (технічного, програмного, лінгвістичного) забезпечення.

1.2. Різновиди контролінгу на підприємстві

У даний час існує необхідність впровадження контролінгу на багатьох українських підприємствах, оскільки зберігаються проблеми в області управління: низька оперативність інформації; труднощі з розділенням змінних і постійних витрат; відсутність контролю за досягненням цілей підприємства. Контролінг переводить керування підприємства на якісно новий рівень, інтегруючи, координуючи й направляючи діяльність різних служб і підрозділів підприємства на досягнення оперативних і стратегічних цілей.



Рис. 1.5. Аналітично-функціональна декомпозиція суб'єкта господарювання при оцінці ефективності системи контролінгу

Джерело: [63, с. 231]

Одним із перших кроків для формування системи контролінгу в Україні могло б стати визнання необхідності розвитку державного фінансового контролю як у напрямі вдосконалення ревізії, так і через запровадження фінансового аудиту й аудиту ефективності, в тому числі на макрорівні. Ці форми контролю разом із управлінським обліком мають стати наріжним каменем підвищення ефективності господарювання підприємств України [73, с. 94].

Слід проаналізувати вплив основних видів фінансового контролінгу на побудову ефективної контролінгової системи суб'єкта господарювання та визначити заходи щодо її поліпшення. Для здійснення відповідного аналізу нами був адаптований підхід І. Давидовича щодо аналітично-функціональної декомпозиції суб'єкта господарювання при оцінці системи контролінгу (рис. 1.1).

Доцільно визначити основні відмінності між стратегічним та оперативним контролінгом (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Розмежування стратегічного та оперативного контролінгу

№ п/п	Ознака	Стратегічний контролінг	Оперативний контролінг
1	Об'єкт	Вартість підприємства	Доходи, витрати, прибуток підприємства
2	Орієнтація	Адаптація підприємства до факторів зовнішнього середовища	Забезпечення економічності бізнес-процесів на підприємстві
3	Рівень планування	Стратегічне планування	Тактичне та оперативне планування, бюджетування
4	Акценти	Шанси / ризики. Сильні / слабкі сторони	Доходи / витрати. Грошові надходження / видатки
5	Цільові величини	Забезпечення життєздатності, конкурентоспроможності потенціалу розвитку, вартість підприємства	Кількісні показники прибутку, Cash flow, ліквідності
6	Інструменти	Система збалансованих показників (BSC), VBM, метод ABC, трансфертні ціни, бенчмаркінг, SWoT-аналіз, таргет-костинг, аналіз життєвого циклу продукту, побудова дерева цілей, GAP-аналіз, PIMS-аналіз	Бюджетування, бюджетний контроль, фінансовий аналіз, репортинг, CVP- аналіз, директ-костинг

Джерело: [63, с. 232]

Залежно від цілей, виконуваних функцій та інструментарію фінансовий контролінг поділяють на стратегічний та оперативний (тактичний). Так, пер-

ший (стратегічний) передбачає комплекс функціональних завдань, інструментів і методів довгострокового (три і більше років) управління фінансами, вартістю та ризиками. Разом з тим другий (оперативний) є комплексом функціональних завдань, інструментів і методів короткострокового (до трьох років) управління фінансами, вартістю та ризиками.

З табл. 1.1 видно, що важелі стратегічного контролінгу застосовуються виключно на етапі реалізації стратегії суб'єкта господарювання. До цих важелів належать: оцінка сильних і слабких сторін, інструменти стратегічного управління витратами (таргет-костинг, портфельний аналіз, АВС-аналіз), система раннього попередження та реагування, збалансована система показників (Balanced-Scorecard), бенчмаркінг, управління вартістю на базі EVA, DCF і CVA.

Основним завданням стратегічного контролінгу є супровід і підтримка стратегічних планів підприємства. Для цього необхідно:

– сформувати контрольовані величини (параметри) для виміру й оцінки потенціалу успіху;

– установити нормативні величини, які стали б базою для порівняння, визначити фактичні (реальні) значення контрольованих величин;

– перевірити ще раз реальні величини, порівняно з нормативними (план і фактичні показники за контрольний період), а також зрівняти план з реально сформованими (бажаними) контрольними величинами, що характеризують реальний потенціал успіху;

– зафіксувати відхилення й результати аналізу причин, що обумовили відхилення;

– визначити необхідні коригувальні заходи, щоб управляти відхиленнями від стратегічної програми дій.

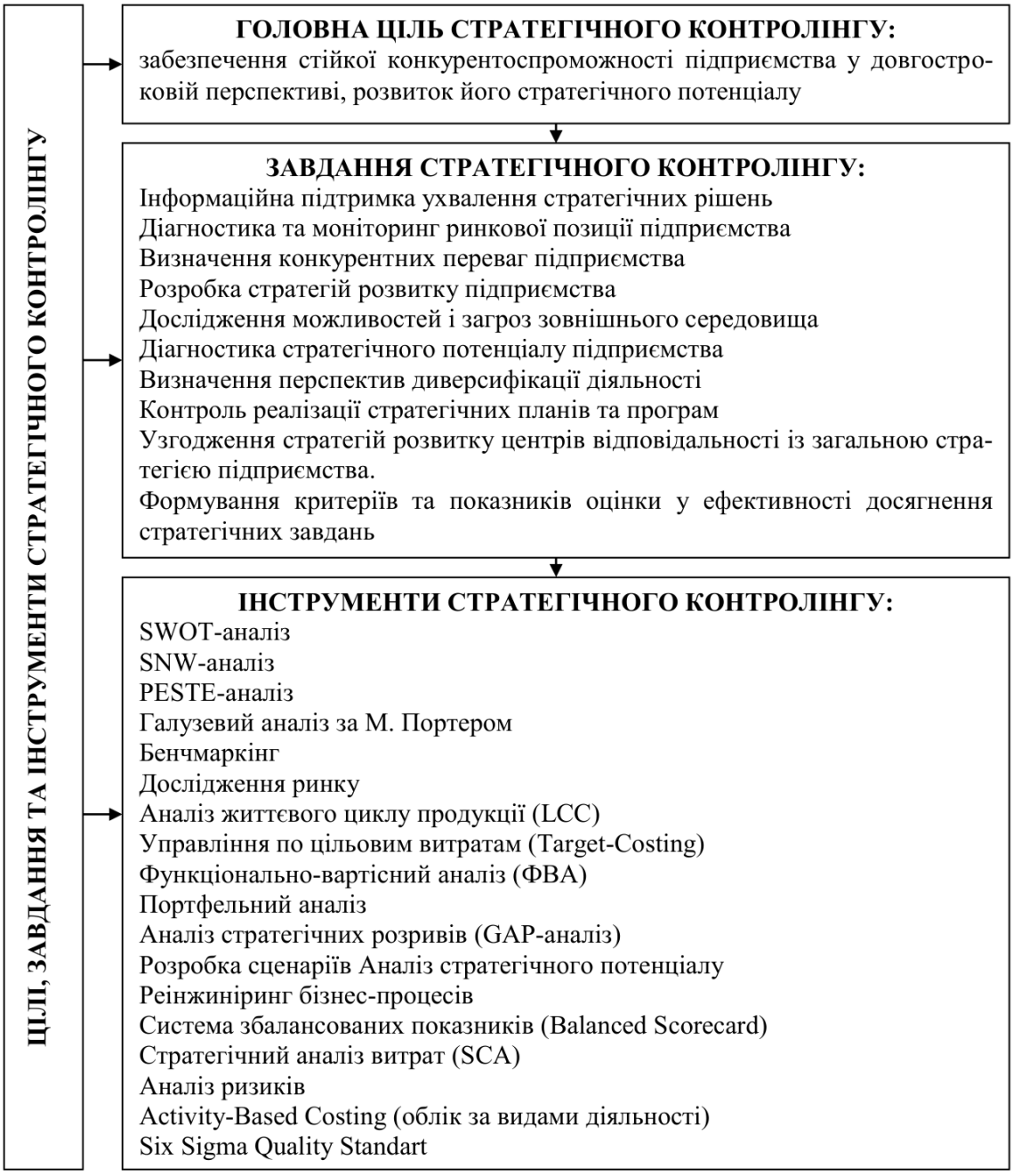


Рис. 1.6. Інструментарій стратегічного контролінгу

Джерело: [46, с. 140]

Таким чином, стратегічний контролінг включає три фази:

1) Формування контрольних величин – об’єктів контролю. Ними можуть бути: мета стратегії, потенціали й фактори успіху, сильні й слабкі сторони підприємства, шанси й ризики, сценарії розвитку ситуації, певні межі й наслідки.

2) Контрольна оцінка – власне контроль. Фаза включає: визначення й

оцінку ефективності процесу, що протікає, і структури, а також правильність поставленої мети. Основний об'єкт для вивчення контролерами – відхилення від заданих параметрів та їхніх причин.

3) Підсумкове рішення за результатами контролінгу – генерація й проведення коригувальних заходів. Особлива увага приділяється стимулюванню й мотивації коригувальних впливів.

Інструментарій стратегічного контролінгу повинен забезпечувати виконання його функціональних завдань (рисунок). Розглянемо детальніше деякі з названих інструментів (рис. 1.6).

Для діагностики середовища функціонування суб'єкта господарювання стратегічний контролінг використовує традиційні інструменти стратегічного аналізу: SWoT-аналіз та SNW-аналіз, що дає змогу глибше дослідити внутрішнє середовище підприємства із визначенням сильних, нейтральних і слабких його сторін. Вивчення макрокомпонентів зовнішнього оточення підприємства можливо із застосуванням PEST-аналізу та його «розширених» версій, наприклад PESTLE-аналізу.

Дослідження безпосереднього бізнес-оточення доцільно здійснювати із використанням галузевого аналізу за М. Портером, що охоплює аналіз впливу постачальників, аналіз впливу споживачів, загрози з боку товарів-субститутів, загрози виникнення нових конкурентів на ринку, аналіз загального рівня конкурентної боротьби.

Бенчмаркінг сучасна управлінська думка розглядає як безперервний процес дослідження найкращих технологій, виробничих процесів та методів організації виробництва і збуту продукції. На перший план у сучасних умовах виходить творча сторона бенчмаркінгу, спрямована на регулярний моніторинг найкращих практик з метою їхнього адаптування та розвитку власної конкурентоспроможності. Використання бенчмаркінгу у практиці стратегічного контролінгу дає змогу відносно швидко та із незначними витратами удосконалювати бізнес-процеси підприємства, створювати і розвивати конкуренті переваги.

Реінжиніринг бізнес-процесів є методом кардинальної перебудови біз-

нес-процесів з метою досягнення якісно іншого, вищого рівня показників виробничо-господарської діяльності промислового підприємства. При цьому підвищення ефективності діяльності за допомогою реінжинірингу може супроводжуватись руйнуванням традиційної організаційної структури суб'єкта господарювання, заміною наявних процесів і, отже, інформаційних потоків.

Система збалансованих показників (Balan-ced Scorecard) дає змогу збільшити обсяг необхідної інформації для ухвалення управлінського рішення. Застосування інструментарію B8C допомагає отримати інформацію щодо рівня ринкових конкурентних позицій підприємства, задоволеності стейкхолдерів результатами діяльності та розвитку підприємства. Ця система дає змогу збалансувати фінансові та нефінансові показники діяльності промислового підприємства. Недоліком BSC можна визнати відсутність базового показника, який є плановим та може бути використаний для порівняння із показником, що характеризує фактичні результати діяльності. Система збалансованих показників відповідає вимогам щодо інструменту стратегічного контролінгу, спрямована на довготривалу перспективу розвитку суб'єкта господарювання, який при цьому враховує ринкові виклики у їхній різноманітності.

Стратегічний аналіз витрат (Strategic Cost Analysis – SCA) – центральний елемент стратегічного управління витратами, що базується на ланцюгу створення споживчої вартості. У рамках використання методу SCA кожен елемент цього ланцюга у рамках конкретного підприємства розглядається з двох ракурсів: як елемент створення споживчої вартості і як споживач різноманітних ресурсів. Визначення так званих cost drivers (факторів, що впливають на витрати) дає змогу перебудовувати ланцюг створення вартості для досягнення стійкої конкурентної переваги.

Для визначення ефективності стратегії підприємства доцільно застосовувати CAP-аналіз як інструмент стратегічного контролінгу. Ефективність стратегічного управління визначається розривом між бажаною та очікуваною траєкторією розвитку підприємства, яка базується на наявному потенціалі. Бажану траєкторію розвитку визначають стратегічні цілі підприємства. За наявності

значних розривів виникає необхідність розробки заходів для їх ліквідації.

Six Sigma Quality Standart (стандарт якості шести сигм) – широко застосовується на підприємствах різних країн для забезпечення контролю якості, спрямований на досягнення підприємством такого рівня якості, коли у загальній мільйонній кількості можливих дефектів буде не більше ніж три-чотири або й менше на 1 млн операцій.

Специфічні інструменти стратегічного контролінгу у разі вдалого комплексного використання спроможні реально впливати на ефективність і адекватність управлінських рішень, підвищуючи загальний рівень менеджменту підприємства.

Не менш важливим є оперативний (тактичний) фінансовий контролінг, метою якого є підтримка оперативної прибутковості та ліквідності будь-якго суб'єкта господарювання. Основними завданнями даного виду контролінгу є:

– контроль усіх тактичних показників відповідно до встановленої мети;

– контроль поточного та оперативного планування;

– порівняння планових і фактичних показників оперативного управління;

– контроль виконання поточних планів;

– визначення «вузьких місць» оперативного управління;

– створення та розвиток системи інформаційного забезпечення оперативного управління.

Цілком підтримуючи вищевказаний підхід, на наш погляд, не менш важливою складовою оперативного фінансового контролінгу є внутрішній консалтинг – діяльність власних фахівців суб'єкта господарювання з консультування своїх керівників, управлінців з широкого кола питань у сфері фінансової, комерційної, юридичної, технологічної, технічної, експертної діяльності. Його метою є допомога системі управління (менеджменту) в досягненні заявлених цілей. Разом з тим, на думку вченого, основне завдання консалтингу полягає в аналізі, обґрунтуванні перспектив розвитку та використання науково-технічних й організаційно-економічних рішень з урахуванням предметної області та проблем клієнта.

Методи оперативного контролінгу дозволяють оперативно управляти прибутком, є засобом такого управління, а також засобом вияву і ліквідації оперативних «вузьких місць» у сферах постачання, виробництва, реалізації і управління, тобто у межах (рамках) часового горизонту. Якщо, наприклад, за технологією один вид матеріальних ресурсів заміняється іншим (натуральна деревина – тирсоплитою, стальні труби – чавунними), ненавчених співробітників, які беруть участь у технологічному процесі, заміняють спеціалістами, облік з ручного способу ведення переводиться на ЕОМ, а коли замість механізованої вводиться електронна, інженерно-технічна і наукова праця, то контролер застосовує методи оперативного контролінгу. Кінцева мета оперативних методів контролінгу – забезпечення прибутковості та ліквідності, а стратегічних методів – забезпечення існування підприємства та ліквідності.

З допомогою оперативних методів контролінгу можна мати дані про фактичні результати діяльності в різних аспектах (розрізах) діяльності, здійснити аналіз слабких сторін окремих підрозділів і організації в цілому, розробити програми з економії затрат, провести розрахунки економічної ефективності і здійснити активне управління продажами і прибутком на основі даних обліку сум покриття.

Контролінг відіграє важливу роль в системі управління підприємством, будучи одним із найсучасніших і ефективних систем управління.

1.3. Формування контролінгу: світовий досвід

Ще однією проблемою, характерною для країн пострадянського простору, є тлумачення контролінгу як однієї із функцій фінансового менеджменту, обмеження сфери застосування контролінгу виключно виробничими підприємствами. Такі суперечності обумовлені як недостатнім теоретичним базисом розвитку контролінгу в Україні, так і нетривалою практикою його застосування. Отже, є потреба в глибшому розкритті доробку зарубіжних учених із окресленої тематики, а також у висвітленні практичних аспектів застосування контро-

лінгових технологій в Україні.

Розвиток контролінгу як технології управління бізнес-процесами розпочався в 1930-х роках у США у відповідь на виклики Великої депресії. Відтоді він зазнав істотних трансформацій, і наразі є ключовим фактором успіху в німецькомовних країнах. Водночас у більшості інших країн його сутність залишається невизначеною. Зважаючи на різновекторні зміни контролінгових технологій, немає єдиного підходу не лише до сутності контролінгу, а й до його видів, функцій, принципів, завдань, сфери застосування [17, с. 55].

Чимало фундаментальних праць із питань сутності контролінгу, його ознак, принципів, функцій належать німецьким ученим, зокрема Т. Райхманну [9], Г. Меншу [19]. У другій половині XX ст. – на початку XXI ст. інтерес до застосування контролінгових технологій, особливо в управлінні фінансами, помітно зріс у зв'язку з необхідністю зміни підходів до управління керованими системами в умовах мінливості зовнішнього середовища.

Після кризи 2008 р. постала потреба в застосуванні контролінгу не тільки у виробничому, а й у фінансовому секторах, змінився фокус застосування контролінгових технологій у фінансовому секторі: з управління виключно фінансовими потоками він перемістився у сферу координації фінансових та інформаційних потоків, управління ними на засадах ефективності. На наш погляд, такі зміни відбуватимуться й надалі, а сфера контролінгу розширюватиметься.

Вітчизняні вчені досліджують контролінг переважно як інструмент управління бізнесом [56; 156], інтегровану систему обліку [36] та інструмент управління фінансами корпорацій [59]. Частина їхніх праць присвячена його прикладним аспектам. Так, І. Б. Гусєва досліджує інструментальну базу контролінгу [31], С. В. Івахненков і О. В. Мелих визначають особливості фінансового контролінгу [54], С. Б. Ільїна й Т. С. Журба вивчають особливості контролінгу на підприємствах харчової промисловості [56], М. С. Пушкар досліджує контролінг як підсистему стратегічного менеджменту [36], О. О. Терещенко розглядає концепцію фінансового контролінгу [58]. Поступово розширюється поле досліджень, у результаті чого контролінг втрачає ознаки обліково-

управлінської системи та набуває вигляду окремої концепції управління.

Західні економісти останньої чверті XX ст. – початку XXI ст. дедалі більше зосереджуються на можливості застосування контролінгу як нової філософії управління на макрорівні. Так, Р. МакАдам, С. Хазлетт і К. Кейсі вивчають проблеми управління в публічному секторі та шляхи їх розв'язання із використанням елементів контролінгу [89]. Е. Берман і К. Вонг досліджують аспекти застосування контролінгового інструментарію в системі публічного менеджменту, а саме в контексті реформ місцевого самоврядування [85].

Термін «контролінг» уведений у обіг А. Дейлом [86], однак його загальноприйнятого визначення досі не сформульовано. Відмінності в тлумаченні його сутності простежуються в підходах англо-американської й німецької шкіл. Головною характерною рисою контролінгу в англо-американській школі є прикладний характер, який наближає його концепцію до управлінського обліку. Зазначене пояснюється тим, що в період виникнення контролінгу у США основними завданнями контролерів були мінімізація витрат і недопущення непродуктивного використання ресурсів. Еволюція контролінгу в німецькій школі прослідковується від визначення його як інформаційного забезпечення, орієнтованого на результативність управління підприємством, до міжфункціональної концепції управління, метою котрої є координація систем планування, контролю та інформаційного забезпечення.

Контролінг органічно поєднує в собі різні аспекти облікової, аналітичної, контрольної діяльності, спрямованої на досягнення визначених цілей за оптимального використання ресурсів. Ця особливість контролінгу обумовила його розвиток у чотирьох основних напрямах: як філософії бізнесу, як інструменту, як системи управління та як галузі знань (табл. 1.2).

Філософією управління бізнесу контролінг давно визнано в Німеччині, Австрії та Швейцарії, де управління без контролінгових підходів практично не можливе. Як інструмент управління він розглядається англо-американською школою, котра відводить контролінгу не системну роль, як німецька школа, а локальну. Як система управління контролінг застосовується вже не лише на

мікро-, а й на макрорівні. Системність означає, що він охоплює не один вид управлінської діяльності, а є підґрунтям, котре координує процес управління на засадах найвищої ефективності.

Таблиця 1.2

Основні аспекти застосування контролінгу

Ознака	Філософія бізнесу	Інструмент	Система управління	Галузь знань
Основна ідея	Стиль мислення менеджерів, спрямований на ефективне використання ресурсів і сталий розвиток бізнесу в довгостроковій перспективі	Орієнтована на досягнення цілей інтегрована система інформаційно-аналітичної й методичної підтримки менеджерів у процесі планування, контролю, аналізу та ухвалення управлінських рішень	Оптимізація розв'язання проблеми обмеженості ресурсів – безмежності потреб	Поєднує в собі знання з: менеджменту, економіки, фінансів, обліку та аудиту, економічного і стратегічного аналізу, маркетингу, ризик-менеджменту та антикризового управління, економетрії, математичного моделювання, публічного адміністрування
Пріоритети	Підвищення ефективності бізнесу в довгостроковій перспективі	Оптимізація управління та мотивація виконавців завдань до підвищення ефективності роботи	Побудова системи прийняття рішень та їх виконання, що збалансовуватиме інтереси всіх учасників процесу	Розроблення технології інтеграції управлінських рішень та їх утілення в життя
	Побудова дієвої системи прийняття рішень	Розроблення оптимальних рішень у частині підвищення рентабельності та зниження ризиків	Об'єднання всіх категорій бізнес-процесів, центрів відповідальності, системи бюджетування та планування, стратегічного управління	Приріст наукових знань у сфері вартісно-орієнтованого управління
	Розроблення технологій оптимального розв'язання управлінських завдань	Оптимізація управління інформаційними, фінансовими й товарними		

Джерело: [17, с. 55]

Перший етап розвитку контролінгу припадає на період Великої депресії. Саме тоді виникла потреба в оперативному реагуванні на виклики кризи, якіс-

но новому підході до управління витратами, розробленні антикризових програм. У цей період формується англо-американська школа контролінгу, котра на той час була близька за своїми функціями до управлінського обліку та орієнтована на досягнення успішного розвитку компанії на основі управління витратами.

Становлення менеджменту як науки в 1950–70-х роках розширює межі контролінгу до рівня системи управління, а також його завдання – від обліково-аналітичних до планово-прогностичних і координаційних. У 1970–90-х роках розвиток комп'ютерних технологій сприяв трансформації контролінгу в управлінську інформаційну систему, націлену на розв'язання завдань координації та оптимізації інформаційних потоків, контроль і аналіз відхилень, пошук їх причин та прийняття відповідних управлінських рішень.

У другій половині XX ст. остаточно формується німецька концепція контролінгу, головна ідея котрої полягає в максимізації вигоди (прибутку) за якомога ефективнішого використання ресурсів. У зв'язку з цим у 1990-х роках актуалізується питання організації управлінського обліку. Формується нова концепція контролінгу, що поєднує в собі функції управлінського обліку й менеджменту та орієнтується на моніторинг відхилень результатів діяльності керованої системи порівняно із запланованими. Відповідно до цієї концепції, контролінг повинен забезпечити зв'язок між плануванням і результатами, фокусуючи увагу на відхиленнях та причинах їх виникнення.

На початку XXI ст. з'являється системно-управлінська концепція контролінгу, в основу якої покладена ідея функціонування контролінгу як мета системи управління, що поєднує планування, бюджетування, систематизацію та аналіз даних, контроль і аналіз відхилень. Однак ця концепція не повною мірою враховує збільшення ролі інформації, підвищення її якості й відкритості для користувачів. Саме цей аспект обумовлює перетворення контролінгу з мета системи управління на систему прийняття рішень і підтримки їх виконання. Ефективність такої системи залежить від якості вихідної інформації, її транспарентності, підзвітності осіб, відповідальних за прийняття ключових рішень.

Концепція контролінгу, націлена на облікову систему, виникла однією з перших, проте її головна ідея полягала в організації чіткого обліку та контролю витрат, тимчасом як пізніші концепції вже спрямовувалися на розроблення цілісних систем управління. До фінансового контролінгу концепцію, орієнтовану на облікову систему, застосовувати недоцільно, оскільки він націлений на виконання не тільки облікової функції. В його основі має бути концепція, орієнтована на систему управління, що передбачає дослідження елементів контролінгу у функціональній єдності та взаємозв'язку. Оскільки в сучасному суспільстві інформація перетворилася на потужний ресурс, фінансовий контролінг поступово стає цілісною системою підтримки прийняття рішень у сфері управління фінансами. На відміну від контролінгу – управлінської системи, контролінг як система підтримки прийняття рішень передбачає інтеграцію управлінської системи й системи управління базами даних, що дає можливість підвищити ефективність управлінських рішень в умовах багатокритеріальності.

В Україні інтерес до контролінгу зародився на початку 1990-х років у зв'язку з ринковими трансформаціями. Становлення його теоретичних засад відбувалося під впливом зарубіжної економічної літератури.

Кінець XX ст. ознаменувався розвитком прикладних концепцій контролінгу, серед яких однією з найпотужніших є фінансовий контролінг. І зарубіжні, й вітчизняні дослідники приділяють йому дедалі пильнішу увагу як самостійній технології управління. Збільшення ролі інформації, перетворення її на своєрідну продуктивну силу, з одного боку, підвищує вразливість фінансів до зовнішніх шоків, а з другого – істотно розширює горизонти для розвитку. Саме тому роль фінансового контролінгу як інформаційної системи управління фінансами й далі зростатиме. Фінансовий контролінг є системою підтримки прийняття рішень та їх виконання у сфері управління фінансами. Об'єкт фінансового контролінгу у процесі його розвитку теж уточнюється й розширюється. Якщо на перших етапах його об'єктом виступав процес управління витратами та прибутком, то на пізніших – вартість підприємства й фінансова діяльність загалом. На сучасному етапі розвитку економіки об'єктом фінансового контро-

лінгу є фінансові потоки, їх консолідація та алокація на мікро- й макрорівнях. Таке визначення обумовлене тим, що ефективне управління фінансовими потоками можливе лише за умови координації фінансових та інформаційних потоків, чого можна досягти в разі використання контролінгу як системи підтримки прийняття рішень і їх виконання.

На етапі становлення фінансовий контролінг розглядається економістами виключно як функція управління на мікрорівні. На думку Д. Хана та Г. Хунгенберга, він застосовується для максимізації вартості компанії, забезпечення її ліквідності й платоспроможності. Фінансові контролери відповідальні за план джерел фінансування, моніторинг фінансових показників, контроль відхилень, бюджетне управління. Період становлення фінансового контролінгу збігається з часом активного розвитку корпорацій.

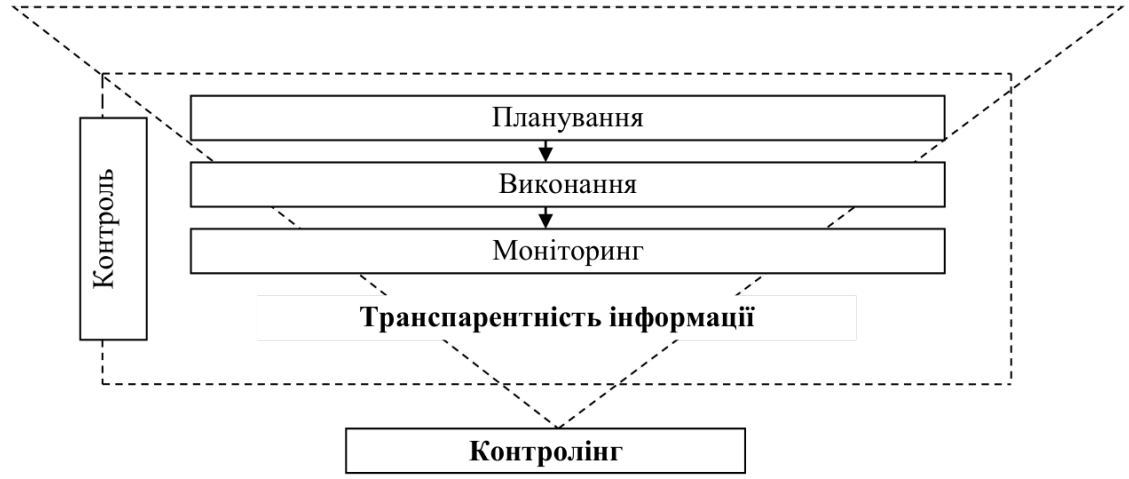


Рис. 1.7. Концепція контролінгу як системи прийняття рішень та підтримки їх виконання

Джерело: [17, с. 55]

Сама ідея корпоративного управління – відокремлення менеджерів від власників – породжує такі проблеми: агентську та асиметрії інформації.

Тому реалізація концепції контролінгу як системи прийняття рішень і підтримки їх виконання на практиці потребує забезпечення транспарентності інформації (рис. 1.7).

Процес прийняття рішень є частиною стратегії розвитку й планування, визначає цілі та способи їх досягнення. Якщо вести мову про фінансовий конт-

ролінг, то для більшості компаній головною метою фінансового управління є підвищення добробуту власників, тож і контролінг має бути спрямований на її досягнення, що передбачає встановлення проміжних цілей, котрі описуються конкретними показниками та індикаторами.

Контроль включає моніторинг досягнення цілей, його оперативність сприяє виконанню планових показників та забезпечує швидке реагування на відхилення від них. Разом планування й контроль встановлюють обмеження для учасників процесу, що дає можливість децентралізувати ініціативу.

Однак ефективною така децентралізація може бути лише за умови транспарентності інформації. Прикладом може слугувати розроблення системи винагороди менеджерам. Якщо винагорода менеджера залежить від прибутковості компанії, існує ризик, що фінансові менеджери будуть зацікавлені в реалізації короткострокових проектів, котрі принесуть прибуток у найближчій перспективі. Однак така діяльність може не виправдати себе в довгостроковій перспективі та не забезпечити підвищення добробуту власників. У разі транспарентності інформації про прийняті рішення та підзвітності фінансових менеджерів ризики опортуністичної поведінки знижуються.

Контролінг застосовується скрізь, де є потреба в досягненні певних цілей, тобто не тільки з метою максимізації прибутку, а й у неприбуткових сферах. Зазначене стосується й фінансового контролінгу, однією з цілей якого може бути ефективна алокація акумульованих фінансових ресурсів.

Діяльність контролера передбачає врахування взаємодії фінансових і нефінансових факторів та їх потенційний вплив на діяльність об’єкта управління.

Нефінансові аспекти великою мірою стосуються інформації, на основі якої приймаються контролінгові рішення. Фінансовий контролінг не обмежується виключно функціями менеджерів чи контролерів – їхня діяльність перебуває на перетині сфер впливу менеджменту та контролю (рис. 1.6.).

Фахівці (контролери), на котрих покладено функції контролінгу (це можуть бути як представники спеціалізованої служби, так і фахівці різних служб – фінансисти, внутрішні аудитори, аккаунт-менеджери), діють проактивно, а не

чекають інструкцій від вищого керівництва, забезпечують економічну транспарентність бізнес-результатів, фінансів, стратегій, тим самим сприяючи підвищенню економічної ефективності. Вони організовують систему звітності, орієнтовану на майбутнє, та розробляють систему попередження ризиків, тому їхню роль не можна вважати другорядною порівняно з менеджером.

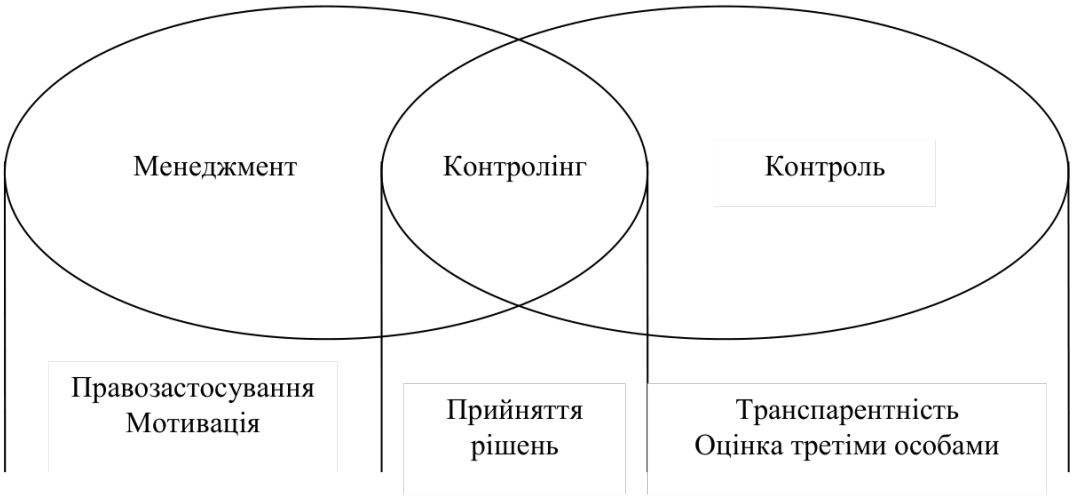


Рис. 1.8. Взаємодія менеджменту та контролю як основа фінансового контролінгу

Джерело: [17, с. 55]

Система контролінгу мусить бути гнучкою, а її ключові вимірники – націлювати на стратегію. Всі вони повинні мати конкретні цифрові значення й межі допустимих відхилень. Стратегічні орієнтири в системі контролінгу не повинні описуватися вербально, оскільки в такому разі втрачається можливість реальної оцінки результатів функціонування об'єкта контролінгу та розроблення певних методик управління.

Традиційно контролінг розглядається як дієвий інструмент управління фінансами на мікрорівні. Проте контролінгові підходи застосовуються в багатьох країнах світу, зокрема у США, Великобританії, Новій Зеландії, Німеччині, Данії, також при управлінні фінансами на макрорівні. Використання контролінгу на обох рівнях допомагає до певної міри уникнути несподіванок в управлінні або оперативно зреагувати на небезпеки, що загрожують керованим системам. На обох рівнях для виявлення проблеми та її аналізу необхідно сформу-

вати відповідну інформаційну базу, проаналізувати кількісну інформацію про внутрішнє й зовнішнє середовища. За рахунок вищого рівня професіоналізму, конфіденційності, співпраці та інтеграції результати такої роботи в мікросистемах є кращими, ніж у макросистемах.

В Україні в умовах становлення ринкової економіки багато підприємств зіштовхнулися з проблемами неплатоспроможності, низької ліквідності, збиткової діяльності, а також невизначеністю політичних, економічних і соціальних факторів. Першочерговим завданням для вітчизняних підприємств стає фінансове оздоровлення, яке запобігатиме їхньому банкрутству. У цій ситуації неодмінною умовою є удосконалення методів управління внутрішніми можливостями підприємства, тобто створення діючої системи контролінгу на основі вивчення закордонного досвіду [50, с. 486].

Висновок до розділу 1.

В умовах становлення ринкової економіки в Україні багато підприємств зазнали серйозних труднощів, пов'язаних з неплатоспроможністю, низькою ліквідністю, а також збитковою діяльністю. Одночасно велика невизначеність політичних, економічних і соціальних факторів створила складну ситуацію для багатьох підприємств. Щоб запобігти банкрутству, необхідним стає проведення фінансового оздоровлення. Однак саме удосконалення методів управління внутрішніми можливостями підприємства, з вивченням та впровадженням ефективної системи контролінгу, може забезпечити стійкий розвиток підприємств у складних економічних умовах. Вивчення та адаптація закордонного досвіду є важливим кроком для забезпечення ефективності в управлінні та забезпеченні конкурентоспроможності українських підприємств на світовому ринку.

Зараз багато українських підприємств відчувають необхідність у впровадженні контролінгу через наявні проблеми в сфері управління, такі як обмежена оперативність інформації, складнощі у відокремленні змінних і постійних витрат, а також відсутність ефективного контролю над досягненням цілей підприємства. Контролінг дозволяє підвищити рівень управління підприємством

на якісно новий рівень, інтегруючи, координуючи та направляючи діяльність різних служб і підрозділів підприємства для досягнення оперативних і стратегічних цілей.

Визначення цілей контролінгу враховує загрози та стимулятори розвитку підприємства, виявлені під час попереднього моніторингу змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі. Тактичні цілі контролінгу підпорядковуються загальній стратегічній меті розвитку підприємства, яка формується та обґрунтовується на основі дослідження всієї системи факторів, що визначають поточний та майбутній фінансовий стан, потенціал і можливості його покращання у довгостроковій перспективі.

На етапі планування контролінгу важливо формалізувати цілі через систему показників, які максимально точно відображатимуть їх досягнення. Це означає визначення системи показників, нормативів цих показників, методики їх розрахунку та вибір оптимальних для конкретного підприємства методів аналізу інформації.

РОЗДІЛ 2
СУЧАСНИЙ СТАН КОНТРОЛІНГУ ЯК МЕТОДУ СТРАТЕГІЧНОГО ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Формування системи контролінгу: фактори та основні функції

Доцільно визначити вплив факторів на побудову системи контролінгу, оскільки їх врахування забезпечить ефективне функціонування контролю фінансовоекономічної сфери. На сьогодні немає розробленого комплексного переліку факторів впливу на побудову системи контролінгу, що зумовлює загрозу неефективного використання контролінгу. Класифікуючи фактори, необхідно брати до уваги внутрішнє і зовнішнє середовище і, відповідно, внутрішні та зовнішні фактори. Зовнішні фактори впливу на побудову системи контролінгу доцільно розглядати, виділивши дві групи: ринкові та законодавчо-регулятивні (рис. 2.1.).

Спочатку розглянемо групу нормативно-регулятивних факторів. Ця група виокремлена у зв'язку з особливим впливом держави на фінансово-економічну сферу.

Серед нормативно-регулятивних факторів можна виділити такі:

1. Нормативно-правові вимоги щодо ведення систем обліку та фінансової звітності на підприємстві. Цей фактор є одним з визначальних, оскільки уся фінансово-економічна сфера, зокрема формування фінансових ресурсів, рух грошових коштів та особливо визначення фінансових результатів, регулюються законодавством.

2. Нормативно-правові вимоги щодо оподаткування. З метою збору податків держава встановлює особливі вимоги до фінансово-економічної сфери. Тому це повинна враховувати система контролінгу.

3. Вплив державних органів влади. В Україні вплив органів влади важко переоцінити, у них дуже широкі повноваження і під час побудови системи контролінгу необхідно це враховувати.

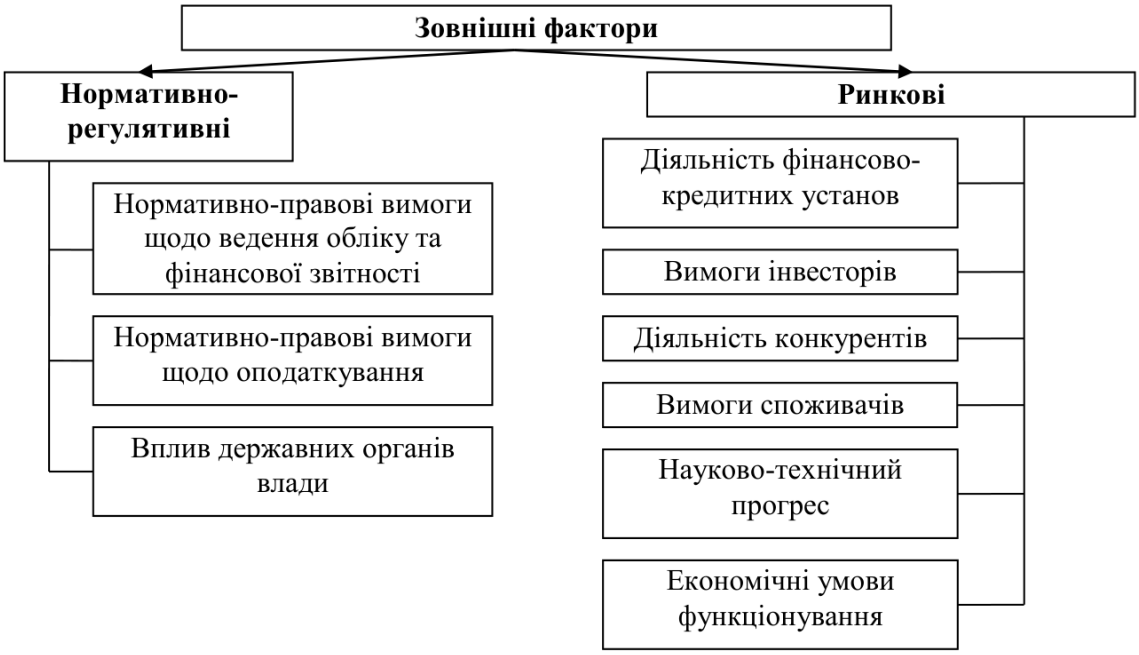


Рис. 2.1. Зовнішні фактори, які впливають на побудову системи контролінгу на підприємстві

Джерело: [17, с. 61]

Інша група зовнішніх факторів – це ринкові фактори. До цієї групи зарахуємо усі інші фактори зовнішнього середовища. На побудову системи контролінгу впливають, зокрема, такі фактори:

1. Діяльність фінансово-кредитних установ. Оскільки функціонування фінансово-економічної сфери залежить від запозичених ресурсів, то система контролінгу також зобов'язана враховувати вимоги фінансово-кредитних установ, які, окрім надання кредитів, здійснюють усі розрахунково-касові операції підприємства.

2. Вимоги інвесторів. Будь-яке підприємство має справу з інвесторами, оскільки підприємство в сучасних умовах господарювання не може розвиватися без залучених ресурсів.

Основною вимогою інвесторів до системи контролінгу є оперативне інформування про фінансовий стан підприємства.

3. Діяльність конкурентів, які можуть спонукати керівництво до створення системи контролінгу.

4. Вимоги споживачів, на запит яких система контролінгу може надавати інформацію щодо стану фінансово-економічної сфери.

5. Науково-технічний прогрес. Загалом цей фактор впливає на фінансово-економічну сферу тим, що дає змогу використати можливості науки й техніки для виробництва нових видів продукції (послуг). Окрім цього, науково-технічний прогрес впливає на побудову системи контролінгу через фактор інновацій у сфері інформаційних технологій.

6. Економічні умови функціонування. Поліпшення або погіршення економічної ситуації зумовлює збільшення або зниження обсягу та структури фінансових ресурсів підприємства, змінює фінансові процеси та, у підсумку, впливає на фінансовий результат.

Однак під час побудови системи контролінгу необхідно враховувати не лише вплив факторів зовнішнього середовища, які, безперечно, важливі для діяльності підприємства, але й фактори внутрішнього середовища, яке безпосередньо впливає на фінансово-економічну сферу. Для зручності пропонуємо внутрішні фактори поділити на організаційні, кадрові, виробничі, маркетингові та фінансові. Класифікацію внутрішніх факторів, які впливають на побудову системи контролінгу, наведено на рис. 2.2.

Спочатку розглянемо вплив кадрових факторів. Ця група факторів має значення, оскільки, незважаючи на розвиток інформаційних технологій, без системної роботи з персоналом неможливе ефективне функціонування системи менеджменту і системи контролінгу. Праця у сфері контролінгу дуже складна та відповідальна і потребує спеціалістів високої кваліфікації. Для підтримки постійного рівня кваліфікації підприємство має забезпечити можливості підвищення кваліфікації та перекваліфікації тощо. Необхідно також стимулювати працівників, які здійснюють контролінг.

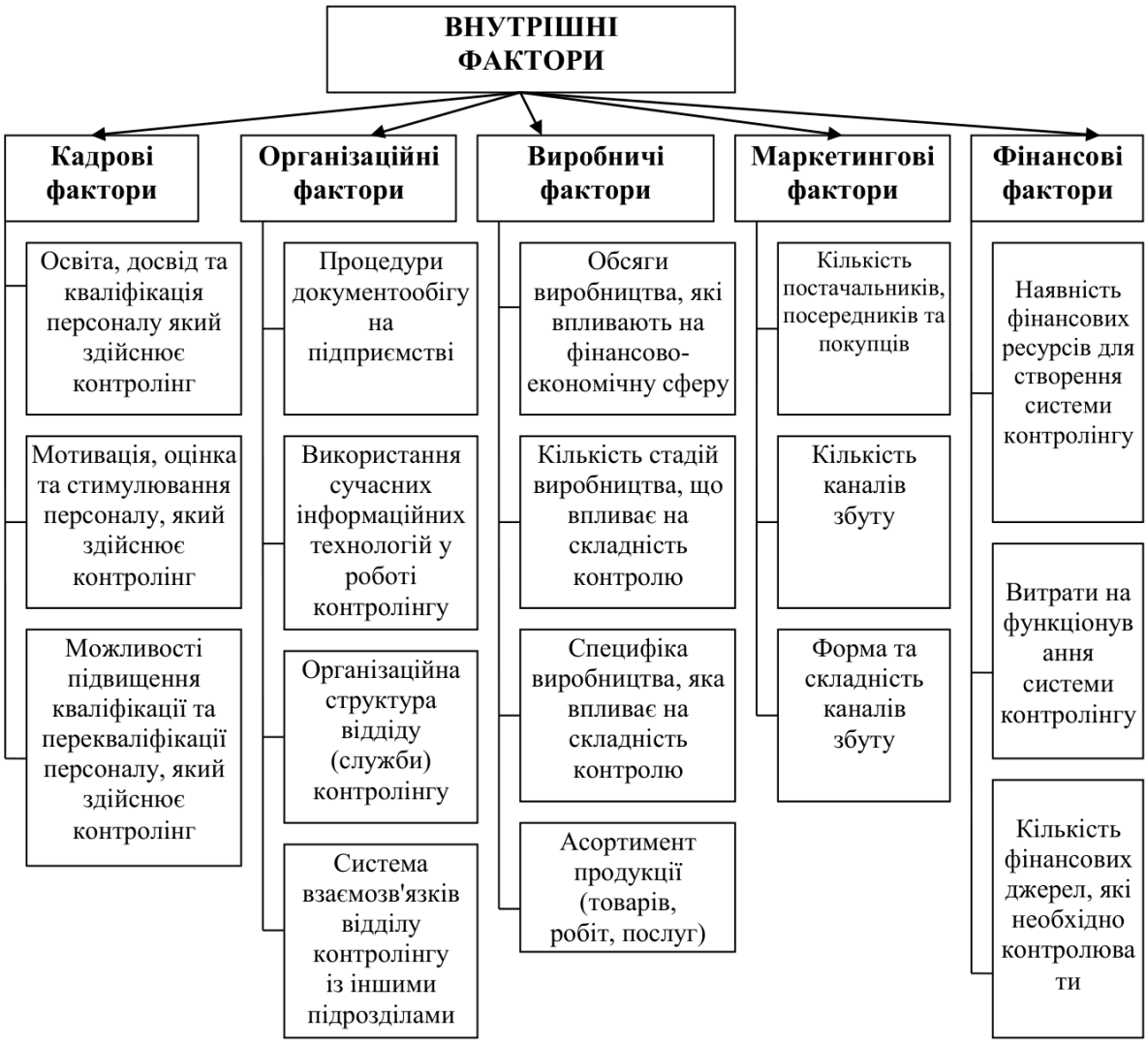


Рис. 2.2. Внутрішні фактори, що впливають на систему контролінгу

Джерело: [17, с. 62]

Наступна група – організаційні фактори. Це впливова група факторів, оскільки саме від організації істотно залежить чіткість та оперативність роботи системи контролінгу. У цю групу входять: процедури документообігу на підприємстві, що впливає на інформаційне забезпечення контролінгу; використання сучасних інформаційних технологій у роботі контролінгу; організаційна структура відділу контролінгу; система взаємозв’язків із іншими підрозділами.

Щодо виробничих та маркетингових факторів, то ці дві групи насамперед впливають на розміри та складність фінансово-економічної сфери. Серед виробничих факторів обсяги виробництва, кількість стадій виробництва та асорти-

мент продукції. Серед маркетингових – кількість постачальників, посередників та покупців, кількість та складність каналів збуту продукції.

Під час побудови системи контролінгу треба також враховувати фінансові фактори: наявність фінансових ресурсів для створення та витрати на функціонування системи контролінгу.

Найважливішими цілями організації є висока рентабельність, забезпечення ліквідності і підвищення ефективності роботи. Досягненню цих цілей сприяє служба контролінгу, яка забезпечує виконання наступних функцій:

− моніторинг стану економіки організації;

− сервісна функція;

− функція, що управляє;

− контроль і аналіз економічності роботи підрозділів;

− підготовка (розробка) методології ухвалення рішень, їх координація, а також контроль сприйняття цієї методології керівництвом.

Моніторинг стану економіки підприємства – контроль рівноваги показників «прибуток-витрати». Рівновага досягається тим, що через певні проміжки часу задані величини порівнюють з фактичним станом і визначають, чи не потрібне втручання для досягнення необхідного або бажаного стану, і у разі потреби здійснюють його.

Сервісна функція полягає у своєчасному представленні необхідної інформації керівництву для ухвалення рішення щодо коригування стратегії

Функція, що управляє, полягає в переоцінці стратегії, коригуванні реалізації цілей і зміні цілей. Здійснюється ця функція з використанням даних аналізу відхилень, ставок покриття, загальних результатів діяльності для ухвалення рішень по управлінню.

Функція контроль і аналіз економічності роботи підрозділів і організації в цілому зводиться до внутрішнього контролю як підрозділів, так і організації в цілому. Контролінг на відміну від ревізії орієнтований на поточні результати діяльності фірми і не пов’язаний з документальною перевіркою на місцях звершення господарських операцій).

2.2. Аспекти організації контролінгу в підприємницькій діяльності

Термін «організація контролінгу» не має чіткого визначення в науковій літературі. Даний термін складається з двох понять «контролінг» та «організація». На думку П. Хорвата, контролінг – це орієнтована на досягнення цілей інтегрована система інформаційно-аналітичної підтримки керівництва в процесі планування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень за всіма функціональними сферами діяльності компанії [72, с. 18]. Контролінг виступає ключовим інструментом координації окремих підрозділів підприємства на досягнення поставлених цілей.

Організаційні параметри контролінгу є важливими елементами системи. Це визначає її організаційні, інструментальні характеристики, які впливають на її ефективність та результативність підприємства в цілому. Головними параметрами, які визначають організаційні характеристики, є рівень стандартизації, формалізації, функціоналізації, спеціалізації, децентралізації. Серед головних факторів зовнішнього та внутрішнього середовища найбільш впливовими є розмір бізнесу та його динамічність. Система контролінгу має постійно пристосовуватися до змін середовища, а саме факторів, які впливають на неї, з метою забезпечення максимальної результативності. Невідповідність організаційних параметрів умовам, у яких оперує підприємство, може призвести до втрати економічних вигод та, навіть, поставити під загрозу його існування.

Проблема впровадження системи контролінгу ускладнюється через наявність значної кількості альтернативних варіантів функціонування контролінгу. Тому успішність реалізації контролінгу залежить від здатності керівництва, зокрема фінансового менеджменту, інтегрувати функції контролінгу на підприємстві у такий спосіб, який відповідає його потребам та специфіці роботи.

Згідно з дослідженнями спеціалістів-практиків [75, с. 29] та власними дослідженнями автора система контролінгу в українському бізнесі найчастіше зустрічається в такому вигляді:

1) контролінг відсутній, але є окремі його функції – бюджетування, планування, аналіз (близько 65% підприємств);

2) контролером називають представника акціонерів або власників, який наділений великими повноваженнями, але відповідальності за ефективність бізнесу не несе (зустрічається на 15% підприємств);

3) контролером називають скарбника, який бере на себе тільки частину функцій контролінгу, пов'язаних із грошовими коштами, і при виявленні критичних відхилень інформує керівництво (10% підприємств);

4) призначені контролери відіграють лише роль статистів, які збирають інформацію, тому що не мають повноважень, щоб впроваджувати нові системи управління, ініціювати зміни на підприємстві (6% підприємств);

5) є повноцінна служба контролінгу (4% підприємств).

Залежно від розміру підприємства виділяються такі варіанти організації контролінгу:

1) якщо чисельність працюючих до 100 осіб, то посада контролера відсутня, а його функцію бере на себе керівник секції обліку та звітності;

2) якщо чисельність працюючих 500-900 осіб, то вводиться посада контролера, який займається не лише контролінгом, але виконує й інші завдання (керує комерційним відділом, бухгалтерією тощо);

3) якщо чисельність працівників 1000 і більше, то створюється служба контролінгу.

Основними підходами до організації контролінгу на українських підприємствах є:

1) створення колегіального органу із співробітників різних підрозділів, який збирається періодично, функції та завдання якого змінюються залежно від того, які нові проекти починає підприємство або які проблеми в нього виникають;

2) створення окремої служби контролінгу, яка буде підпорядковуватися генеральному директору або наглядовій раді;

3) виділення служби контролінгу в складі фінансового департаменту, яка

займається завданнями контролінгу за обов'язком;

4) використання аутсорсингу, тобто повністю або частково передати функції контролінгу спеціалізованій компанії чи зовнішньому консультанту;

5) використання косорсингу, який полягає у створенні служби контролінгу в межах підприємства, але в деяких випадках залучаються експерти спеціалізованої компанії або зовнішній консультант.

При розробці системи контролінгу необхідно враховувати специфіку підприємства, організаційну структуру та її розвиненість, бізнес-процеси, ефективність управління, залежність результату від особових і професійних якостей менеджерів.

Деякі дослідники вважають, що ключовими варіантами впровадження системи контролінгу на вітчизняних підприємствах є:

1) розгляд контролінгу як економічного фону управління або як наскрізної координувальної функції менеджменту;

2) створення спеціальної структурної одиниці (відділ контролінгу).

Обидва варіанти не позбавлені недоліків. Так у першому варіанті контролінг як функція управління може загубитися серед інших функцій управління. У другому випадку виникає конфлікт інтересів у зв'язку з неминучим дублюванням виконуваних функцій і необхідністю систематичного поділу завдань і сфер впливу між відділом контролінгу та планово-економічними службами підприємства.

Виходячи із різноплановості варіантів та підходів до організації системи контролінгу, вітчизняні та закордоні науковці мають різні точки зору стосовно алгоритму впровадження контролінгу в управління підприємством. Після аналізу низки наукових праць встановлено, що кількість етапів впровадження системи контролінгу варіюється від чотирьох (С.Н. Петренко, Ф. Пісчанов) [13, 116] до чотирнадцяти (Л.Й. Балабанова) [9] залежно від послідовності, змісту та деталізації заходів з провадженням контролінгу.

Збільшення кількості етапів більш детально розкриває необхідний обсяг робіт, пов'язаний із процесом впровадження контролінгу. Ми вважаємо, що за-

значені науковцями етапи швидше схожі на процедури, оскільки представляють собою ряд дій, спрямованих на впровадження системи контролінгу в управління підприємством.

Деякі науковці переконані, що наведені етапи впровадження системи контролінгу є занадто деталізованими, тому, наприклад, Ж.Л. Шалунова пропонує механізм впровадження контролінгу в управління підприємствами реалізувати лише в три етапи: підготовчий, впровадження та автоматизації [78].

Узагальнивши погляди дослідників, ми пропонуємо процес впровадження системи контролінгу на підприємстві структурувати так (рис. 2.3):

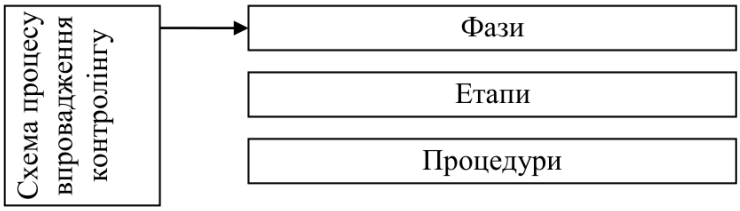


Рис. 2.8. Схема процесу впровадження системи контролінгу на промисловому підприємстві

Джерело: [75, с. 30]

За результатами дослідження, ми вважаємо, що схема процесу впровадження системи контролінгу в управління підприємством може мати таку структуру:

І фаза – підготовча, яка включає два етапи:

1-й етап – підготовчий, складається з таких процедур:

− визначення стратегічних цілей функціонування підприємства (завоювання лідерства в певному сегменті ринку, застосування нових технологій або способів організації виробництва, досягнення найвищої продуктивності праці, підвищення якості продукції, зниження витрат виробництва в порівнянні з основними конкурентами, отримання максимального прибутку, зростання рівня ліквідності підприємства тощо);

− оцінка впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища (інформація про діяльність підприємства і стан ринкового середовища його функ-

ціонування);

− діагностика існуючої системи управління (виявлення проблем та неточностей в діяльності підприємства, а також формування основних вимог до системи контролінгу, які в подальшому стануть певним орієнтиром у процесі її формування);

− прийняття рішення про впровадження системи контролінгу в систему управління підприємством (сприятливим моментом для побудови системи контролінгу є поява можливих ризиків для перспективного, успішного та результативного функціонування підприємства, а також бажання контролювати якість продукції та її відповідність встановленим стандартам; відстежувати помилки персоналу; підвищити прозорість організаційної структури підприємств, виявити дублюючі і конфліктуючі структурні елементи);

− визначення конкретних завдань контролінгу (вони мають органічно підпорядковуватися стратегічним цілям функціонування підприємства з урахуванням можливості і ступеня впливу внутрішніх і зовнішніх факторів).

2-й етап – організаційний, до якого входять такі процедури:

− визначення місця контролінгу в організаційній структурі підприємства (реорганізувати структуру підприємства в разі створення відділу контролінгу або внести відповідні зміни до функціональних обов’язків окремих менеджерів, яких зобов’язують виконувати завдання з контролінгу на підприємстві);

− визначення внутрішньої організації відділу контролінгу (розподіл посадових обов’язків між співробітниками відділу) або розподіл завдань контролінгу між існуючими структурними підрозділами підприємства (планово-економічний відділ, фінансовий відділ, бухгалтерія, інформаційний відділ), за умови наявності цілеспрямованого й організованого обміну інформацією між ними;

− складання бюджету на формування системи контролінгу;

− розробка нормативної документації для служби контролінгу або інших структурних підрозділів підприємства, які будуть виконувати функції контролінгу (внутрішні положення, нормативно-методичні документи, посадові ін-

струкції, норми та нормативи);

− підбір, навчання та підвищення кваліфікації персоналу (спеціалісти планування, контролю, управлінського обліку, внутрішнього аудиту).

II фаза – впровадження, яка включає в себе два етапи:

1-й етап – забезпечення функціонування системи контролінгу, який складається з таких процедур:

− технічне забезпечення функціонування системи контролінгу (полягає у взаємозалежних технічних засобах, які мають такі характеристики: сумісність на технічному, програмному та інформаційному рівні; адаптованість залежно від умов контролінгу; можливість використання інших пристроїв. Технічні засоби, які використовуються в системі контролінгу, поділяються на кілька груп залежно від послідовності відповідних етапів (збір та реєстрація інформації; передача інформації; зберігання інформації; обробка інформації; засоби видача інформації));

− інформаційне забезпечення функціонування системи контролінгу, яке включає оперативну, планову, нормативно-довідкову інформацію, класифікатори техніко-економічної інформації, системи документації (уніфіковані і спеціальні) тощо, та систему інформаційних потоків.

2-й етап – формування інструментарію контролінгу, до якого входять такі процедури:

− визначення показників, які підлягають моніторінгу в процесі функціонування системи контролінгу та здатні найкраще реагувати на будь-які зміни в діяльності підприємства, його структурних підрозділів (вся система показників ранжується за значущістю – спочатку в систему пріоритетів першого рівня добираються найбільш важливі з контрольованих показників, потім формується система пріоритетів другого рівня, показники якої перебувають у факторному зв’язку з показниками пріоритетів першого рівня. Аналогічно формується система пріоритетів третього і наступних рівнів);

− формування внутрішньої документації, у якій, зокрема, визначатимуться конкретні показники для аналізу і контролю за реалізацією стратегічних ці-

лей та обчислюватимуться відхилення від запланованих параметрів, заданих для досягнення стратегічних цілей кожного бізнес-процесу;

− розроблення комплексної системи показників ефективності функціонування системи контролінгу (можливо, здійснюється з використанням систем показників ефективності: оцінка ефективності формування системи контролінгу стандартними методами оцінки інвестиційного проекту, що приносить підприємству конкретні доходи, або оцінка методами, які використовуються при визначенні ефективності впровадження різних IT- технологій, ERP-систем);

− розроблення форм контролінгової звітності, у якій буде надано оцінку ступеню досягнення цілей стратегічного плану розвитку підприємства, проаналізовані виявлені відхилення від параметрів стратегічного плану, виявлені причини відхилень, надані пропозиції для запобігання відхиленням, сформовані рекомендації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Отже, в економічній літературі наведено безліч варіантів впровадження контролінгу на підприємстві, які відрізняються кількістю етапів, їх послідовністю, змістом та деталізацією. Проаналізувавши та узагальнивши наукові погляди, нами було запропоновано схему процесу впровадження контролінгу, який поділяється на дві фази: підготовчу фазу та фазу впровадження. Кожна фаза, своєю чергою, поділяється на два етапи: підготовчий та організаційний; забезпечення функціонування системи контролінгу й формування інструментарію контролінгу. Суть етапів розкривається в конкретному переліку процедур.

Запропонована схема містить достатню кількість впорядкованих у часі та взаємопов’язаних заходів, необхідних для створення системи контролінгу на підприємстві.

На наш погляд, запропонований алгоритм процесу впровадження системи контролінгу, представлений сукупністю впорядкованих у часі, взаємопов’язаних, об’єднаних у фази, етапи та процедури заходів, виконання яких є достатнім для створення системи контролінгу, має логічну структуру, розкриває необхідну послідовність дій та є зрозумілим.

2.3. Методи та стратегії реалізації контролінгу

Контролінг виступає як інструмент визначення вагомості та сили впливу даних чинників на успішність функціонування і розвитку підприємства, так як вважаємо, що контролінг – це система управління, яка вчасно забезпечує підприємство необхідною інформацією про зовнішнє та внутрішнє середовище, виконує функцію контролю, що охоплює усі сторони діяльності підприємства, а також виступає механізмом, який являє собою синтез елементів обліку, аналізу, контролю та планування, що забезпечує створення рекомендацій для прийняття управлінських рішень та досягнення поставлених цілей підприємства [41, с. 170].

Вибір методів контролінгу здійснюють одночасно у двох ракурсах:

− за видами предмета діяльності (контролінг процесу виробництва, контролінг фінансової діяльності тощо);

− за часом здійснення контролінгу (операційний, стратегічний).

Отже, незважаючи на один і той самий процес діяльності підприємства, для операційного і стратегічного видів контролінгу методи його дослідження докорінно відрізняються, а розглянута класифікація тісно пов’язана з теорією управління. Крім того, відзначимо, що поділ контролінгу за якимось одним критерієм не дає повної картини його структури. Для успішного впровадження цієї складної, але, безперечно, для багатьох підприємств дуже корисної інформаційної системи і ефективного використання її можливостей необхідне бачення видів контролінгу через призму комплексної його класифікації [9].

Служба контролінгу в процесі виконання своїх функцій вдається до багатьох методів − як загальнометодологічних і загальноекономічних (спостереження, порівняння, групування, аналіз, тенденційний аналіз, синтез, систематизація, прогнозування), так і специфічних.

Практичне застосування фінансового контролінгу на підприємстві базується на використанні набору методів.

Інструменти стратегічного контролінгу досить різноманітні, проте біль-

шість з них використовують для виявлення майбутніх можливостей та ризиків для підприємства. Взаємозв'язок інструментарію стратегічного контролінгу є свого роду синтезом, суть якого полягає у взаємопроникненні та взаємозаміні деяких елементів інструментів стратегічного контролінгу.

До головних специфічних інструментів стратегічного контролінгу належать такі:

− бенчмаркінг;

− вартісний аналіз;

− факторний аналіз відхилень;

− аналіз точки беззбитковості;

− портфельний аналіз;

− опитування (анкетування);

− СОФТ-аналіз (аналіз сильних та слабких місць);

− АВС-аналіз;

− Нуль-базис бюджетування.

Провівши детальний аналіз інструментів стратегічного контролінгу, вважаємо за доцільне виділити їх переваги та недоліки для подальшого впровадження у виробничо-господарську діяльність підприємства.

На основі проведеного аналізу інструментарію стратегічного контролінгу, з виділенням переваг і недоліків окремо взятого інструменту на великих підприємствах доцільно використовувати: SWoT-аналіз, Balanced Scorecard, аналіз стратегічних розривів та аналіз потенціалів. Зокрема SWoT-аналіз відіграє важливе значення для здійснення стратегічного планування, оскільки це завжди ефективний, доступний, маловитратний засіб оцінки рівня управління на підприємстві.

За допомогою контролінгу структур ведеться моніторинг функціонування усіх відділів, служб, виробничих і невиробничих підрозділів підприємства, що виконують певні завдання в економічно-фінансовій, виробничій, маркетинговій та інших сферах. Контролінг структур повинен охоплювати не тільки діяльність тих або інших структурних підрозділів підприємства, але також моні-

торинг виконання певних функцій відповідальними особами (за центрами відповідальності). Контролінг результатів повинен охоплювати дослідження не лише фінансових і економічних показників діяльності підприємства, але й організаційно-технічних. Цей вид контролінгу передбачає аналіз відхилень вищезгаданих показників фактичних даних від їх нормативних значень.

Контролінг має змогу здійснювати свої функції лише у випадку, коли використовує всі ті економічні показники, що відображають процеси планування, обліку, аналізу та контролю виконання бюджетів у розрізі об'єкта спостереження [70, с. 133].

Основними показниками контролінгу є абсолютні та відносні числові характеристики, що у першу чергу мають відображати динаміку певних явищ та тенденцію їх розвитку. Існує два сучасних підходи до оцінки показників контролінгу: логіко-дедуктивний (полягає у розкладанні узагальненого показника на складові) та емпірико-індуктивний (до аналізу включають лише найбільш суттєві показники діяльності).

До логіко-дедуктивних показників належать:

– Піраміда Дюпона – відображає норму прибутку, що сформована за рахунок рентабельності, продажу та оборотності капіталу;

– Piramid Structure of Ration (PSR) – зведений показник норми прибутку розкладують на складові за допомогою відношення окремих елементів до всього обороту;

– ZWEI (з нім. Центральний союз електротехнічної промисловості) – складається з показників для планування, аналізу та порівняння відмінних за ростом і структурою капіталу підприємств;

– RL – базується на показниках рентабельності та ліквідності.

Розглянемо детальніше кожен з цих методів у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Методи аналізу показників контролінгу

Повна назва методу	Суть та особливості застосування	Специфіка застосування на вітчизняних підприємствах	
		Переваги	Недоліки
1	2	3	4
Бенчмаркінг	Полягає у порівнянні параметрів діяльності підприємства з аналогічними підприємствами галузі. Менеджери здійснюють бенчмаркінг для того, щоб виявити слабкі сторони підприємства та рівень його конкурентоздатності, висунути пропозиції щодо покращення фінансової ситуації, обрати перспективу подальшої діяльності.	Дає можливість розпізнавати технологічні «прориви»; визначати відповідність вимогам клієнтів; запозичує найкращі методи; дозволяє планомірне викорінення відмінностей від кращих представників даного класу; визначення об'єктивного рівня продуктивності.	Помилкове розуміння інструментарію та призначення бенчмаркінгу; недостовірність звітної інформації; відсутність належних методик управління.
Аналіз межі беззбитковості підприємства	Дозволяє встановити мінімальні обсяги продажу продукції, але за умови незмінних цін і умовно-постійних витрат (коли підприємство має змогу працювати беззбитково). Межа беззбитковості – відповідність чистого доходу обсягу валових витрат.	Легкість розрахунків (адекватність вхідної інформації).	Значною перешкодою для виходу підприємств на світові ринки збуту є низький рівень контролю якості продукції, який обумовлений затяжною економічною кризою, а також невизначеність підприємств у зовнішньому середовищі.
Інтегральний аналіз	Забезпечує найбільш повну та ефективну оцінку щодо умов формування певних фінансових показників. Наприклад, аналіз використання активів частіше за всього проводять за популярною системою Дюпона, за якою рентабельність власного капіталу залежить від рентабельності продажів, ефективності використання активів, їх оборотності та питомої ваги позичених коштів у капіталі.	Можливість аналізу великих масивів даних, врахування стимулюючого і дестимулюючого впливу обраних ознак на кінцевий підсумок, можливість об'єднання і використання критеріїв і показників різного ступеня вагомості і об'єктів дослідження різного рівня.	На вітчизняних підприємствах головним недоліком даного методу слід назвати відсутність стабільної сукупності нормативних значень

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4
ABC-аналіз	Здійснюється на основі поділу всіх груп матеріальних запасів підприємства, що займають найбільш питому вагу у виробничій собівартості продукції. Таким чином можливо обрати найкращих постачальників даних матеріальних запасів. Групу А становлять запаси, що потребують 50% витрат у загальних закупках, групу В – ті, що потребують 25% і групу С – до 10%.	Значна кількість об'єктів; простота розрахунку та застосування аналізу, що не вимагає великих капіталовкладень; широкий спектр сфер застосування методики стосовно збутової діяльності: можливість графічного або матричного представлення результатів; гнучкість застосування, можливість використання в управлінні.	У вітчизняній науці недостатньо уваги приділено дослідженню теорії та практики цього методу, не розроблені методичні рекомендації щодо його використання на підприємствах. Він вимагає конструктивного управлінського мислення та стратегічних ініціатив.
GAP-аналіз	Визначає відхилення, які призвели до розриву між стратегічним планом та фактично отриманими результатами. Даний метод включає в себе певний набір операцій: визначення пріоритетного показника та реальних можливостей підприємства, розрахунок показників діяльності, визначення бажаної тенденції змін, встановлення відхилення між стратегічним планом і реальними можливостями, розробка певних дій, що забезпечать розрив.	Дає змогу отримати єдиний числовий результат на основі нескладних математичних розрахунків, що допомагає оцінити загальні обсяги і тенденції процентного ризику.	Найбільшим недоліком застосування даного методу на Україні є те, що більшість вітчизняних підприємств не здійснюють аналізу та інтерпретації проблемних ситуацій і, тим самим, направляють зусилля та ресурси на боротьбу з симптомами, а не причинами проблеми.

Джерело: [70, с. 133]

Суть емпірико-індуктивного методу полягає у відборі показників поточної діяльності та фінансової сфери для загальної діагностики економічного стану підприємства, при цьому слід встановити оптимальні значення кожного показника. Порівнюючи фактичні отримані значенні з оптимальними, можна зробити висновок щодо стану підприємства.

З управлінської точки зору додатковою умовою успішного контролінгу на підприємстві є відбір та узагальнення не тільки статистичної інформації, а також тієї, що надійшла у результаті опитувань клієнтів, преси, спеціально проведених досліджень.

Таблиця 2.4

Аналіз переваг і недоліків інструментів контролінгу на підприємстві

Інструменти стратегічного контролінгу		Інструменти оперативного контролінгу	
Переваги	Недоліки	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
Портфельний аналіз		Аналіз відхилень фактичних результатів від планових	
є основою для аналізу взаємодії між різними напрямками діяльності; дозволяє здійснити більш детальний аналіз привабливості ринку та конкурентоздатності підприємства	недостатній набір оцінювальних факторів; відсутність чітких рекомендацій	дає змогу встановити відповідність фактичних показників нормативним; забезпечує формування адекватного бачення стану справ на підприємстві на основі аналізу даних	недостатньо глибокий аналіз діяльності підприємства
Balanced Scorecard		Маржинальний аналіз	
дає змогу перевести стратегію на операційний рівень і довести конкретні завдання до працівників, що забезпечує досягнення стратегічних цілей	відсутність індикаторів, які б могли сигналізувати щодо необхідності корегування цілей; складність і трудомісткість впровадження	невисока складність ведення обліку; мінімізація облікових операцій із калькулюванням собівартості	неможливість використання системи на всіх стадіях життєвого циклу продукції; неможливість встановлення норм за всіма видами затрат
Аналіз потенціалу		ABC-аналіз	
дозволяє виявити чинники та причини наявного стану справ та отриманих результатів; дає змогу здійснити підготовку й обґрунтування прийнятих управлінських рішень	інформаційний дефіцит, що спричиняє брак знань про поточний і прогнозний стан ринку; неготовність малих підприємств до зміни попиту, появу на ринку якісної конкурентної продукції	точність і простота використання; легко автоматизований	не дозволяє оцінювати сезонні коливання продажів; може давати неправильні результати, якщо даних для аналізу недостатньо
Аналіз стратегічних відхилень		Управління запасами	
дає змогу встановити ступінь досягнення стратегічних цілей підприємством; дозволяє визначити ефективність стратегічного управління	потребує опрацювання значного масиву даних і пошуку відповідної інформації; потребує значних затрат часу	встановлення безперебійного процесу виробництва і реалізації продукції; мінімізація поточних витрат із обслуговування запасів	низький рівень оперативності інформаційного забезпечення задля управління запасами; наявність додаткових фінансових витрат

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4
Розробка сценаріїв майбутнього		Аналіз об'єму замовлень	
дозволяє підприємству сформувати стратегію, що відповідає сучасним умовам функціонування підприємства	можливість реалізації за стабільних умов зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства	дозволяє оптимізувати об'єм замовлень; дає змогу уникнути небажаних витрат, що пов'язано з великою кількістю дрібних замовлень	складність аналітичних процедур; значні затрати часу та необхідність постійного моніторингу
SWoT-аналіз		Аналіз точки беззбитковості	
дає змогу виявити сильні та слабкі сторони підприємства та зіставити їх з ринковими можливостями; дає змогу виявити конкурентні переваги підприємства	варто чітко зрозуміти відмінності між його елементами; потрібно бути об'єктивним і використовувати різносторонню інформацію	встановлення планових обсягів виробництва; дає змогу враховувати зміни в ціні реалізації, обсязі постійних і змінних витрат щодо продукції чи послуг	необхідно постійно балансувати між точністю і доцільністю наявної інформації
Конкурентний аналіз Портера		Визначення доцільності реалізації інвестиційних проектів	
дає змогу встановити переваги підприємства відносно конкурентів; дає змогу вчасно ідентифікувати наявних та потенційних конкурентів	потребує значних витрат часу; для успішного використання інструменту необхідний належний рівень підготовки управлінців	дозволяє визначити доходи і ризики від реалізації проекту; забезпечує високий рівень планування та прогнозування	складність врахування всіх факторів, що впливають на кінцевий результат; залежність від динамічності зовнішнього середовища
		Функціонально-вартісний аналіз	
		сприяє підвищенню ефективності використання матеріальних і трудових ресурсів; оптимізує співвідношення між споживчими властивостями виробу та витратами	невисока можливість повного □□ виокремлення витрат підприємства в рамках основних процесів

Джерело: [133, с. 159]

Для аналізу показників контролінгу використовують різні методи. До основних належать: бенчмаркінг, інтегральний аналіз підприємства, аналіз беззбитковості, ABC-аналіз, SWoT-аналіз, GAP-аналіз.

Таким чином, можна зробити висновок, що до загальнометодологічних методів аналізу показників контролінгу на підприємстві належать такі, що характерні для будь-якої науки: спостереження, порівняння, аналіз, синтез, сис-

тематизація, історія розвитку, виявлення закономірностей, прогнозування. До загально наукових методів належать методи досліджень окремих систем: планування, обліку, аналізу, управління, статистики, кібернетики, інформатики.

Провівши детальний аналіз інструментів оперативного контролінгу, вважаємо за доцільне виділити їх переваги та недоліки для подальшого впровадження на підприємстві (табл. 2.4).

Наведений перелік інструментів контролінгу не є вичерпним, адже значна їх кількість не вивчалась і не впроваджувалася на підприємствах з огляду на галузеві особливості та рівень економічного розвитку країни. Тому нами до основного інструментарію контролінгу було віднесено лише ті, що активно використовується як вітчизняними, так і зарубіжними підприємствами.

Висновок до розділу 2.

Методи аналізу показників контролінгу є важливим інструментарієм для підприємств у визначенні ефективності їх діяльності. У табличному дослідженні було розглянуто та проаналізовано декілька ключових методів, їх сутність, застосування, переваги та недоліки.

Бенчмаркінг виявляє слабкі сторони підприємства та сприяє покращенню конкурентоспроможності. Однак, його недоліками є помилкове розуміння призначення та відсутність належних методик управління.

Аналіз межі беззбитковості підприємства дає можливість встановити мінімальні обсяги продажу продукції, проте може стикатися з низьким рівнем контролю якості продукції.

Інтегральний аналіз забезпечує повну оцінку фінансових показників, але потребує стабільної сукупності нормативних значень.

АВС-аналіз дозволяє визначити найкращих постачальників, але потребує додаткових досліджень для повноцінного застосування.

GAP-аналіз виявляє відхилення між стратегічним планом та фактичними результатами, проте може стикатися зі складнощами в аналізі проблемних ситуацій.

Незважаючи на обмеження, кожен з цих методів може бути корисним для підприємств, що прагнуть ефективно аналізувати свою діяльність та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Щоб забезпечити ефективне функціонування контролю у фінансово-економічній сфері, необхідно розглянути вплив факторів на побудову системи контролінгу. Відсутність комплексного переліку таких факторів створює загрозу неефективного використання контролінгу. При класифікації факторів слід враховувати як внутрішнє, так і зовнішнє середовище, тобто внутрішні та зовнішні фактори. Зовнішні фактори впливу на побудову системи контролінгу можна розділити на дві групи: ринкові та законодавчо-регулятивні.

Аналіз методів контролінгу та процесу впровадження системи контролінгу в управління підприємством підтверджує важливість врахування внутрішніх і зовнішніх факторів для ефективної побудови та функціонування системи контролінгу. Розроблення та реалізація системи контролінгу потребує уважного аналізу стратегічних цілей підприємства, оцінки впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, а також формування інструментарію контролінгу, який включає показники ефективності, документацію та звітність.

Цей процес є складним і багатоетапним, але він є важливим для забезпечення успішної та результативної діяльності підприємства в умовах сучасного ринкового середовища. Додатково, необхідно звернути увагу на важливість стабільної сукупності нормативних значень та постійного контролю якості даних, що використовуються для аналізу, що дозволить досягти більш точних та об'єктивних результатів.

РОЗДІЛ 3
МОДЕРНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Система контролінгу як фактор забезпечення економічної стійкості підприємства

Відповідаючи критеріям комплексності та інтегрованості, контролінг забезпечує синтетичний, цілісний погляд на діяльність підприємства в минулому, теперішньому і майбутньому часі, системний підхід до виявлення і вирішення проблем, що встають перед підприємством. Контролінг переводить управління підприємством на якісно новий рівень, інтегруючи, координуючи і спрямовуючи діяльність різних служб і підрозділів підприємства на досягнення оперативних і стратегічних цілей.

Система контролінгу в контексті забезпечення належного рівня економічної безпеки суб'єкта передовсім орієнтована на інформаційну підтримку всіх процесів прийняття управлінських рішень, та водночас покликана забезпечувати своєчасне надання потрібної інформації, яка буде використовуватись в ході прийняття управлінських рішень. Вона являє собою синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності суб'єкта господарювання [55, с. 18].

Враховуючи велику кількість загроз економічної безпеки, які системно з'являються в процесі функціонування суб'єкта, захисту повинні підлягати всі види ресурсів, які приймають пряму або опосередковану участь в діяльності суб'єкта і саме в цьому напрямі ефективне функціонування системи контролінгу є критично важливим.

Слід розуміти, що специфіка системи контролінгу полягає в тому, що він приймає участь в управлінні суб'єктом, без фактичного процесу управління. Тобто контролінг слугує допоміжним методом, інструментом, а в окремих ви-

падках і формою управління. Проте сам контролінг, як система не може змінити цілісну систему управління суб’єктом. Контролінг виступає предметом орієнтування системи управління. Головний концепт функціонування системи контролінгу в контексті підвищення рівня економічної безпеки суб’єкта господарювання є покращення здатності керуючої системи приймати оптимальні стратегічні та тактичні управлінські рішення.



Рис. 3.1. Управління економічною безпекою суб’єкта

Джерело: [55, с. 18]

Аналізуючи різноманітні системи контролінгу, варто зазначити, що далеко не всі вони за своєю типологією ефективно вписуються в рамки забезпечення належного рівня економічної безпеки суб’єкту. Саме тому перш ані вибудовувати систему контролінгу а зрештою і систему управління економічною безпекою суб’єкта необхідно ретельно опрацювати питання цілей, завдань, предмету та об’єкту системи контролінгу суб’єкта, і тільки після цього можна вибудовувати цілісну систему контролінгу в рамках системи управління економічною безпекою. При формування архітектури системи контролінгу слід врахо-

вувати дві ключові типові моделі, які фактично є основою будь-якої системи контролінгу:

− структурно-функціональна модель – відображає взаємозв'язки динамічних характеристик системи контролінгу, тобто ця модель покликана відображати стан системи протягом певного проміжку часу у відповідності до сформованих цілей;

− комунікаційно-інформаційна та процесна моделі – покликані відображати характеристики форм, методів, інструментів представлення інформації.

Економічна безпека суб'єктів господарювання різних форм власності є динамічною ознакою, що змінюється під впливом чинників і загроз внутрішнього та зовнішнього середовища. Формування надійної системи економічної безпеки суб'єкта забезпечує його стабільне функціонування і створює умови для зростання його економічного потенціалу. Враховуючи багатоаспектний та динамічний характер процесу управління безпекою, особливо актуальними є питання використання систем контролінгу в контексті управління економічною безпекою.

Контролінг як елемент керування здійснюється й у процесі планування, і на стадії оперативного керування. Він дозволяє співставити фактичні результати від використання наявних ресурсів у суб'єкта із плановими, виявити резерви росту суб'єкта, визначити шляхи більш ефективного господарювання із метою дотримання відповідного рівня економічної безпеки.

Науковий підхід до формування системи економічної безпеки різного роду суб'єктів господарювання визначає багатоплановий характер і системний підхід до керування ними в у всіх напрямах функціонування, а від так система контролінгу окрім основного призначення може слугувати допоміжною підсистемою в процесу управління.

Виходячи із зазначених цілей та завдань, та враховуючи практичні аспекти застосування системи контролінгу в рамках системи економічної безпеки суб'єкта, слід зазначити, що для кожного суб'єкта необхідно будувати власного типу модель контролінгу, але всі вони повинні задовольняти такі вимоги

(або слугувати для вирішення таких завдань):

− проведення експрес-діагностики та фундаментальної діагностики з метою виявлення та ліквідація «вузьких місць» функціонування господарського механізму;

− аналіз відхилень фактичних показників діяльності від запланованих та розроблення на цій основі пропозицій щодо корекції планів або усунення перешкод на шляху їх виконання;

− забезпечення безперервного контролю за функціонуванням суб'єкта;

− розробка стратегії розвитку підприємства,маркетингові дослідження та координація роботи з планування фінансово-господарської діяльності.

Контролінг як концепція системного управління запроваджується на тих підприємствах, де управління знаходиться в кризовому стані або господарська діяльність не відповідає сучасним вимогам ринку.

На сучасному етапі відкритої української економіки суб'єкти економічної діяльності знаходяться під потужних впливом зовнішніх і внутрішніх чинників. Проблема створення сприятливого клімату у підприємницькому середовищі в плані економічної безпеки підприємництва набуває особливого значення, стає вирішальним чинником визначення перспективи розвитку підприємництва. Саме тому контролінгова діяльність має бути направлена на забезпечення економічної безпеки підприємства.

Формування адаптивної системи контролінгу на вітчизняних підприємствах передбачає застосування передового досвіду щодо аналітичного забезпечення менеджменту підприємства, його адаптацію в практику управління. Це забезпечує стратегію розвитку підприємства. Механізм реалізації цієї стратегії повинен забезпечити не тільки її виконання, а й одночасно здатність підприємства швидко та гнучко пристосовуватись до негативних впливів зовнішніх та внутрішніх змін, тобто бути одночасно адаптивним механізмом.

Адаптивна система контролінгу з орієнтацією на економічну безпеку зображено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Модель адаптивної системи контролінгу промислового підприємства в контексті економічної безпеки

Джерело: [72, с. 95]

Управління підприємством передбачає прийняття раціональних, зважених й обґрунтованих управлінських рішень, інформаційною базою яких є сис-

тема контролінгу. В свою чергу, контролінг як система має забезпечення, показники оцінки діяльності й етапи здійснення. Забезпечення включає в себе інструментарій (методи і прийоми), інформацію, види і характеристики, ресурси (людські, матеріальні, нематеріальні).

Для оцінки діяльності впровадженої системи використовуються показники, розділені на дві групи: показники ефективності управління підприємством і показники оцінки продуктивності підприємства.

Розроблена адаптивна система контролінгу має такі етапи життєдіяльності, як планування, реалізація, аналіз і контроль. На стадії підготовки відбувається: 1) ретельне вивчення потреб підприємства; 2) збір даних щодо діючої системи управління, рівня і якості використання існуючих ресурсів; 3) аналіз зібраної інформації; 4) пошук реальних шляхів підвищення ефективності діяльності підприємства; 5) проектування системи для впровадження. На стадії реалізації відбувається поступове впровадження розробленої системи в практичну діяльність підприємства.

Стадія аналізу характеризується вивченням функціонування запущеної системи, її діагностуванням й оцінкою. Завершальним етапом є стадія контролю, яка передбачає постійне спостереження за впровадженою системою контролінгу, перевірку її адаптивності відповідно зміни параметрів середовища, її обстеження та можливе корегування.

На функціонування підприємства постійно впливають зовнішні і внутрішні чинники. Тому для сприяння розвитку потенціалу підприємства і досягнення безперервної результативної діяльності необхідно застосовувати механізм швидкої адаптації. Швидка адаптація включає в себе сукупність методів, нормативів, показників і важелів, що корегують роботу підприємства, автоматично пристосовуючи його до змін, що відбулися у зовнішньому і внутрішньому середовищі.

Адаптивна система контролінгу підприємства орієнтована на забезпечення економічної безпеки шляхом: підвищення ефективності використання внутрішніх ресурсів підприємства; забезпечення гармонії інтересів із

суб'єктами зовнішнього середовища; виявлення реальних й прогнозування потенційних небезпек та загроз; підвищення економічної стійкості системи і зосередження основних зусиль на факторах, що піддаються впливу та контролю; збереження ринкових позицій; підготовку і збір інформації, визначення напрямів роботи та їх наслідків; бути готовим до раптових змін у зовнішньому середовищі.

Формування і використання такої моделі зводиться до налагодженої взаємодії існуючих локальних функцій менеджменту, орієнтованих на подальший розвиток.



Рис. 3.3. Місце контролінгу в забезпеченні економічної безпеки національної економіки

Джерело: [25, с. 60]

Однак для проведення структурних перетворень, залежних від зміни параметрів, необхідно провести трансформацію й інтеграцію цих функцій менеджменту підприємства. Це можливо лише при переорієнтації цінностей та системи мислення управлінського персоналу. Відповідно до цього саме готовність і прагнення управлінців до нововведень щодо сприяння розвитку стратегічного

потенціалу організації є головною передумовою формування дієвої адаптивної системи контролінгу, яка орієнтується на забезпечення економічної безпеки.

Контролінг може бути використаний не лише на рівні підприємства, а й на макрорівні. Контролінг є інструментом, який дозволяє не лише проводити інформаційні дослідження, а й аналізувати і прогнозувати інформаційні потоки, координувати діяльність щодо забезпечення економічної безпеки на різних напрямках і рівнях, забезпечувати досягнення стратегічної мети діяльності національного господарства.

Необхідність впровадження контролінгу в діяльність контролюючих органів державної влади в сучасних українських реаліях пояснюється нестійким економічним і політичним станом держави, а також необхідністю забезпечувати високий рівень конкурентоспроможності вітчизняних суб'єктів підприємництва. Необхідно відзначити також специфічні особливості застосування контролінгу на окремих суб'єктах підприємництва в фінансової та нефінансової сферах. Так, для суб'єктів підприємництва фінансової спрямованості (у тому числі банків, страхових компаній тощо) контролінг виступає більш комплексним і регламентованим поняттям, спрямованим на діагностику ризиків фінансової діяльності, зокрема, кредитного ризику, і заснований на комплексних стандартах контролю. А для суб'єктів підприємництва реального сектора економіки контролінг виступає більш динамічним, гнучким і менш регламентованим поняттям, його застосування можливе на різних рівнях і етапах діяльності суб'єктів підприємництва реального сектора економіки, що в комплексі забезпечить впровадження контролінгу на рівні держави.

Крім комплексного характеру впровадження контролінгу, принципово важливим є акцент на зворотному зв'язку, який виникає між органом контролінгу на рівні держави або місцевого органу самоврядування та іншими підрозділами, які використовують інформаційні потоки, що надаються контролінговой службою.

Таблиця 3.1

Систематизація зовнішніх та внутрішніх чинників, що впливають на економічну безпеку України

Внутрішні фактори	Зовнішні фактори
1	2
Економічні фактори: структура національного господарства; рівень монополізації економіки; ефективність суспільного виробництва; конкурентоспроможність економіки; технологічна база промислового виробництва; стан фінансової системи; інвестиційна політика держави	Торгово-економічні фактори: структура імпорту (частка продовольства і високотехнологічних товарів); ступінь залежності країни від імпорту продукції стратегічного призначення; структура експорту; контроль над ринками збуту вітчизняної продукції (включаючи і військову), митний контроль над експортно-імортними операціями
Організаційні фактори: стан та ефективність системи управління національним господарством (включаючи і військовий сектор економіки); стан об'єктів інфраструктури (в тому числі і у військовому господарському комплексі); рівень організації розвідки мінерально-сировинної бази (особливо військово-стратегічного призначення); ефективність залучення ресурсів в господарський оборот; організація розвитку науково-технічного прогресу (НТП) на перспективних напрямках; прийняття оптимальних управлінських рішень	Валютно-фінансові фактори: стан фінансового ринку та ринку цінних паперів; основні напрямки фінансових потоків і характер розрахункових відносин; рівень дефіциту державного бюджету; конвертованість національної валюти; стан банківської системи; рівень зовнішнього і внутрішнього боргу; золотовалютні запаси країни; валютний контроль митного кордону держави
Правові фактори: досконалість нормативно-правового законодавства; подолання монополізму в економіці; правова дисципліна і старанність; стан боротьби з корупцією та злочинністю в економіці; контроль за рухом коштів	
Соціальні фактори: забезпечення прийнятних для більшості населення умов життя і розвитку особистості; запобігання значної диференціації в доходах громадян; недопущення приховування доходів та ухилення від сплати податків; виняток потенційних загроз виникнення соціальних конфліктів; боротьба з тероризмом	Маркетингові фактори: просування експортних товарів на світових ринках; конкурентоспроможність цих товарів; можливості із завоювання ринків збуту вітчизняних товарів і послуг

Джерело: [25, с. 61]

Забезпечення економічної безпеки на достатньому рівні в черговий раз доводить необхідність постійного контролю зовнішніх та внутрішніх загроз, а тому їх перелік постійно змінюється залежно від конкретних політичних, соціальних, правових та економічних умов.

Це дозволяє в найкоротші терміни вдосконалити та оптимізувати діяльність окремих складових економічної системи. Важливим також є наявність зворотного зв'язку між отриманими результатами і визначення оперативних і стратегічних цілей діяльності національної економіки.

Отже, місце контролінгу в забезпеченні економічної безпеки можна розглядати таким чином: контролінг завдяки своїй здатності використовувати специфічні методи та інструменти збору, обробки, координації та інтерпретації інформації здатний забезпечити інформаційну базу для забезпечення економічної безпеки і сприяти досягненню тактичних і стратегічних цілей.

Забезпечення економічної безпеки національної економіки з використанням принципових засад контролінгу дозволить оптимізувати процес забезпечення захисту фінансових та економічних інтересів від загроз, оскільки контролінг дозволяє координувати функції різних органів самоврядування та державної влади, реалізовувати їх комплексно, це обумовлено розгалуженістю загальних функцій контролінгу, що включають управлінський облік, моніторинг, контроль за прийняттям управлінських рішень, рефлексію результативності управлінських рішень (яким чином вплине рішення на діяльність опосередкованих сфер державної економіки – на які безпосередньо не було направлено дію). Впровадження тактичного і стратегічного контролінгу в забезпечення економічної безпеки держави дозволить діагностувати загрози зовнішнього і внутрішнього середовища в короткостроковій і довго строковій перспективі і захищати інтереси держави.

У ході дослідження було виявлено, що перешкоди до успіху на шляху модернізації системи управління на базі контролінгу легше подолати, якщо вище керівництво – далекоглядне і терпляче, розробники системи – професійні та твердо відстоюють свої переконання, персонал, залучений у процес реаліза-

ції проекту, – ефективно мотивований і підготовлений до роботи системи. Тільки в таких умовах підприємство отримає у своє розпорядження сучасний інструмент управління – ефективну систему контролінгу, що дозволить підвищити керованість бізнесу та скоротити час прийняття управлінських рішень; ефективно контролювати активи підприємства й успішно управляти витратами; підвищити рентабельність задіяного капіталу; досягти необхідної прозорості, контролю ризиків і посилити інвестиційну привабливість бізнесу; інтегрувати системи фінансового, управлінського та податкового обліку, організації інформаційних потоків на підприємстві.

3.2. Роль стратегічного управлінського обліку у системі контролінгу підприємства

Критичний аналіз наукових позицій питань організації використання інструментів діагностики та контролінгу в управлінні діяльністю суб'єктів економічних відносин дозволили ідентифікувати центральні поняття дослідження. Так, обґрунтовано, що під поняттям «діагностика» в менеджменті аграрних підприємств доцільно розуміти домінантну систему інструментів управління, призначену здійснювати комплексне вивчення економічної діяльності підприємства з метою формування масивів інформації, придатних висновків та прогнозів для використання при обґрунтуванні управлінських рішень щодо пріоритетних дій підприємства, перспектив його розвитку, а також виявлення проблемних та кризових ситуацій з обґрунтуванням шляхів та засобів їх подолання. Встановлено, що в сучасних економічних дослідженнях існує дві концептуальні системи поглядів на сутність економічної діагностики. Перша визначає її, як ретроспективне, оперативне та перспективне комплексне дослідження стану та діяльності підприємства в контексті розробки та корекції його економічної політики. Друга система поглядів передбачає розгляд діагностики в якості різновиду економічного аналізу, а саме способу встановлення характеру порушень нормального ходу економічних процесів на основі типових ознак, харак-

терних для того чи іншого порушення [43, с. 71].

Розгляд систем показників та індикаторів доцільно здійснювати через ідентифікацію структурних особливостей системи менеджменту підприємства, організаційних особливостей її побудови, оцінок конкурентоспроможності підприємства, системи визначення та корекції цілей розвитку, визначення результатів SWoT-аналізу, економічного та виробничо-ресурсного потенціалу. Крім того, ключовим є врахування масштабів виробництва, чисельності персоналу та галузевої спеціалізації аграрних підприємств, що, в свою чергу, визначатиме специфіку організаційної взаємодії в структурі підприємства, адже підприємства більших розмірів та масштабів мають більш широкі можливості для впровадження відокремлених підрозділів, що здійснюють діагностичні і контролінгові функції. Таким чином, основним напрямом інтеграції інструментів діагностики і контролінгу в систему менеджменту аграрного підприємства є обслуговування з їх допомогою процесів стратегічного управління в структурі відповідного механізму (рис. 3.3).

Саме реалізація стратегій розвитку передбачає глибоку організаційну взаємодію всіх елементів, інструментів та засобів менеджменту підприємства, як цілісної відкритої системи, що поширює результати на всі інші інструментальні рівні системи управління. В свою чергу, процес залучення розглянутих інструментів опосередковується через побудову функціональних та інструментальних підсистем та функціонування відповідного механізму управління.

Запровадження вказаного механізму передбачає зростання результативності управлінських впливів в системі менеджменту аграрного підприємства через підвищення ступеня координації бізнес-процесів, спрощення процесів та процедур прийняття управлінських рішень, а також підвищення рівня економічної ефективності основної діяльності.

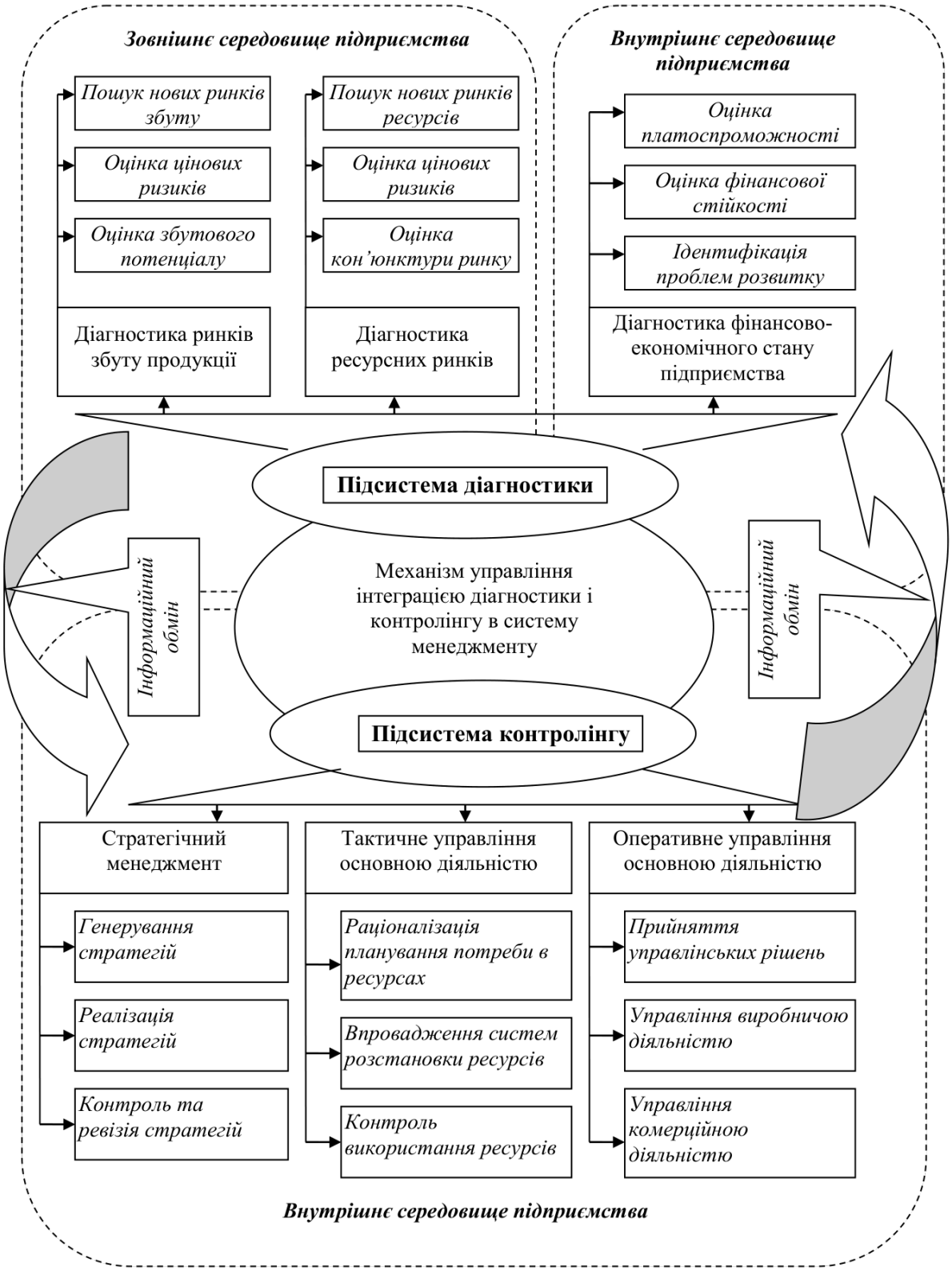


Рис. 3.3. Механізм управління імплементацією інструментів діагностики і контролінгу в систему управління підприємства

Джерело: [43, с. 72]

Розрахунки показали, що за оптимістичними оцінками лише за рахунок впорядкування процедур застосування інструментів діагностики і контролінгу в плануванні, контролі, обліку, аналізі та регулюванні діяльності підприємства можна досягати підвищення рівня економічної ефективності на 25-30 % без кардинальних змін напрямів та стратегій розвитку.

Обґрунтовані засади інструментальної імплементації контрольної функції управління в систему менеджменту аграрних підприємств шляхом визначення концептуальних засад побудови та функціонування відповідних організаційного механізму та механізму управління. Вказані засади передбачають встановлення пріоритетності під функцій діагностики і контролінгу в структурі складових функції контролю. В якості основного орієнтиру ефективного їх виконання розглядається підвищення результативності, гнучкості та адаптивності засобів підтримки прийняття управлінських рішень щодо основної діяльності підприємств, що складає мету їх інтеграції в системи менеджменту. В свою чергу, процес інтеграції діагностики і контролінгу в систему менеджменту передбачає чітку формалізацію засобів, інструментів та процедур їх застосування структурними підрозділами та посадовими особами підприємства в поточній діяльності з встановленням напрямів, інтенсивності та наповнення інформаційних потоків, а також визначення потреб в інформації та її застосування в процесі прийняття рішень.

Саме процеси обміну контрольною, прогностичною та оціночною інформацією між структурними елементами систем менеджменту підприємств складають об’єктну основу механізму управління інтеграцією в них інструментів діагностики і контролінгу, а поєднання вказаних видів управлінської інформації підвищує керованість та адаптивність підприємства, як суб’єкта економічної діяльності.

Стратегічний облік визначають тільки як необхідні дані для здійснення стратегічного аналізу і створення умов для застосування стратегічного контролю. Стратегічний облік у поєднанні з аналізом і контролем дає змогу побудувати відповідну інформаційну систему, основою якої є спрямованість на інфор-

маційне забезпечення розроблення та реалізації стратегій».

Більш широке розуміння запропоновано іншим автором, що розглядає такий перелік елементів процесу стратегічного обліку: 1) облік; 2) стратегічний аналіз; 3) стратегічне планування; 4) стратегічний контроль. Цей автор характеризує стратегічний облік «.як напрямок управлінського обліку, в рамках якого формується інформаційне забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень». Проведені дослідження праць вітчизняних науковців дозволили визначити стратегічний управлінський облік як систему обліку, що забезпечує збирання, трансформацію, аналіз та передачу керівництву підприємства своєчасної та релевантної фінансової і нефінансової інформації, необхідної для стратегічного управління.

Перелік завдань, які можуть бути вирішені на підприємствах за допомогою системи стратегічного управлінського обліку, свідчить про необхідність інтеграції даного виду обліку в облікову систему підприємств:

− стратегічне планування (розробка цілей і стратегічних планів підприємства); стратегічна діагностика (дозволяє оцінити ефективність стратегії підприємства, зрозуміти стратегічну позицію підприємства в кожному з напрямків його діяльності, оцінити сильні і слабкі сигнали, що надходять із внутрішнього і зовнішнього середовищ);

− стратегічний контроль (визначення основних підконтрольних показників відповідно до стратегічних цілей, порівняння планових і фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин та наслідків даних відхилень).

Зазначені завдання обумовлюють такі функції стратегічного управлінського обліку, як інформаційна (забезпечення інформацією, необхідною для прийняття стратегічних управлінських рішень), прогнозна (складання стратегічних планів), аналітична (аналіз прогнозних та фактичних результатів), контрольна (перевірка результатів діяльності підрозділів і підприємства в цілому в досягненні поставленої мети).

Предметом стратегічного управлінського обліку є господарська діяль-

ність підприємств та інших суб'єктів ринку. Об'єкти стратегічного обліку розглядають як внутрішні на підприємстві: фінансові та виробничі ресурси, фінансово-господарські процеси і результати діяльності. Більш повний їх перелік запропоновано іншим автором: окремі види та напрями діяльності підприємства, центри відповідальності, бюджети та довгострокові плани, зовнішнє середовище. Користувачами інформації стратегічного управлінського обліку є вище керівництво підприємства (правління, президент, генеральний директор, директори) і менеджери центрів відповідальності (керівники підрозділів, департаментів, відділів). При цьому керівникам вищого рівня управління інформація управлінського обліку потрібна для визначення стратегії діяльності підприємства, прийняття стратегічних рішень та їх моніторингу, керівникам нижчих рівнів - для поетапної реалізації стратегії.

Система стратегічного управлінського обліку буде успішно виконувати свої функції, якщо будуть дотримані такі принципи його ведення:

−цілеспрямованість (наявність та розуміння головної загальної цілі підприємства консолідує зусилля працівників для досягнення результату);

−систематичність (довгострокова відданість цілям та завданням стратегічного управлінського обліку, що повинно стати органічним елементом корпоративної культури підприємства);

−системність − передбачає встановлення між структурними елементами інформаційної системи підприємства (виробничим, фінансовим, статистичним, управлінським, стратегічним управлінським обліком) зв'язків, які забезпечують цілісність його функціонування, а також встановлення зв'язків між обліковими системами і системою управління в рамках формування інформаційних запитів та їх задоволення;

−актуальність (система обліку повинна негайно реагувати на зміни у зовнішньому і внутрішньому середовищі, які можуть негативно вплинути на досягнення стратегічних цілей, та своєчасно розробляти заходи щодо відповідного коригування встановлених стратегій розвитку);

−ефективність (полягає в раціональному співвідношенні між витратами

на створення системи стратегічного управлінського обліку та ефектом, який отриманий завдяки її функціонуванню).

Впорядкування теоретичних основ організації стратегічного управлінського обліку спонукає до подальшої розробки методики і організації побудови системи стратегічного обліку на підприємстві. Так, наприклад, потрібно визначити перелік первинних документів, які містять необроблену стратегічну інформацію, їх форми, відповідальних за їх складання. До первинних документів стратегічного управлінського обліку можна віднести наступні: анкети для опитування експертів, картки статистичних спостережень за динамікою певного показника.

Регістри стратегічного обліку призначенні для зведення показників із первинних документів та їх інтерпретації. Склад регістрів залежить від методів калькулювання з метою стратегічного управління, методів стратегічного аналізу та контролю, системи стратегічних планів і може містити наступні документи: відомість (карта) збалансованих показників (необхідна для уточнення стратегії і доведення її до всіх ланок управління, дає повну картину діяльності організаційної одиниці: підрозділу або стратегічної одиниці бізнесу), відомість (картка) обліку витрат життєвого циклу продукції (для здійснення калькулювання життєвого циклу), огляди періодичної літератури.

Обрана стратегія має бути оформлена у вигляді стратегічного плану з чітко визначеними підконтрольними показниками, що дозволить протягом періоду реалізації стратегії проводити стратегічний аналіз і контроль. їхні результати потрібно представляти у формах стратегічної управлінської звітності, наприклад: звіт-оцінка виконання на основі калькулювання вдосконалень, звіт-оцінка виконання стратегічних планів, стратегічний баланс.

Система стратегічного управлінського обліку є основною складовою інформаційної бази для стратегічного контролінгу і стратегічного менеджменту відповідно. Своєчасно одержана релевантна і достовірна інформація дасть змогу підприємству отримати конкурентні переваги; підвищити ефективність реалізації тактики і стратегії розвитку; підтримати потенціал успіху підприємства.

3.3. Система стратегічного контролінгу в антикризовому управлінні

Для аналізу деяких складових системи контролінгу (системи обліку, системи планування та системи аналізу) було проведено усне опитування працівників економічних служб досліджуваних підприємств. Запропоновані критерії, розраховані на дослідження систем обліку, аналізу та планування на предмет виявлення в них функцій оперативного контролінгу. Критерії сформовані відповідно до поставленого завдання − виявлення та аналізу функцій стратегічного контролінгу в уже функціонуючих базових системах. Як показали дослідження, система обліку підприємства не може забезпечити менеджерів необхідною їм інформацією, таке забезпечення здійснюється, передусім, через аналіз ними річної звітності. Отже, показники, які використовуються підприємством, здебільшого не мають ніякого стратегічного впливу.

Формування системи критеріїв та показників контролінгу входить в обов'язки вищих менеджерів, а їх розробка є цілком індивідуальним завданням конкретного підприємства. Критерії повинні враховувати специфіку діяльності підприємства та рівень його розвитку. Важливого значення в системі контролінгу набуває аналіз відхилень з орієнтацією на перспективу. При порівнянні планових і прогнозованих показників визначаються ймовірні відхилення на перспективу. В системі контролінгу більшу увагу потрібно приділяти саме причинно-наслідковому аналізу, а не тільки чистому аналізу фактів. Основою методики контролінгу є, насамперед, уточнення і коригування системи основних показників, які характеризують стан підприємства як економічної системи і процеси його функціонування. Стратегія розвитку підприємства обумовлюється економічним потенціалом і його здатністю до зростання, що залежить від таких факторів як склад ресурсів, здатність менеджменту до аналізу, прогнозування змін на ринку залежно від попиту на продукцію, розробка і реалізація інноваційних ідей у технології, виробництві, збуті й управлінні, адаптація персоналу до змін на ринку.

За сучасних інтеграційних процесів підприємства функціонують у вкрай динамічних, висококонкурентних та малопрогнозованих умовах, що спричиняє необхідність застосування дієвих та ефективних підходів до управління, які б сприяли максимальному симбіозу ситуаційного, системного, динамічного, структурного, процесного, функціонального управління. Йдеться про становлення новітньої парадигми менеджменту, що ґрунтується на забезпеченні цілеспрямованого впливу керуючої системи організації на керовану з урахуванням чинників функціонування та умов діяльності на засадах органічного поєднання усіх структурних елементів системи в межах послідовної реалізації логічно обґрунтованих етапів [42, с. 314].

Високодинамічні, конкурентні та непередбачувані умови функціонування вимагають створення новітньої парадигми менеджменту, яка б інтегрувала усі надбання у менеджменті та була би спрямована на створення ефективного комплексного підходу до управління підприємством.

Зазначимо, що сучасний менеджмент певною мірою залучає всі розроблені протягом його існування ідеї та підходи. Але, зважаючи на кардинальні зміни у економічному середовищі існування підприємств, важливим є перехід на нові методи управління, що дозволяють відповідати вимогам сучасності. Всі ці вимоги базуються на сучасній парадигмі сфери управління.

Парадигма будь-якої суспільної науки, зокрема менеджменту ґрунтується на уявленнях про реальність. Їх формують вчені та практики. Уявлення про реальність, що існують в межах цієї теорії, визначають її зміст. Вони окреслюють те, що ця теорія вважає «фактами», і те, як вона трактує сама себе. До того ж уявлення про реальність значною мірою визначають те, на що теорія звертає увагу, а що ігнорує або відкидає як «прикрі винятки».

Підкреслимо, що наявна парадигма управління підприємством перебуває в стані кризи: теорія менеджменту не тільки перестає допомагати практиці, але, в певному сенсі, гальмує розвиток бізнесу. Все більше вчених говорить про необхідність формування нової парадигми менеджменту, зокрема Бутко М.П. пише, що «ймовірно, розвиток нової парадигми управління, що відповідає ви-

могам несформованого суспільства знань, є найважливішим завданням учених. Спираючись на минуле, належить створити нову науку управління, враховуючи, що людина стала найважливішим елементом організації, відкритої складної системи» [19, с. 116].

Серед великої кількості підходів, які претендують на роль «нової парадигми» менеджменту, виділяються такі загальні основні положення:

- визнання центральної ролі людини;
- орієнтація на якість і задоволення потреб споживачів;
- демократизація управління;
- розвиток партнерських взаємин;
- розгляд підприємства як «відкритої системи»;
- зростання ролі знань і управління ними;
- питання глобалізації.

Отже, суть сучасної парадигми менеджменту полягає в створенні науки з ефективного використання зовнішніх і внутрішніх ресурсів організації з метою отримання максимального прибутку для власника. У наш час, мабуть, можна говорити про дві діаметрально протилежні парадигми менеджменту. Перша пов'язана з розвитком уявлень про делегування повноважень як про мистецтво менеджменту, а друга розглядає контролінг як науковий менеджмент. Перша парадигма, що знижує навантаження менеджерів верхньої ланки, підвищує ефективність управляючих рішень, якщо в організації переважає інтуїтивний стиль менеджменту.

Друга парадигма, яка претендує на більше охоплення завдань управління, скорочує час розробки та розширює спектр найбільш складних проектів управлінських рішень. Ця парадигма найбільш популярна в тих організаціях, де домінує аналітичний стиль менеджменту.

Очевидно, що порівняно «короткий» шлях, яким веде перша парадигма, має межу ефективності, обумовлену менеджерськими здібностями індивіда або команди. Навпаки, друга парадигма може, на перший погляд, тільки в далекій перспективі забезпечити максимально досяжну для поточної ситуації ефектив-

ність управлінських рішень.

Можна провести певні паралелі щодо встановлення нової парадигми контролінгу, яка б відповідала вимогам сучасності і слугувала ефективним інструментом результативного управління підприємством. Для початку, виділимо основні блоки факторів впливу на управлінський процес, що є вагомими аспектами у формуванні сучасного контролінгового механізму на підприємстві (рис. 3.9).

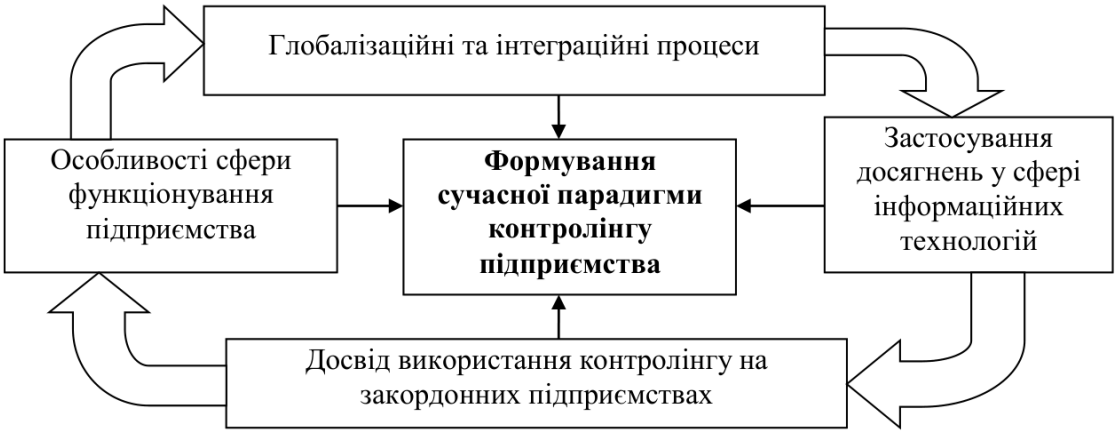


Рис. 3.5. Фактори впливу на формування сучасної парадигми контролінгу підприємства

Джерело: [42, с. 314]

Наступним кроком вважаємо доцільним сформувати основні критерії, на які необхідно звертати увагу при впровадженні нової парадигми контролінгу як системи підвищення ефективності управління підприємством. Зокрема, до них слід зарахувати:

− роль контролінгу повинна полягати в реалізації сукупності процедур, що забезпечують більш якісне та ефективне виконання функцій управління;

− контролінг не повинен ідентифікуватись з управлінським обліком, оскільки є більш об’ємним поняттям;

Зважаючи на ці критерії, вважаємо доцільним сформувати сучасну парадигму контролінгу (рис. 3.5), яка б не лише максимально відповідала нинішнім умовам функціонування підприємства, а й охоплювала всі сторони внутрішнього середовища підприємства, що надасть можливість створити єдину сис-

тему ефективного управління діяльністю підприємства.

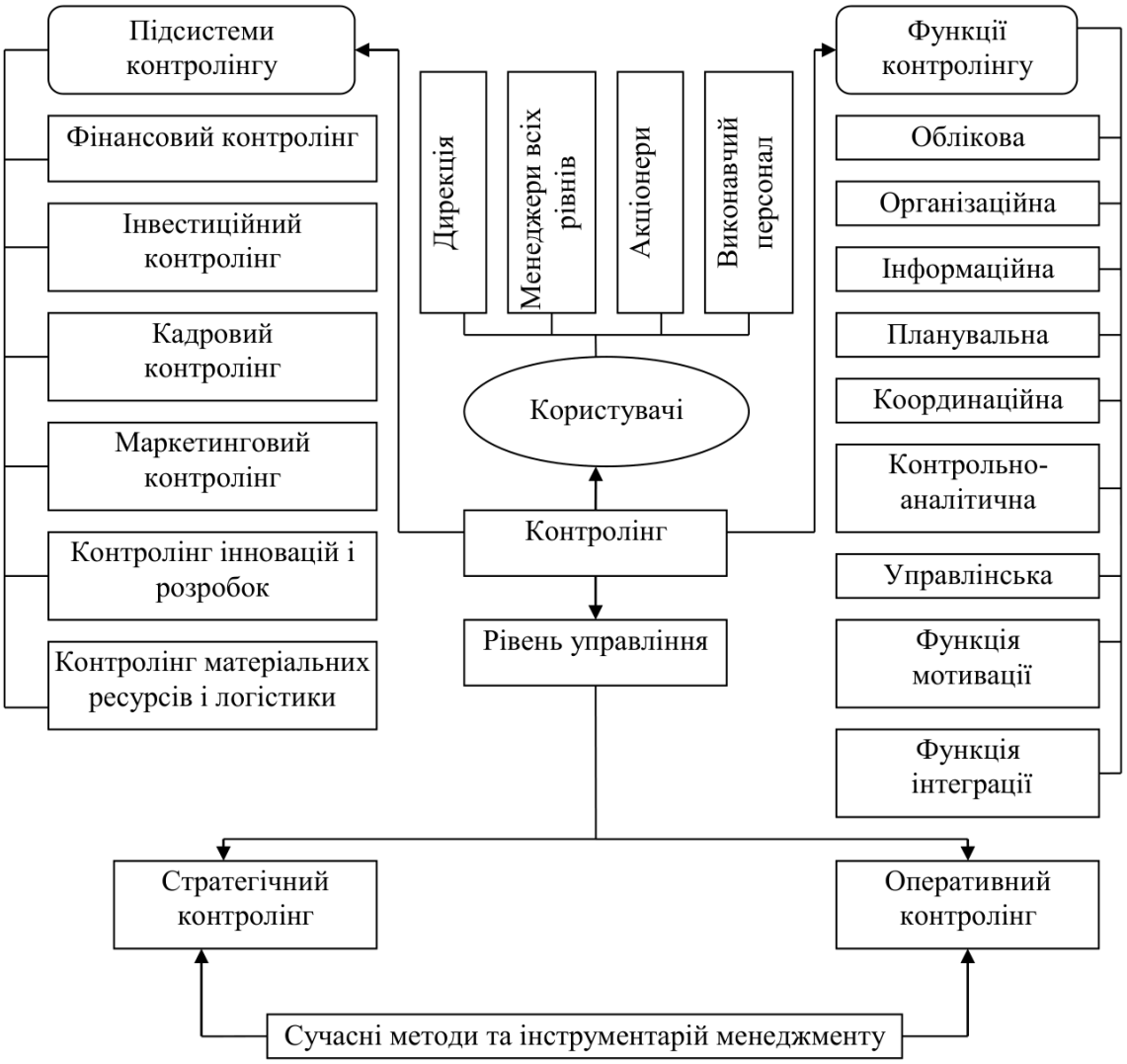


Рис. 3.6. Схема формування сучасної парадигми контролінгу

Джерело: [42, с. 314]

Як видно з рис. 3.6, реалізація сучасної парадигми контролінгу полягає в об’єднанні багатьох окремих частин (елементів) зі всіма їх властивостями, функціями, особливостями та встановленні взаємозв’язків між ними для отримання єдиного цілого.

Ця парадигма дає змогу перевести управління підприємством на більш високий якісний рівень, що буде відповідати вимогам сучасності. Тому доцільною буде організація служб контролінгу як основного координатора діяльності різних служб і підрозділів підприємства, що сприятиме досягненню оператив-

них і стратегічних цілей та забезпеченню своєчасною оперативною інформацією, на підставі якої можливе ухвалення раціональних управлінських рішень з мінімальними витратами часу на їх прийняття.

Необхідно підкреслити, що в Україні конкурентні переваги підприємствами виборюються у багатьох випадках не завдяки прийняттю грамотних фінансових рішень, а через спроби отримати певні монопольні вигоди, зекономити на податкових платежах шляхом використання тіньових схем, на основі лобіювання певних рішень у загальнодержавних та місцевих органах влади, прихованого зниження якості продукції. На нашу думку, така ситуація не є сприятливою для розвитку як окремих підприємств, так і української економіки загалом. А тому головний принцип контролінгу: «Сьогодні робити те, про що інші завтра тільки будуть думати» варто використовувати менеджерам усіх рівнів управління задля досягнення максимальних результатів від реалізації прийнятих управлінських рішень.

Загалом, можна констатувати, що в Україні контролінг знаходиться на початковій стадії розвитку. Причини відставання є ті ж самі, що зумовлюють відставання українського бізнесу від бізнесу, який діє в економічно розвинених країнах. Це і особливості «української моделі корпоративного управління», і прагнення винайти свій «особливий» шлях розвитку, і елементарно низький рівень якості менеджменту. Тому все більш нагальною стає потреба в запровадженні «управлінських новинок» закордонного бізнесу на вітчизняних підприємствах.

Однією з таких новинок є контролінг, приклад використання якого за кордоном, вказує не лише на можливість виходу з кризового стану, а й на перспективи зростання показників результативності та прибутковості підприємства. Таким чином, сучасна парадигма контролінгу – це не є щось принципово відмінне, а просто нове поєднання методів і принципів управління, яке дозволяє в іншій площині подивитися на проблему довгострокового існування підприємства в умовах ринку.

Висновок до розділу 3.

Розроблення конкурентних переваг українськими підприємствами часто базується не лише на обґрунтованих фінансових рішеннях, але й на пошуках монопольних переваг, униканні податкових платежів через тіньові механізми, а також шляхом лобіювання урядових органів і зниження якості продукції. Цей стан справ не сприяє ефективному розвитку окремих підприємств та української економіки в цілому. Тому принцип "робити сьогодні те, про що інші думатимуть завтра" важливо використовувати менеджерам на всіх рівнях управління для досягнення найкращих результатів від управлінських рішень.

Загалом, розвиток контролінгу в Україні знаходиться на початковій стадії. Причини цього умовлені особливостями "української моделі корпоративного управління", прагненням знайти власний шлях розвитку та недостатнім рівнем менеджменту. Отже, виникає потреба в прийнятті "управлінських новинок" із закордонного бізнесу для впровадження на вітчизняних підприємствах.

Запровадження принципів контролінгу для забезпечення економічної безпеки національної економіки дозволяє оптимізувати процес захисту фінансових та економічних інтересів від загроз. Координація функцій різних органів самоврядування та державної влади через контролінг обумовлена його розгалуженими функціями, що включають управлінський облік, моніторинг, контроль прийняття управлінських рішень, а також відображення результатів управлінських рішень на діяльність опосередкованих сфер державної економіки. Впровадження тактичного і стратегічного контролінгу в забезпечення економічної безпеки держави дозволяє виявляти загрози зовнішнього та внутрішнього середовища як у короткостроковій, так і довгостроковій перспективі, а також захищати інтереси держави.

Дослідження показало, що перешкоди на шляху модернізації системи управління за допомогою контролінгу легше подолати, якщо керівництво має довгостроковий погляд, а розробники системи є професіоналами і твердо відстоюють свої переконання. Крім того, ефективно мотивований та підготовлений персонал, залучений до реалізації проекту, є ключовим фактором успіху.

РОЗДІЛ 4
СПРИЯННЯ РОЗВИТКУ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ У СТУДЕНТІВ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

4.1. Методика організації і проведення самостійної та науково дослідної роботи студентів

Організація самостійної роботи у вищому навчальному закладі значною мірою залежить від результатів навчання студентів та їхньої спрямованості на подальшу практичну діяльність. Розглядаючи поняття самостійної роботи студентів отримуємо результат, а це дуже широке поняття, його по різному тлумачать та намагаються знайти різні підходи для вирішення, що і обумовлено відмінностями в розумінні сутності цього поняття. Дуже часто самостійну роботу студентів розглядають, як окремий вид навчальної діяльності, яку проводять одночасно з лабораторними, практичними, семінарськими та лекційними заняттями.

Основною суттю вважають обов'язковість заняття у спеціально відведений час. Причому робота повинна бути виконана самостійно, але за контролем викладача. Самостійну роботу студентів вважають основним методом засвоєння знань. Вважаючи, що вона охоплює пізнавальну діяльність, яку отримує студент під самостійно – позааудиторно, але й під час лекцій, лабораторних, практичних, семінарських заняттях, іспитах, виконаннях дипломних і курсових робіт тощо. Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Сучасних технологій самостійної роботи студентів на сьогодні є дуже багато. Різноманітні дослідження в цьому напрямку намагалися їх систематизувати та класифікувати. В більшості випадків, дослідники намагаються спиратися на закордонний досвід, де самостійній підготовці приділяється дуже велика увага. Так Д.Журавель, В. Журавель у своїх роботах доводять ефективність та переваги інтерактивних форм навчання.

Н.Суворова виокремлює найбільш відомі на Заході, в Росії та Україні

форми групової роботи: «велике коло», «вертушка», «акваріум», «мозковий штурм», «дебати».

Л. Півень додає до названих «розігрування ситуацій», «коло ідей», «займи власну позицію» тощо. Також важливим фактором є попередня підготовка майбутніх фахівців ще до початку їхнього навчання у вищому навчальному закладі. До такого висновку прийшли А.Бондар та О. Новік у своїй роботі про «Формування і розвиток інноваційних методів профорієнтаційної роботи у вищому навчальному закладі».

В сучасних умовах при переході вищої школи на дворівневу систему освіти складається нова концепція характеру освіти. Мета навчального процесу полягає не тільки в передачі знань і умінь від викладача до студента, здатності студентів до постійної самоосвіти, прагнення до поповнення і оновлення знань, до творчого використання їх на практиці, в сферах майбутньої професійної діяльності. Таким чином, самостійна робота студентів повинна стати пріоритетним і ефективним видом навчання, заснованим на самостійному формуванні бази знань і покликаним допомогти студентам зрозуміти те, що їм необхідно для професійної діяльності. Але щоб бути такою, самостійна робота студентів повинна йти під постійним керівництвом викладача.

Викладач повинен розпланувати самостійну роботу, в тому числі домашню, по тижнях, забезпечити студентів посильними завданнями і ввести систему контролю за виконанням цих завдань. Одночасно повинні бути введені поточні консультації, що проводяться обов'- язково з ініціативи викладача. Тим самим буде організована система, яка змушує студентів працювати, передекзаменаційний штурм при цьому стає непотрібним.

У зарубіжних університетах співвідношення годин аудиторної і самостійної навчальної навантаження коливається від 1:2 до 1:3 в бік збільшення самостійної роботи, тобто пріоритетною стає організація самостійної роботи студентів як основи для вільного володіння випускниками спеціальністю, для їх соціальної і професійної мобільності. У нашій країні державні освітні стандарти вищої професійного освіти передбачають тільки

загальну трудомісткість освоєння дисципліни (дидактичних одиниць) і нормують частку самостійної роботи студентів не менше 50% від цієї трудомісткості. У робочих навчальних планах, затверджених в нашому університеті, частка самостійно роботи для більшості спеціальностей збільшено до 55%. Це відповідає загальній тенденції в розвитку вищої освіти: в найближчій перспективі аудиторне навантаження скоротиться до 1/3 від загальної трудомісткості дисциплін. Попередньо вимагається планування всіх видів самостійної роботи з дисциплін навчального плану (зміст розділів, їх трудомісткість, час вивчення і контролю, розробка навчально-методичних комплексів), встановлення трудовитрат викладача на управління і контроль самостійною роботою студентів.

Самостійна робота студентів (СРС) особливим чином організована цілеспрямована діяльність викладачів і студентів, заснована на усвідомленні індивідуально-групової пізнавальної активності по системному освоєння особистістно та професійно значущих знань, умінь і навичок, способів їх отримання та подання. При цьому центр ваги переноситься на самостійне навчання. СРС включає в себе її проектування, вибір технології реалізації, організацію і контроль і повинна знизити аудиторне навантаження викладачів і студентів.

В СРС розрізняють два рівня: керована викладачем і власне самостійна робота. Перший рівень СРС відрізняється власне самостійною роботою студентів. Його можливо розглядати, з одного боку, як форму навчання і вид самостійної навчальної роботи, що здійснюються без особистого втручання викладача, а з іншого - як один з напрямків залучення студентів в самостійну пізнавальну діяльність, засіб формування методів її організації.

Як бачимо, СРС має не одне значення: це форми і методи навчання, це спеціальні завдання, призначені для самостійного виконання студентами; це робота учнів, яка протікає в процесі навчання без безпосередньої участі викладача. Основними ознаками самостійної роботи студентів є: наявність спеціально організованої діяльності студентів; наявність технології процесу

навчання і результатів діяльності. Однак реалізація цих ознак на практиці, в навчальному процесі, не гарантує ефективну її організацію і результативність.

Діяльність тоді результативна, коли вона інструментально (технологічно) забезпечена. При організації власне самостійної роботи студентів роль викладача більш пасивна. Вона зводиться, в кращому випадку, до вибору теми, визначення цілей і завдань, пізнання навчально-методичної літератури та форм представлення результатів роботи для оцінки.

Тому зміст самостійної роботи носить двосторонній характер:

• з одного боку, це спосіб діяльності студентів у всіх організаційних формах навчальних занять і в позааудиторний час, коли вони самостійно вивчають матеріал, визначений змістом навчальної програми;

• з іншого - це вся сукупність навчальних завдань, які повинні виконати студенти під час навчання в університеті: перевести, наприклад, певну кількість сторінок іноземного тексту, підготувати творче повідомлення з будь-якої проблеми, написати реферат, контрольну чи курсову роботу і т .п.

Існує перелік видів і форм самостійної роботи студентів (СРС), починаючи з найпростіших, таких як доповідь, реферат, контрольна робота, і закінчуючи все більш і більш складними видами: курсова, дипломна робота, наукова стаття і т.д. Кожна з них - це науково-прикладне дослідження, спрямоване на творче осмислення відповідної наукової літератури.

В залежності від місця і часу проведення, характеру керування з боку викладача і способу контролювання результатів СРС поділяють на такі види і напрямки: - самостійна робота під час основних аудиторних занять; - позааудиторна СРС навчального характеру (вивчення окремих розділів або тем, теоретичного матеріалу по на вчальній літературі і комп'ютерним навчальним програмам, підготовка до практичних, лабораторних і семінарських занять, переклад іншомовних текстів, самоконтроль рівня знань, а також підготовка до здачі іспитів або заліків); - позааудиторна самостійна робота при виконанні письмових завдань творчого характеру (виконання домашніх розрахунково-графічних завдань, рефератів і т.д.).

Напрямки самостійної роботи студентів:

1. Репродуктивна самостійна робота - самостійне прочитання, перегляд і конспектування літератури з навчальної дисципліни, прослуховування лекцій, магнітофонних записів, заучування, переказ, запам'ятовування, повторення навчального матеріалу та ін.

2. Продуктивна самостійна робота - пізнавально-пошукова самостійна робота з підготовкою повідомлень, доповідей, виступів на семінарських і практичних заняттях, підбір літератури з навчальної проблеми, написання контрольної, курсової роботи і ін.

3. Творча самостійна робота - написання рефератів, наукових статей, участь в науково-дослідній роботі, підготування дипломної роботи, виконання спеціальних творчих завдань та ін.

Найбільше поширеними і ефективними самостійними навчальними роботами (СНР) є:

• робота з літературою - книгою:

а) робота з текстовим та графічним матеріалом у відповідних джерелах;

б) робота з першоджерелами та науково-популярною літературою, довідниками та фіксування прочитаного у вигляді реферування;

• вирішення різних практичних, лабораторних завдань та виконання контрольних робіт;

• підготування наукових доповідей;

• виконання різноманітних групових та індивідуальних;

• виконання спостереження та дослідження у домашніх умовах.

За своєю суттю СРС є дуже активною розумовою діяльністю студента, яка пов’язана з виконанням визначеного навчального завдання. Існування індивідуального навчального завдання та установки на його виконання вважаються характерними ознаками виконання самостійної роботи студентів.

Роботу, яку необхідно виконувати студенту в навчальній діяльності, відноситься до таких сфер:

- засвоєння матеріалу теми, яка розглядається на лекції (робота з

конспектом лекції, рекомендованою навчальною літературою);

- ведення конспекту з відповідної програми навчальної дисципліни;

- розв'язування складних виробничих задач, проведення дослідів та експериментів тощо; - підготування рефератів, індивідуальних контрольних робіт, виступів з доповідями на занятті;

- підготування бакалаврських та магістерських курсових і дипломних робіт. Всі ці заходи та елементи навчального процесу є невід'ємною складовою самостійної роботи, тому що саме студенти можуть здійснювати їх індивідуально та в позааудиторний період часу.

Методика та організація СРС повинні бути підпорядковані певним нормам та вимогам:

1) розвиток мотиваційної складової у студентів. Головною умовою будь-якої діяльності є внутрішнє налаштування тобто готовність до визначеної активності, виникнення якої обов'язково залежить від присутності в людини потреби та від тієї ситуації у вирішенні цієї потреби. Це дуже значно впливає на результати і характер діяльності студентів, може сприяти підвищенню ефективності дій, відбувається активізація мислення та пам'яті, робить увагу зосередженою і спрямованою на сам об'єкт дослідження. В цьому випадку тільки студент може виробити в собі внутрішню потребу в безперервній СРС;

2) безперервність та систематичність. На засвоєння знань негативно впливає тривала перерва у роботі з різноманітним навчальним матеріалом. Інколи це може спричинити втрату логічного зв'язку з попередньо вивченим матеріалом. Якщо самостійна робота студента буде несистематична, це унеможливить досягнення відповідних результатів. Тому студенту необхідно звикнути постійно працювати над навчальним матеріалом, в жодному випадку не пропускати з поля зору всі дисципліни, а також вміло поєднувати їх вивчення;

3) послідовність у роботі. Цей пункт означає, що студент повинен мати чітку упорядкованість та послідовність етапів у своїй роботі. Якщо повністю не закінчив вивчення одного матеріалу, не можна братися за вивченні іншого,

потім треба братися за наступну. Розпорошеність та відсутність системності читання дають лише поверхневі знання та роблять неможливим необхідне запам’ятовування прочитаного матеріалу. Під час ознайомлення з конспектом лекцій або монографією, навчальним посібником та підручником, необхідно повністю розібратися з усім матеріалом, щоб не залишилось нічого нез’ясованого.

Студент не зможе надалі повноцінно засвоїти існуючий навчальний матеріал, якщо не розбереться хоча б в одному елементі міркувань автора;

1) чітке планування СРС та раціональне використання свого часу. Розробка чіткого плану надасть можливість раціонально структурувати самостійну роботу та сконцентруватися на найважливіших питаннях;

2) виконання відповідних методів, прийомів і способів у роботі. Велика кількість студентів неправильно працюють з книгою: читаючи текст вони відразу починають його занотовувати, намагаються запам’ятовувати те, що було прочитане. За рахунок такого підходу може бути проігноровано важливі елементи СРС - глибоке розуміння прочитаного матеріалу. Саме це призводить до поверхового засвоювання, студентам на практиці складно у повній мірі використати отримані теоретичні знання. І тому в них формується звичка, яка негативно впливає на підсумковий результати навчання - вони починають не думати, а намагаються запам’ятати;

3) керівництво та контроль з боку викладача. Базовими формами керівництва СРС є визначення вимог до вивчення відповідних навчальних дис циплін; своєчасне орієнтування студентів у відповідній літературі; своєчасне проведення індивідуальних та групових консультацій; при необхідності організовувати спеціальні заняття для вивчення навчальної літератури, пояснення прийомів конспектування; підготування відповідної навчальнометодичної літератури, посібників, практикумів тощо.

До головних завдань вищої школи належить виховання у студентів навичок до самостійної роботи з відповідним навчальним матеріалом, навчально-методичною і науковою літературою. Тому що разом із цим

студенти зможуть виховати в собі самоорганізованість, систематичність, діловий спосіб ведення справ, максимальна зосередженість, без цих навичок неможливо обійтися в обраній професійній діяльності.

Дуже важливе значення для СРС має раціональне планування своєї роботи, особливо, якщо навчальне навантаження велике і присутній ефект дефіциту часу.

Звичайно, досягнення всього цього можливе лише при дотриманні студентом таких передумов:

1. Вміння своєчасно відрізняти першочергове від другорядночергового в своїй самостійній роботі. Насамперед йому потрібно зосередити свої зусилля на вивченні головного матеріалу та відповідно до цього спланувати свій час. 2. Необхідно зосередити всю увагу на навчанні та сконцентрувати свої моральні і фізичні сили.

3. Бути цілеспрямованим, точно та раціонально виконувати завдання СРС. Висновок.

Таким чином, основними умовами успішності самостійної роботи студентів є: вмотивованість, чітка постановка пізнавальних завдань; знання способів їх виконання (алгоритмів, методів), введення критеріїв оцінки якості знань, видів і форм контролю (контрольні роботи, семінари, колоквіуми, заліки та ін.); якісне дидактичне і методичне забезпечення (робочі зошити, методичні розробки, довідники, словники, енциклопедії, комп'ютерна підтримка з різних галузей знань і ін.); наявність спеціалізованих приміщень для роботи, в т.ч. індивідуальної; створення вільного дня роботи в бібліотеці, забезпечення освітніх установ сучасними інформаційними і комунікаційними засобами; вміння студентів працювати з основними джерелами інформації.

4.2. Опорний конспект лекції на тему: «Сутність внутрішнього аудиту» для самостійної роботи студента

Тема лекції: «Сутність внутрішнього аудиту»

План

1. Виникнення внутрішнього аудиту та його необхідність.
2. Сутність і мета внутрішнього аудиту.
3. Внутрішній аудит у корпоративному управлінні.
4. Місце внутрішнього аудиту у системі контролю.

1. Виникнення внутрішнього аудиту та його необхідність.

В історії аудиту відомо три теорії його виникнення:

– теорія потенційного інвестора;

– теорія агентів (управляючих);

– теорія мотивації.

З точки зору виникнення внутрішнього аудиту, найкращою вважається теорія агентів (управлінців). У літературних джерелах існують різні точки зору щодо часу виникнення внутрішнього аудиту. Науковці поділилися на дві групи: перша – ті, що вважають, що він виник у XVI столітті, прихильники іншої вважають, що внутрішній аудит зародився у XIX столітті.

Перші внутрішні аудитори з’явилися у великих компаніях, у бізнесі яких був особливий ризик зловживань, а першими підприємствами, які використовували внутрішній аудит, уважаються залізничні компанії. У кінці XIX сторіччя внутрішній аудит набув поширеного розповсюдження. Головною метою діяльності внутрішніх аудиторів того часу було попередження та виявлення викривлень у діяльності господарюючих суб’єктів. У більш сучасному розумінні внутрішній аудит з’явився у 1789 році, коли у США

Конгрес першого скликання схвалив призначення міністра фінансів, контролера й аудитора. Роль аудитора полягала у перевірці правильності записів господарських операцій на предмет виявлення помилки у бухгалтерському обліку, який у той час вели вручну. Перші професіональні аудитори з'явилися за часів першої промислової революції тих компаніях, діяльність яких найбільше піддавалася шахрайству, а саме, залізничних компаніях.

Одним з перших регламентувальних документів із внутрішнього аудиту є інструкція 1875 р., прийнята найбільшим залізничним і промисловим гігантом Німеччини «AG Krupp». Після економічної кризи та Великої депресії 1929–1933 рр. Конгрес США приймає Закон про цінні папери, відповідно до якого фінансова звітність публічних компаній повинна обов'язково підтверджуватися незалежним зовнішнім аудитором. Тому керівництво компаній усвідомлює необхідність і корисність внутрішнього аудиту для перевірки ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності.

Найбільш динамічно внутрішній аудит почав розвиватися з 1941 року, коли була опублікована книга В. Бринка «Внутрішній аудит», де було зазначено, що роль внутрішнього аудиту виходить далеко за межі бухгалтерського обліку. У той самий період часу, в 1941 році, в США порівняно невеликою групою однодумців, захоплених вивченням сутності внутрішнього аудиту, було засновано міжнародну професійну організацію – Інститут Внутрішніх аудиторів (ІВА). Метою діяльності організації є розвиток та популяризація професії внутрішнього аудитора та розробка стандартів професійної діяльності. У 1947 р. Інститут видає Положення про обов'язки внутрішнього аудитора (Statement of Responsibilities of Internal Auditing), яке було доповнено та розширене у 1957 році. У подальшому Положення переглядалося п'ять разів як відповідь на швидкий розвиток внутрішнього аудиту і зміну тенденцій у корпоративному управлінні компанією.

У 1968 р. ІВА видає Кодекс етики внутрішнього аудитора, а в 1974 році у США випущено перший випуск сертифікованих спеціалістів (СІА). В 1978 р.

були випущені Стандарти професійної діяльності внутрішнього аудитора. Наступним поштовхом щодо розвитку внутрішнього аудиту стали відомі корпоративні скандали на підставі фінансового шахрайства в різних відомих компаніях, що відбулися у 2000–2001 роках. У результаті, в 2002 році був прийнятий Закон Сарбейнса-Окслі. У 2015 р. Інститут випускає оновлені Міжнародні основи професійної практики внутрішнього аудиту, в яких вперше висвітлені «Місія внутрішнього аудиту» і «10 основних принципів професійної практики внутрішнього аудиту».

Отже, можна виокремити чотири основні етапи розвитку внутрішнього аудиту:

1. Етап підтверджувального аудиту (етап формування професії) (1941-1970 рр.).

2. Етап системно-орієнтованого аудиту (1970–1990 рр.).

3. Етап ризико-орієнтованого аудиту (1990–2013 рр.).

4. Етап комплексного внутрішнього аудиту з орієнтацією на виявлення внутрішньовиробничих резервів (з 2013 року).

Історична необхідність внутрішнього аудиту випливає з проблем, пов’язаних з «ефектом масштабу». В економіці поняття «ефект масштабу» означає, що по-перше, у міру зростання масштабу виробництва організація досягає зниження витрат за рахунок дії низки факторів (це позитивний ефект масштабу); по-друге, паралельно існує негативний ефект масштабу, який полягає в певних управлінських труднощах, пов’язаних із координуванням і контролем діяльності великої організації. Спочатку сфокусований на аналізі ризиків, пов’язаних із бухгалтерською звітністю та оподаткуванням, на даний момент внутрішній аудит зачіпає широкий спектр аспектів діяльності компанії, допомагаючи виявляти ризики на різних етапах економічної активності.

2. Сутність і мета внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит – це незалежна оцінка, що проводиться всередині економічного суб’єкта з метою перевірки та визначення ефективності його діяльності. Поняття «внутрішній аудит» тісно пов’язане з поняттям

«внутрішній контроль».

Мета внутрішнього аудиту полягає у підвищенні ефективності діяльності організації. Внутрішній аудит надає працівникам дані аналізу, оцінки, рекомендації, поради та інформацію про об'єкти, що перевіряються. Внутрішній аудит слугує для задоволення потреб власників та менеджерів.

Головна мета внутрішнього аудиту:

1) удосконалення організації та управління виробництвом, виявлення й мобілізація резервів його зростання;

2) удосконалення організації діяльності підприємства;

3) запобігання втратам ресурсів і здійснення необхідних змін у середині підприємства;

4) допомога управлінському персоналу в підвищенні ефективності виконання його функцій;

5) забезпечення задоволення потреб органів управління в частині надання контрольної інформації з різних питань та ін.;

6) завдання діагностики стану економічної безпеки та визначення можливої рейдцікавості підприємства.

Під основною задачею внутрішнього аудиту потрібно розуміти уявлення незалежних і об'єктивних гарантій та консультацій. Сучасний внутрішній аудит здатний і повинен виконувати різноманітні й масштабні завдання. Внутрішній аудит оцінює систему внутрішнього контролю в частині достовірності інформації, дотримання законодавства, збереження активів, ефективності та результативності діяльності окремих функцій і підрозділів.

Внутрішній аудит проводить аналіз і оцінку ефективності системи управління ризиками та пропонує методи зниження ризиків. Внутрішній аудит оцінює відповідність системи корпоративного управління компанії принципам корпоративного управління.

В умовах швидких змін конкурентного середовища, зростання розміру компаній, підвищення складності процесів управління у керівництва компанії фізично немає можливості отримати і оцінити інформацію, необхідну для

прийняття правильних управлінських рішень. Внутрішній аудит є об'єктивним джерелом інформації, тим самим, допомагаючи керівництву компанії в досягненні цілей та виконанні поставлених завдань найбільш ефективним чином. Мета внутрішнього аудиту у сучасній концепції, його місія – збереження та збільшення вартості підприємства шляхом надання ризик-орієнтованих і об'єктивних аудиторських послуг, консультацій і професійної думки.

Наявність внутрішнього аудиту є позитивним сигналом для потенційних інвесторів і кредиторів і підвищує інвестиційну привабливість компанії:

1) внутрішній аудит є дієвим механізмом оцінки ефективності діяльності менеджменту. Внутрішній аудит стає потужним інструментом контролю відбуваються в організації процесів у всій повноті;

2) внутрішній аудит є механізмом вдосконалення системи внутрішнього контролю. Внутрішній аудит не тільки перевіряє і оцінює систему внутрішнього контролю на предмет її відповідності поставленим цілям і заданим критеріям, а й надає рекомендації щодо її вдосконалення.

3) внутрішній аудит є об'єктивним джерелом інформації.

Менеджмент організації, для якого управління є повсякденною роботою, що не завжди здатний об'єктивно оцінити ситуацію, в організації ситуацію;

4) внутрішній аудит є механізмом вдосконалення системи управління;

5) внутрішній аудит надає гарантії. Засновникам та менеджерам компанії необхідно отримати гарантії того, що система внутрішнього контролю ефективна, співробітники дотримуються правил і процедури, керівництво отримує надійну інформацію, активи захищені, ризики оцінюються і визначені заходи з управління ними, завдання, що стоять перед організацією, успішно виконуються;

6) внутрішній аудит націлений на вирішення проблем. Внутрішній аудит – це, по суті, спеціально створений механізм, основною метою якого є пошук і рішення проблем, а отже, він служить стимулом до впровадження змін;

7) внутрішній аудит орієнтований на надання консультацій. Правильно

організована служба внутрішнього аудиту дозволяє організації не упускати можливості, пропонуючи нестандартні варіанти вирішення таких завдань як проведення порівняльного аналізу, економія коштів і підвищення ефективності операцій, а також удосконалення процесів.

Внутрішній аудит сприяє організації у досягненні поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління.

3.Внутрішній аудит у корпоративному управлінні.

Внутрішній аудит, як незалежна, систематична і регламентована внутрішня функція, вже давно зайняв особливе місце у системі управління підприємством. У широкому розумінні корпоративне управління розглядають як систему, за допомогою якої спрямовують та контролюють діяльність суб'єкта господарювання. У рамках корпоративного управління визначається, яким чином власники здійснюють контроль за діяльністю менеджерів, а також яку відповідальність несуть менеджери перед власниками за результати діяльності підприємства. Згідно визначення Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів, корпоративне управління (Governance) – комбінація процесів та структур, впроваджених радою для інформування, керування, управління та моніторингу діяльності організації з метою досягнення поставлених цілей. Корпоративне управління – це система відносин між власниками (акціонерами) і менеджментом компанії, а також іншими зацікавленими особами – кредиторами, клієнтами тощо.

Головна функція корпоративного управління – забезпечити роботу корпорації в інтересах акціонерів, які надали корпорації фінансові ресурси, а також в інтересах інших зацікавлених осіб. Власник не може довіряти менеджменту безумовно. Така довіра здатна викликати втрату результативності бізнесу, коли менеджмент починає грати за своїми правилами, забуваючи, хто головний у бізнесі. Рішення про те, чи необхідний в компанії внутрішній аудит, приймають власники та вище виконавче

керівництво компанії. Визначається це рішення багатьма чинниками, до яких, перш за все, відносяться: поділ функції володіння та управління бізнесом; розміри і структурна розгалуженість компанії; рівень ризиків, властивих діяльності компанії.

У тих випадках, коли власники бізнесу є менеджерами компанії та самі повністю контролюють всі аспекти бізнесу, в наявності функції внутрішнього аудиту може не бути потреби. Однак зі зростанням розмірів компанії та підвищенням складності процесів управління у власників-менеджерів може скластися ілюзія контролю, коли створюється враження, що бізнес не сильно змінюється і всі сторони діяльності компанії знаходяться під контролем; але насправді у керівництва вже не вистачає фізичної можливості контролювати ситуацію у всій повноті. І тоді внутрішній аудит може виявитися дуже корисним.

Думка керівників діючих аудиторських компаній свідчить про те, що чим масштабніша компанія та складніші комунікації, тим більша вірогідність того, що створені контрольні процедури не захищають її від усіх ризиків. Саме таким компаніям необхідна служба внутрішнього аудиту, що знайде слабкі місця в створеній системі контролю. Внутрішній аудит необхідний не тільки власникам, але й менеджменту компанії. Завдання менеджерів – управляти бізнесом, досягаючи поставлених цілей найбільш ефективним чином. Успішність виконання цього завдання залежить в значній мірі від двох факторів: 1) чи має менеджер інформацією, необхідною для прийняття правильних управлінських рішень; 2) чи існує ефективна система контролю виконання прийнятих рішень. Менеджмент, спираючись на неупереджені оцінки поточного стану справ і надані внутрішніми аудиторами рекомендації, має можливість приймати якісні оперативні, тактичні та стратегічні управлінські рішення.

Виходячи з того, що у системі управління підприємством внутрішній аудит розглядається як діяльність з надання незалежних і об’єктивних гарантій і консультацій, можна виділити дві основні його функції:

контрольноінформаційну та консультаційну Величезний потенціал внутрішнього аудиту посідає у створенні внтурішньокорпоративної конкуренції в галузі управління процесами, починаючи від ідей закінчуючи конкретними процедурами.

Основні завдання служби внутрішнього аудиту:

– забезпечення відповідності принципам корпоративного управління;

– оцінка надійності та ефективності системи внутрішнього контролю на підприємстві, а також надання консультаційної підтримки менеджменту підприємства на етапі розробки систем і процедур системи внутрішнього контролю; – оцінка системи управління ризиками;

– оцінка ефективності та економічності управління бізнес-процесами.

4.Місце внутрішнього аудиту у системі контролю.

Внутрішній аудит розглядається як один зі складників внутрішнього контролю, оскільки в його завдання входить оцінка системи внутрішнього контролю (СВК) у частині достовірності фінансової інформації, дотримання законодавства, збереження активів, ефективності та результативності діяльності окремих функцій і підрозділів.

Мета внутрішнього аудиту – допомога керівництву та власникам у здійсненні ефективного контролю над різними елементами СВК, інакше кажучи, оцінка надійності внутрішнього контролю економічного суб’єкта. Доволі часто поняття «внутрішній аудит» і «внутрішній контроль» ототожнюються. Проте основна функція внутрішнього аудиту є перевірка ефективності внутрішнього контролю на підприємстві. Іноді внутрішній контроль представляють як різновид внутрішнього контролю, а саме контролю за діяльністю підприємства з боку власника, менеджерів.

Під час здійснення контрольних функцій внутрішній аудит, як уже зазначалося вище, виконує частину функцій керівництва підприємства, інакше кажучи, частину управлінських функцій. Метою будь-якого суб’єкта господарювання є створення системи контролю, яка допомагає своєчасно виявляти помилки, сприяючи підвищенню ефективності роботи. Адже ресурси,

спрямовані компанією на створення надлишкового контролю, могли б бути використані для досягнення інших цілей і завдань.

Однак навіть добре вибудувана й організована система внутрішнього контролю потребує оцінки своєї ефективності як з точки зору досягнення поставлених цілей, так і з точки зору економічності. Цій меті слугує внутрішній аудит. Внутрішній контроль – це одна з функцій менеджменту компанії з її управління, яка в тому чи іншому вигляді завжди присутня на підприємстві, а внутрішній аудит – оціночна діяльність, яка не носить обов'язкового характеру. Для функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві повинно бути створено певне середовище, що складається з п'яти взаємопов'язаних компонентів: контрольне середовище, оцінка ризиків, засоби контролю, інформація та комунікація, моніторинг.

Тому внутрішній контроль організаційно складніша структура, ніж внутрішній аудит. Для функціонування внутрішнього аудиту може бути створено окремий підрозділ, що складається з одного або більше співробітників. Внутріньому контролю властиві директивні й детективні функції, тоді як час профілактичні та коригуючі функції властиві як внутрішнього контролю, так і внутрішнього аудиту. Проте у внутрішнього аудиту є ще стратегічні функції, які не використовуються у внутрішній контроль.

Дослідження ролі та місця внутрішнього аудиту в системі контролю показує, що внутрішній аудит є самостійним явищем, відмінними ознаками якого:

1) забезпечення попереднього, поточного та подальших форм контролю;

2) обслуговування інтересів вищої ланки управління з надання гарантій і консультацій щодо внутрішнього контрольного середовища;

3) внутрішній аудит є одним з доступних ресурсів, за допомогою якого можна підвищити ефективність управління підприємством;

4) зниження аудиторських ризиків у процесі проведення зовнішніх аудиторських перевірок;

5) внутрішній аудит виступає ефективним інструментом контролю. Організація роботи служби внутрішнього аудиту передбачає включення питань оцінки ефективності системи внутрішнього контролю в загальний план перевірок як: – основне питання, в цьому випадку предметом перевірки буде виступати сама система внутрішнього контролю або її окремі елементи, або частини; – питання, яке необхідно розглянути при внутрішньому аудиті бізнес-процесів, фінансово-господарських циклів тощо.

Висновок до розділу 4.

Отже, ключовими умовами успішної самостійної роботи студентів є внутрішня мотивація, чітка формулювання пізнавальних завдань, освоєння методів їх вирішення, встановлення критеріїв оцінювання знань, а також різноманітні форми контролю, такі як контрольні роботи, семінари, колоквіуми, заліки та інші. Додатково, необхідне якісне навчальне та методичне забезпечення, доступ до спеціалізованих приміщень, в тому числі індивідуальних, а також можливість вільного доступу до бібліотеки та сучасних інформаційних технологій. Важливим є також розвиток умінь студентів працювати з основними джерелами інформації.

Під час вивчення лекції на тему «Сутність внутрішнього аудиту» студенти отримали цінні знання, які можна застосувати в практичній діяльності. Детально проаналізувавши історичні коріння виникнення внутрішнього аудиту, студенти зрозуміли його еволюцію та потребу у сучасному бізнес-середовищі. Далі, розкриваючи сутність і головні мети внутрішнього аудиту, студенти змогли усвідомити його значення у забезпеченні ефективного управління та контролю в організаціях. Особливий акцент був зроблений на ролі внутрішнього аудиту в контексті корпоративного управління, що підкреслило його вагомість у підтримці прозорості та ефективності управлінських процесів.

Крім того, аналізуючи місце внутрішнього аудиту у загальній системі контролю, студенти зрозуміли його роль у забезпеченні внутрішнього контро-

лю та уникненні ризиків. В результаті лекції студенти отримали необхідну теоретичну базу, яка буде корисною для подальшого самостійного дослідження теми та застосування отриманих знань у практичній діяльності в майбутньому.

Крім того, під час вивчення лекції студенти отримали можливість ознайомитися з конкретними прикладами внутрішнього аудиту, які допомогли їм краще усвідомити теоретичні положення на практичних прикладах. Додатково, відомості про ефективні методи та стратегії внутрішнього аудиту, які були представлені під час лекції, надали студентам цінні інструменти для аналізу та вирішення проблем у майбутній професійній діяльності.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Необхідність проведення фінансового контролінгу на підприємстві полягає у потребі постійного моніторингу максимізації результатів господарської діяльності і порівнянні їх з планом; в збільшенні вартості підприємства та забезпеченні довгострокового його розвитку.

1. У сучасних умовах кожне підприємство повинно чітко орієнтуватися у складному лабіринті ринкових відносин, правильно оцінювати виробничий та економічний потенціал, стратегію подальшого розвитку, фінансовий стан як свого підприємства так і підприємств-партнерів.

2. Провідною метою фінансового контролінгу є орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку та вартості капіталу власників при мінімізації ризику і збереженні ліквідності та платоспроможності підприємства. Для досягнення цієї мети фінансовий контролінг (контролер) вирішує цілий ряд функціональних завдань. Залежно від виконуваних функцій і методологічної підтримки фінансовий контролінг поділяють на стратегічний та оперативний.

3. Основна мета функціонування контролінгу на підприємстві має полягати в систематичному зборі необхідної для аналізу інформації, її обробці і підготовці для керівника. Досягнення цієї мети можливе за допомогою формування основного інструментарію контролінгу.

4. Фінансовий стан підприємства залежить від результатів його виробничої комерційної і фінансової діяльності, що вищі показники виробництва і реалізації продукції робіт і послуг, нижча їх собівартість, то вища рентабельність і вищий прибуток, то кращим є фінансовий стан підприємства. І навпаки, у результаті недовиконання плану з виробництва і реалізації відбувається підвищення собівартості продукції, робіт, послуг, зменшення виторгу і суми прибутку і, як наслідок, погіршення фінансового стану підприємства його платоспроможності.

Система контролінгу дає можливість підприємству самостійно формувати список фінансово-економічних показників потрібних персоналу Станції для його роботи з аналізу фінансового стану підприємства і формування планів розвитку.

5. Результатом впровадження системи контролінгу в управлінні підприємством є:

- створення формалізованих інформаційних потоків (документообігу), що дає можливість оперативно фіксувати поточний стан виконання тих або інших показників діяльності підприємства;

- можливість спланувати поточну діяльність підприємства на основі аналізу витрат і спрогнозувати результати, змоделювати майбутній стан підприємства;

- забезпечення поточного контролю й аналізу результатів фінансово-господарської діяльності підприємства;

- автоматизація функції обліку, контролю, аналізу витрат і планування діяльності підприємства.

6. Впровадження контролінгу на підприємствах України дозволить:

- досягти оптимізації управління;
- створити і оцінити ресурси та потенціал підприємства;
- досліджувати ідеї конкурентних підприємств;
- здійснювати аналіз отриманих даних;
- застосовувати інновації;
- орієнтуватися на майбутню діяльність.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алескерова Ю. В. Фінансовий контролінг на підприємствах малого бізнесу / Ю. В. Алескерова, О. П. Шиманська // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2017. – Вип. 6(2). – С. 52-56

2. Аніскін Ю.П. Сучасні інструменти стратегічного контролінгу на підприємстві. Бізнес Інформ. – 2013. – № 11. – С. 406-416

3. Бердар М. М. Фінансовий контролінг як складова системи управління стійким розвитком підприємства / М. М. Бердар // Інвестиції: практика та досвід. – 2017. – № 18. – С. 33-37

4. Боднар О. В. Контролінг як один з методів внутрішнього контролю якості на підприємстві / О. В. Боднар // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. – 2014. – Вип. 5(4). – С. 162-165

5. Боярко І. М. Концептуальна модель організації системи фінансового контролінгу на підприємстві / І. М. Боярко, Л. Л. Гриценко, О. В. Рябенков // Вісник Університету банківської справи. – 2017. – № 1. – С. 71-77

6. Бужимська К. О. Необхідність використання елементів системи контролінгу суб'єктами малого та мікропідприємництва / К. О. Бужимська, А. В. Оверчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2017. – № 3. – С. 68-72

7. Бутко М. П. Організація системи контролінгу на підприємствах України / М. П. Бутко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. – 2014. – Вип. 6(2). – С. 116-118

8. Ватченко О. Б. Контролінг у системі управління підприємством / О. Б. Ватченко, А. С. Прохорова // Економічний простір. – 2016. – № 116. – С. 209-219.

9. Гаврилюк Н. М. Теоретичні аспекти логістичного управління підприємством на основі контролінгу / Н. М. Гаврилюк // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2015. – Вип. 11(1). – С. 31-37

10. Герасименко В. М. Місце контролінгу в системі підвищення ефективності менеджменту організації / В. М. Герасименко // Вісник економіки тран-

спорту і промисловості. – 2018. – № 61. – С. 174-179

11. Годес О.Д. Фінансовий контролінг на підприємстві / О.Д. Годес // Європейський вектор економічного розвитку. – 2013. – № 1 (14). – С. 59-65

12. Головко О. Г. Особливості впровадження системи фінансового контролінгу на вітчизняних підприємствах / О. Г. Головко, К. О. Реган // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2013. – № 1. – С. 259-262

13. Грибова Д. В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструменту інформаційного забезпечення системи контролінгу / Д. В. Грибова. // Ефективна економіка. – 2014. – № 11. – С. 23-31

14. Гусєва І. Б. Інструментальна база контролінгу. Контролінг. - 2007. - № 4 (24). - С. 20-29

15. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль: [навч. посіб.] / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук. – К: ЦУЛ, 2014. – 496 с.

16. Дашко І. М. Стратегічний контролінг на підприємстві: його сутність, значення, основні методи та інструменти / І. М. Дашко // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 20. – С. 25-29

17. Дзьоба В. Б. Теоретико–методологічна база побудови і використання системи контролінгу / В. Б. Дзьоба // Вісник Національного університету «Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2013. – № 767. – С. 26-33

18. Другова О.С. Генезис поняття «контролінг» / О. С. Другова // Причорноморські економічні студії. – 2016. – Вип. 9(1). – С. 69-72

19. Дружиніна В. В. Розвиток дефініції фінансового контролінгу в теорії сучасного менеджменту організацій / В. В. Дружиніна // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. – 2016. – № 3. – С. 70-75

20. Загорудько В. Л. Аналіз перспективи впровадження системи контролінгу на вітчизняних підприємствах / В. Л. Загорудько, К. С. Трофимова // Економіка і регіон. – 2012. – № 3. – С. 144-149

21. Заяц О. В. Огляд світового досвіду формування системи контролінгу / О. В. Заяц // Управління проектами, системний аналіз і логістика. – 2012. – Вип. 10. – С. 485-488.

22. Зоріна О.А. Місце контролінгу в системі управління підприємством / О.А. Зоріна // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 2 (49). – С. 59-66.

23. Іванова В.Й., Яковенко К.В., Томах В.В. Контролінг: навч. посіб. Харків: ІНЖЕК, 2011. - 136 с.

24. Іванова З. О. Особливості формування системи контролінгу на підприємствах / З. О. Іванова // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 6. – С. 136-141

25. Івахненков С. В., Мелих О. В. Фінансовий контролінг: методи та інформаційні технології. - Київ : Знання. - 2009. - 319 с.

26. Клокар О. Соціально-економічна сутність фінансового контролінгу та його ефективне формування й розвиток / О. Клокар // Схід. – 2016. – № 5. – С. 11-15

27. Коваленко Л.О., Ремньова Л.М. Фінансовий менеджмент: Навч. посібник. / Л.О. Коваленко, Л.М. Ремньова – К.: Знання, 2005. – 483 с.

28. Контроллинг в бизнесе. Методические и практические основы построения ко–нтроллинга в организациях./ Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.

29. Костирко Л. А. Фінансовий контролінг регулювання діяльності підприємств / Л. А. Костирко, О. О. Середа // Часопис економічних реформ. – 2017. – № 2. – С. 69-76

30. Крекотун С. А. Проблеми організації планування та контролю на підприємствах малого бізнесу / С. А. Крекотун // Іноваційна економіка. – 2012. – № 2 [28] / Всеукраїнський науково-виробничий журнал / Одеська філія ПВНЗ «Європейський університет». – С. 122-127

31. Кузнецова А. І. Модель адаптивної системи контролінгу підприємства / А. І. Кузнецова // Економіка та держава. – 2014. – № 10. – С. 93-96

32. Кузьменко Ю. В. Контролінг в управлінні організацією / Ю. В. Кузьменко // Економіка і менеджмент культури . – 2013. – № 1. – С. 92-95

33. Куровська О.А., Овсєєнко О.С. Збалансована система показників як механізм стратегічного контролінгу інноваційних проектів. Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності: зб. наук. пр.: у 2–х т. 2014. Вип. 1. - Т 2. - С. 299-309

34. Лагодієнко Н. В. Управлінський облік як складова системи контролінгу на підприємстві / Н. В. Лагодієнко // Бізнес-навігатор. – 2013. – № 2. – С. 251-254

35. Ліпич Л.Г. Контролінг в системі антикризового управління [Електроний ресурс]. Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegm ent/2012_722/72.pdf

36. Лозовицький Д.С. Контролінг: навч. посіб. Львів: ЛьвДУВС, 2012. - 240 с.

37. Любар О. О. Роль управлінського обліку та проблеми його організації на сільськогосподарських підприємствах / О. О. Любар, Т. О. Фогель // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 464-471

38. Малярець Л. М. Оцінка виробничо–господарської діяльності підприємства як основа її стратегічного контролінгу / Л. М. Малярець, Л. Г. Мочона // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2016. – Вип. 16(2). – С. 56-60

39. Матросова О. А. Контролінг, його сутність та економічне значення / О. А. Матросова, В. А. Міщенко // Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Серія : Актуальні проблеми розвитку українського суспільства. – 2015. – № 28. – С. 100-103

40. Мельник Т.М. Вдосконалення фінансового менеджменту підприємства на основі впровадження системи контролінгу / Т. М. Мельник // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 3 (33). – С. 170-179

41. Михайличенко Н. М. Координаційно-інтеграційна функція контролінгу / Н. М. Михайличенко // Вісник Донбаської державної машинобудівної

академії. – 2015. – № 3. – С. 230-233

42. Михайличенко Н. М. Проблеми впровадження системи контролінгу на підприємстві / Н. М. Михайличенко, С. О. Петрушак // Научный вестник Донбасской государственной машиностроительной академии. – 2016. – № 3. – С. 212-217

43. Мочона Л. Г. Аналіз та вибір інструментарію оперативного контролінгу на підприємстві / Л. Г. Мочона // Бізнес Інформ. – 2015. – № 8. – С. 288-296

44. Мулик Т. О. Методичні підходи до управлінського аналізу в умовах інтеграційних процесів / Т. О. Мулик, М. І. Гордієнко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 7. – С. 7-19

45. Насонов М. І. Удосконалення системи управління промисловим підприємством на засадах контролінгу / М. І. Насонов // Науковий погляд: економіка та управління. – 2017. – № 1. – С. 136-145

46. Одноволик В. І. Адаптивний контролінг як система управління підприємством у сучасних умовах / В. І. Одноволик // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2016. – № 1–2. – С. 85-89

47. Озерова О. Дефініція поняття «контролінг» та його значення в системі управління витратами транспортних підприємств / О. Озерова // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. : Економіка і управління. – 2016. – Вип. 37. – С. 20–28

48. Паєнтко Т. В. Управління фінансами: контролінг на мікрорівні / Т. В. Паєнтко, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2018. – № 3. – С. 80-96

49. Паєнтко Т. В. Упровадження контролінгу в управлінні фінансами на макрорівні в Україні / Т. В. Паєнтко, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2018. – № 6. – С. 107-126

50. Папп В. В. Фінансовий контролінг як основа ефективного управління фінансами підприємства / В. В. Папп, Н. В. Бошота // Молодий вчений. – 2014. – № 11(14). – С. 90-92

51. Партин Г. О. Види та місце фінансового контролінгу на підприємс-

тві / Г. О. Партин, Я. В. Маєвська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – № 19.6. – С. 199-202

52. Перевозова І. В. Системна парадигма контролінгу в контурах системи управління підприємством / І. В. Перевозова // Інноваційна економіка. – 2015. – № 3. – С. 234-241

53. Підлипна Р.П. Стратегічне планування та контроль у системі контролінгу на підприємстві. Науковий вісник НЛТУ України. - 2009. - Вип. 19.2. - С. 255-261

54. Підопригора І. В. Формування системи стратегічного контролінгу / І. В. Підопригора, В. Ф. Мінка // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2016. – Вип. 53. – С. 102-106

55. Пілевич Д. С. Роль контролінгу у процесі розвитку підприємств / Д. С. Пілевич // Проблеми економіки. – 2017. – № 1. – С. 232-237

56. Пілевич Д. С. Сутність фінансово–економічної безпеки підприємства та роль контролінгу в її забезпеченні / Д. С. Пілевич // Бізнес Інформ. – 2017. – № 2. – С. 337-342.

57. Плаксієнко В. Я. Наукове обґрунтування інструментарію контролінгу в системі управління економічним потенціалом підприємства / В. Я. Плаксієнко, І. М. Назаренко, А. І. Орєхова // Бізнес Інформ. – 2018. – № 3. – С. 375-380.

58. Подолянчук О. А. Управлінський контроль як вид внурішньогосподарського контролю підприємства / О. А. Подолянчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2015. – № 1. – С. 117-126

59. Попченко Е.Л. Бизнес-контроллинг / Е.Л. Попченко, Н.Б. Ермасова. – М. : Альфа–Пресс, 2006. – 288 с.

60. Прокопенко О. В. Оцінка сучасних інструментів контролінгу на підприємстві / О. В. Прокопенко, М. О. Прокопенко // Проблеми економіки. – 2016. – № 4. – С. 157-162.

61. Птащенко Л. О. Інструментарій контролінгу як важливий елемент системи фінансового менеджменту підприємства / Л. О. Птащенко // Економіка

і регіон. – 2016. – № 3. – С. 95-101

62. Пустовіт Л. Є. Система контролінгу як чинник стабільності діяльності підприємств [Електроний ресурс]. – Режим доступу:http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Staptp/2012_53/files/ST53_38.pdf

63. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Тернопіль : Екон. Думка. - 1999. - 422 с.

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

65. Рудика В. І. Фінансовий контролінг в системі менеджменту підприємства / В. І. Рудика, О. В. Майборода, О. Є. Майборода, Г. І. Москаленко // Економічний простір. – 2017. – № 120. – С. 140-151

66. Русановська О.А. Інструменти та методи стратегічного контролінгу на підприємстві. Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка». – 2013. – № 769. – С. 96-107

67. Рябенков О. В. Комплексний підхід до застосування методів фінансового контролінгу в контексті ефективного використання потенціалу прибутковості / О. В. Рябенков, Т. А. Васильєва // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 10. – С. 160-165.

68. Рябенков О.В. Особливості організації системи фінансового контролінгу на промисловому підприємстві в умовах підвищення ризиковості його діяльності // [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/ Soc_Gum/Efp/2011_1112/Ryabenkov.pdf

69. Самарцева А. Є. Контролінг в антикризовому управлінні / А. Є. Самарцева // Молодий вчений. – 2016. – № 4. – С. 173-177

70. Сас О. О. Система контролінгу, як чинник удосконалення управління у великотоварних агропромислових формуваннях / О. О. Сас. // Ефективна економіка. – 2016. – № 3. – С. 48-52

71. Саханчук М. С. Дефініція поняття «контролінг» з точки зору системного підходу / М. С. Саханчук // Водний транспорт. – 2013. – Вип. 2. – С.

123-128

72. Синчук І. В. Формування системи контролінгу витрат з метою забезпечення ефективності діяльності підприємства / І. В. Синчук // Молодий вчений. – 2016. – № 3. – С. 179-182

73. Скоробогатова Н. Є. Особливості контролінгу в сучасних умовах господарювання / Н. Є. Скоробогатова // Економічний вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут". – 2015. – № 12. – С. 311-317

74. Ткаченко А.М. Організація контролінгу та внутрішнього аудиту в системі управління промисловим підприємством: автореф. дис. докт. екон. наук: спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Інститут економіки промисловості НАН України. – Донецьк, 2005. – 29 с.

75. Томчук О. Ф. Оцінка фінансової стійкості – важлива характеристика фінансового стану підприємства / О. Ф. Томчук // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2015. – Вип. 12(2). – С. 240-250

76. Третьякова М. Л. Контролінг як концепція ефективного управління підприємством / М. Л. Третьякова // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(4). – С. 298-303.

77. Уткин Э.А. Антикризисное управление: учебник / Е.А У. ткин. – М.: Тандем, 1997. – 400 с.

78. Федулова Л.І. Менеджмент організацій: [підручник для студ. вищ. навч. закл.] / Л.І. Федулова, І.В. Сокирник, В.В. Стадник, М.А Йохна, О.С. Новиков, Є.Г. Рясних. – К. : Либідь, 2004. – 448 с.

79. Халіна О. В. Організаційне забезпечення функціонування системи контролінгу на підприємстві / О. В. Халіна // Наукові записки [Української академії друкарства]. – 2016. – № 2. – С. 236-243.

80. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. Турчака А. А., Головача Л. Г., Лукашевича М. Л. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

81. Хорват П. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Систе-

ма отчетности. Бюджетирование / Хорват П. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – С. 269

82. Чередніченко М. Г. Роль контролінгу в управлінні фінансами підприємства / М. Г. Чередніченко // Академічний огляд. – 2017. – № 2. – С. 32-39

83. Шалунова Ж.Л. Организационно–экономические основы совершенствования системы управления сельскохозяйственным предприятием с использованием механизма контроллинга: дис. на соискание уч. степ. канд. экон. наук: 08.00.05 / Ж. Л. Шалунова. – Новосибирск, 2006. – 187 с.

84. Шатохін О. Г. Контролінг та його функцій в системі управління конкурентоспроможністю підприємства / О. Г. Шатохін, Є. С. Зданевич. // Ефективна економіка. – 2014. – № 5. – С. 46-53

85. Шульга М. О. Оперативний контролінг у системі управління підприємством / М. О. Шульга // Соціальні технології: актуальні проблеми теорії та практики – 2011. – № 3. – С. 48-52

86. Яблонська І.А. Економічна сутність контролінгу як методу стратегічного планування // Програма студентського наукового семінару на тему: «Особливості функціонування вітчизняної системи фінансового контролю в умовах поглиблення глобалізаційних процесів» за результатами роботи гуртків кафедри аудиту та державного контролю: «Майбутній аудитор», «Майбутній контролер» та «Експерт», 29 березня 2018 року

87. Berman E., Wang X. Performance management in US counties: capacity for reform. Public Administration Review. - 2000. - Vol. 60. - №5. - P. 409-420.

88. Marciniak. S., Controlling. Teoria. Zastosowania. Wydanie trzecie zmienione. – Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji, 2008. – 269 s.