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

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

28-6.2
20.11.23

Ігор Олександрович Дикий

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему:

КОНТРОЛІНГ ЯК МЕТОД СТРАТЕГІЧНОГО ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА

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 АСПЕКТИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Сутність та завдання контролінгу в системі управління підприємством ……6

1.2. Об’єкти та суб’єкти та види контролінгу на підприємстві...11

1.3. Еволюція контролінгу та світовий досвід його формування……19

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

2.1. Принципи побудови системи контролінгу ……... 30

2.2. Організаційні аспекти контролінгу на підприємстві …….35

2.3. Методика проведення контролінгу ……... 42

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Контролінг як концепція системного управління ……. 50

3.2. Стратегічний управлінський облік в системі контролінгу підприємства ……..61

3.3. Стратегічний контролінг в антикризовому управлінні ……..68

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

4.1. Організація самостійної роботи здобувачів вищої освіти ….77

4.2. Розробка опорного конспекту лекцій на тему: «Організація процесу аудиторської перевірки фінансової звітності та її інформаційного забезпечення» для самостійного опрацювання…….83

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність дослідження. Контролінг - концепція економічного управління підприємством, спрямована на виявлення всіх шансів і ризиків, пов'язаних з отриманням прибутку в умовах ринку. Метою впровадження системи контролінгу є побудова на підприємстві ефективної системи прийняття, реалізації, контролю та аналізу управлінських рішень.

Особливість управління підприємством в сучасних умовах полягає в тому, що з одного боку, необхідний моніторинг зовнішнього середовища (ринків закупівель, збуту, робочої сили, капіталу) й адекватне реагування на його вплив, а, з іншого боку, управління процесами всередині самого підприємства. З метою прийняття вірних управлінських рішень необхідно вивчити умови, в яких функціонує підприємство і виходячи із встановлених цілей, оцінки та результатів аналізу альтернативних варіантів, обирати оптимальний. Науково-технічний прогрес, висока динамічність зовнішнього та внутрішнього середовищ перетворюють сучасні підприємства на все складніші системи. Для забезпечення керованості таких систем необхідно застосування нових методик. Удосконалення системи управління вимагає розробки механізму координації процесів усередині самої системи. Методом вирішення вказаних проблем є контролінг. Саме це зумовило вибір теми магістерської роботи.

Проблеми контролінгу висвітлюються в наукових працях Є.А. Ананькіна, С.В. Данілочкіна, А.М. Карминського, М.Л. Ю.С. Лаута, С.Н. Петренко, Л.О. Сухаревої, О.О. Терещенка, Х.Й. Фольмута.

У своїх дослідженнях вчені розглядають сутність контролінгу як засобу внутрішнього контролю, доводять необхідність і обґрунтовують основні принципи та умови його використання. Але питання організації системи контролінгу на підприємствах потребують поглибленого вивчення.

Метою дослідження. Метою дослідження є визначення сутності фінансового контролінгу, основних принципів впровадження системи контролінгу на вітчизняних підприємствах, поглиблення теоретико-методичних засад і

розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення механізму його практичного застосування в Станції. Досягненню поставленої мети сприяє виконання завдань:

1) розглянути сутність та необхідність фінансового контролінгу як основної форми фінансового контролю на підприємстві; визначити особливості стратегічного та оперативного фінансового контролінгу;

2) розглянути методологічні основи організації та проведення контролінгу на підприємстві;

3) провести аналіз сучасного стану контролінгу на підприємстві з метою визначення першочергових завдань, які має вирішувати система контролінгу на підприємстві;

4) розробити пропозиції щодо вдосконалення системи фінансового контролінгу на підприємстві.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методично-організаційних та практичних аспектів контролінгу на підприємстві, спрямованих на забезпечення керівників інформацією для управління на мікрорівні.

Об'єктом дослідження є процес контролінгу як метод стратегічного планування, обліку та аналізу розвитку підприємства

Методи дослідження. Теоретичною й методологічною базою магістерської роботи слугували фундаментальні положення сучасної економічної науки, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених з проблеми дослідження.

Методичну основу роботи, в залежності від поставлених задач, становлять такі загальнонаукові та спеціальні методи досліджень: абстрактно-логічний – при уточненні понятійного апарату; групування, експертної оцінки; горизонтальний і вертикальний аналіз фінансової звітності – для діагностики фінансового стану підприємства; порівняння, графічний, евристичні методи досліджень.

Інформаційною базою дослідження є бухгалтерська та фінансова звітність досліджуваного підприємства, дані регістрів бухгалтерського обліку,

статистичні матеріали державного комітету статистики України, матеріали науково-практичних конференцій та роботи вітчизняних і закордонних фахівців, особисті спостереження автора.

Інформаційну базу роботи становить бухгалтерська та фінансова звітність Станції, дані регістрів обліку, статистичні матеріали державного комітету статистики України та роботи вітчизняних і закордонних фахівців.

Наукова новизна полягає в поглибленні теоретико-практичних процедур впровадження контролінгу на підприємстві, розробці рекомендацій щодо удосконалення організації механізму контролінгу.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження викладені в IV Міжнародна науково-практичній конференції «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу» 09-10 листопада 2023 р. Тема тези: «Організаційні аспекти контролінгу на підприємстві».

Магістерська дипломна робота складається зі вступу, 4 розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи складає 117 сторінок. Кваліфікаційна робота магістра містить 7 таблиць, 18 рисунків.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Сутність та завдання контролінгу в системі управління підприємством

Слово «контролінг» співзвучне зі словом «контроль», відповідно створюється помилкове враження, що контролери – це ті, хто все жорстко контролюють. Але слово «контролінг» походить від англійського «to control» і означає передусім «управляти», «регулювати» і лише потім «контролювати». В українській мові «контролінг» – це іменник, а в англійській – дієслово, яке вжито в теперішньому тривалому часі (the Present continued tense), про що свідчить закінчення -ing. Це дозволяє охарактеризувати поняття контролінгу як процесу, який відбувається у даний момент часу відповідно до наявної потреби. У свою чергу, англійське «to control» походить з латинських слів «contra» та «rotulus», що в перекладі означає «зустрічна роль», або сучасною мовою «координація діяльності». У XII ст. в англійській мові існувало поняття «countreroullour» на позначення професійної назви тих осіб, які відігравали таку зустрічну, або координаційну роль при управлінні грошовими і товарними потоками [22, с. 229].

Низка вчених трактують контролінг як функціонально-обґрунтований напрям економічної роботи на підприємстві, пов’язаний з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Вчений Кармінський А. характеризує контролінг як концепцію управління, що породжена практикою сучасного менеджменту [58, с. 25].

Цілком підтвердженим є трактування контролінгу Терещенком О. О., який під контролінгом розуміє сукупність методів та процедур з координації планування, обліку, контролю та ризик-менеджменту, а також щодо інформаційного, методичного та консультаційного забезпечення управлінських рішень [16, с. 33].

Цигилик І.І. зазначає, що контролінг – це система, яка орієнтована на майбутній розвиток підприємства чи регіону в цілому. Це система спостереження та вивчення поведінки внутрішнього економічного механізму конкретного підприємства і розроблення шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою [17, с. 32].

Пушкар М.С. у своїх працях зазначає, що контролінг – окрема інформаційна підсистема підприємства для стратегічного управління на основі синтезу знань з менеджменту, маркетингу, фінансового й управлінського обліку, статистики, аналізу, контролю та прогнозування [13, с. 56].

У дослідженні Уткіна Е.А. дається визначення контролінгу як сукупності методів оперативного і стратегічного менеджменту, обліку, планування, аналізу і контролю на якісно новому етапі розвитку ринку, єдиної системи спрямування і досягнення стратегічних цілей підприємства [15, с. 36].

Коротков Е.М. визначає контролінг як систему безперервного відстежування тенденцій розвитку організації за методикою виявлення слабких сигналів кризи і аналізу можливих їх наслідків [7, с. 257].

Криворотько І.О. зазначає, що контролінг – це комплексна система управління підприємством, яка містить у собі управлінський облік, облік і аналіз витрат з метою контролю за всіма статтями витрат, усіма підрозділами і складовими продукції або наданих послуг, а також їх планування [69].

Сухарева Л.О. та Петренко С.М. вважають, що контролінг можна подати у вигляді системи підприємства, яка розвиває використовувані ним традиційні бухгалтерські, аналітичні й інші прийоми та засоби, вивчає проблеми, що дозволяє виробити необхідні управлінські рішення як оперативного, так і стратегічного характеру [57, с. 10].

Зоріна О.А. розглядає контролінг як спеціальну саморегулюючу систему методів та інструментів, що спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства і включає інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль, аналіз і внутрішній консалтинг [51, с. 62].

Длі М.І., Михайлов С.О. та Балябіна Г.О. зазначають, що контролінг –

одна з функцій, яка виконується в межах управління підприємством і полягає у підтримці управління через інформацію [38, с. 76].

Дослідження різних визначень контролінгу свідчить, що не існує однозначного тлумачення цього поняття.

Більшість науковців використовують системний підхід при визначенні сутності контролінгу, інші – процесний. Погляди вчених розходяться і у визначенні набору функцій контролінгу. Деякі вважають, що він є системою управління, інші – підсистемою системи управління. Тобто перші наділяють контролінг повноваженнями приймати управлінські рішення, а другі вважають, що він виконує лише сервісні функції. Різне ставлення науковців і до визначення об'єкта контролінгу. Більшість із них розглядає контролінг лише у застосуванні до підприємства в цілому. Залишається без уваги можливість його здійснення на окремих управлінських ланках та для оперативного управління.

Контролінг не можна ототожнювати з контролем, – він є способом мислення, орієнтованим на майбутнє, та пов'язаний з процесами, а контроль спрямований у минуле, на виявлення помилок, відхилень, прорахунків і проблем, аналізує провину й орієнтується на поодинокі випадки [22, с. 230].

Аналіз сучасних підходів до визначення сутності контролінгу на підприємстві наведений у Додатку А.

Із проаналізованих підходів можна виділити останнє визначення, яке найбільш комплексно, на думку автора, відбиває сутність контролінгу на підприємстві. З урахуванням цього у статті пропонується уточнене авторське визначення сутності контролінгу на підприємстві: контролінг являє собою складну динамічну систему взаємопов'язаних елементів (інформаційне забезпечення, планування, регулювання, облік, контроль, аналіз і внутрішній консалтинг), принципів та функцій, спрямованих на дотримання траєкторії стратегічного розвитку підприємства на основі визначеної генеральної мети, що забезпечує інформацію для прийняття управлінських рішень.

Мета контролінгу – правильна та виважена оцінка господарських ситуацій для прийняття обґрунтованих економічних рішень. У процесі

здійснення управління, орієнтованого на досягнення поставленої мети, контролер надає підтримку менеджменту (координуючи окремі цілі та плани в межах єдиної програми; організовуючи процес контролінгу таким чином, щоб здійснити оптимальне та оперативне забезпечення інформацією управлінський персонал).

Метою контролінгу, яка визначається вищим керівництвом, є підтримання ефективного функціонування підприємства. Вона може змінюватися залежно від змін факторів внутрішнього і зовнішнього середовища, в якому функціонує підприємство. Метою може бути висока якість продукції, завоювання частки та розширення ринку продажу, зниження витрат на виробництво, зниження цін, підвищення прибутку, незалежність від кредиторів, діагностування фактичного техніко-економічного і фінансового стану, порівняння його з прогнозованим, виявлення тенденцій і закономірностей розвитку економіки у відповідності до головної мети та попередження негативного впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на фінансовий результат та становища на ринку.

Впровадження системи контролінгу на підприємстві надає цілий ряд переваг керівництву, серед яких можна виділити: допомога у проведенні оцінки рівня фінансової стабільності та виявлення існуючих резервів, потенціалу та реальних загроз; допомога у прийнятті стратегічних рішень щодо підвищення конкурентоспроможності підприємства; отримання управлінської звітності щодо діяльності підприємства; забезпечення функціонування системи бюджетування на основі чітко прогнозованих показників з урахування економічної ситуації та ряду інших факторів.

Організація системи контролінгу має базуватися на взаємодії таких елементів: аналіз (визначення того, чи відповідає фактичний стан об’єкта встановленим стандартам); планування (визначення чітких стандартів діяльності підприємства); облік (визначення фактичного стану об’єктів спостереження); прийняття рішень (визначення проблеми у ситуаціях, які вимагають коригуючих дій), що представлено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Елементи контролінгу та їх взаємодія

Джерело: [22, с. 230]

Контролінг забезпечує виконання наступних функцій [79, с. 47]:

1) сервісна (забезпечення необхідною для управління інформацією);

2) функція прийняття рішень (функція управління);

3) внутрішній контроль на підприємстві.

Сервісна функція – це інформаційне обслуговування контролінгу, яке забезпечується за допомогою системи планування, нормування, обліку та контролю. Всі ці системи орієнтовані на досягнення цілі, кінцевого результату діяльності підприємства. Інформація повинна містити задані показники (планові) та фактичні, в тому числі відомості про відхилення, виявлені в ході обліку.

Функція управління контролінгу реалізується з використанням даних аналізу відхилень, величини покриття та загальних результатів діяльності підприємства. Ця інформація необхідна для прийняття тактичних (оперативних) та стратегічних управлінських рішень.

Функція внутрішнього контролю передбачає контроль економічної роботи як організації у цілому, так й його структурних підрозділів.

Контролінг в управлінні фінансами підприємства має забезпечити процес моніторингу, аналізу, планування і контролю за рухом усіх фінансових ресурсів підприємства та своєчасного виявлення і усунення вузьких місць у процесі діяльності. Це стає можливим тільки за умов створення дійової системи контролінгу в межах наявної системи фінансового менеджменту.

Проте він не обмежується здійсненням лише внутрішнього контролю за фінансовою діяльністю та фінансовими операціями, але є ефективною координуючою системою забезпечення взаємозв'язку між формуванням інформаційної бази, аналізом, плануванням і контролем.

1.2. Об'єкти та суб'єкти контролінгу на підприємстві

Контролінг як інформаційна система досить обширно реалізується зарубіжними підприємствами та приносить вагомі результати. Щодо управління економікою вітчизняних підприємств і організацій, то дана система поки що не знаходить належного застосування внаслідок того, що потреба у ній досить часто переважає над наявністю відповідних знань у цій сфері. Внаслідок цього вирішення проблем, пов'язаних з організацією і методикою побудови системи контролінгу, сприятиме підвищенню якості менеджменту, і, як наслідок, забезпеченню стабільного розвитку бізнесу підприємства чи організації [73, с. 94].

Ефективність господарської діяльності підприємства є комплексною характеристикою, що формується упродовж реалізації господарської діяльності від стадій залучення ресурсів до стадій утилізації виробленої продукції. Такі

особливості повинні становити методичну основу розроблення процедур контролінгу ефективності господарської діяльності підприємства.

Ураховуючи різноманітність відносин та показників, що їх характеризують, доцільно подати склад об'єктів контролінгу ефективності господарської діяльності підприємства з точки зору поєднання двох позицій: 1) відповідно до етапів господарської діяльності: від постачання ресурсів через їх перероблення до кінцевого споживання; 2) залежно від способів вимірювання об'єкти доцільно поділити на економічні (такі, що мають кількісну оцінку в грошових одиницях) і неекономічні (такі, що вимагають використання непрямих оцінок). Узагальнений склад об'єктів контролінгу ефективності господарської діяльності промислового підприємства показаний у табл. 1.1. [126, с. 230].

Таблиця 1.1

Склад об'єктів контролінгу ефективності господарської діяльності підприємства

Суб'єкти господарських відносин	Сфери господарювання	Об'єкти	
		Економічні	Неекономічні
Підприємство-постачальник ресурсів	У сфері видобутку	Собівартість	Запаси ресурсів
	У сфері постачання	Відпускні ціни	Контракти, договори, угоди
Підприємство-виробник	У сфері залучення ресурсів	Виробнича потужність	
	У сфері виробництва	Собівартість	Стиль керівництва
	У сфері збуту	Ціна	Інфраструктура
Споживач	У сфері споживання	Добробут	Культура, традиції
	У сфері утилізації	Виграші, витрати	Знання, інформованість

Джерело: [26, с. 230]

До економічних об'єктів контролінгу ефективності доцільно віднести: витрати на видобуток природних ресурсів та відпускні ціні видобувних підприємств; виробничі потужності, собівартість виробництва та відпускні ціни підприємства-виробника; добробут та утилізаційні виграші й збитки на стадії споживання. До неекономічних об'єктів доцільно віднести запаси

природних ресурсів, природно-ресурсний потенціал, умови контрактів, договорів, угод, стиль керівництва, розвиненість ринкової інфраструктури, існуючі у суспільстві культура, традиції, знання, інформованість.

На перший погляд, поняття «контролінг» асоціюється зі словом «контроль». Але ці поняття не тотожні. Контролінг – це підсистема управління, що поєднує в собі елементи функцій контролю, планування, обліку та аналізу. Залежно від суб'єкта контролю, за наявності достатніх службових повноважень контролера до вищевказаного переліку може додаватися функція розпорядництва. Необхідно розглянути відмінності між внутрішнім контролем та контролінгом (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Відмінності між поняттями «внутрішній контроль» та «контролінг»

Показник	Внутрішній контроль	Контролінг
Визначення	Система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків із забезпечення та здійснення господарських операцій	Інструмент прийняття управлінських рішень, внутрішній консультант менеджменту підприємства
Сфера використання	Процес прийняття управлінських рішень; процес контролю	Процес прийняття управлінських рішень; аналіз економічної ситуації для внутрішнього використання; процес реалізації управлінських рішень; процес контролю
Хто використовує	Керівник підприємства або уповноважена особа	Менеджмент підприємства вищої та середньої ланки управління
Результати використання	Прийняття ефективних управлінських рішень та підвищення ефективності діяльності підприємства	Підвищення ефективності діяльності підприємства, передбачення результатів діяльності; прийняття ефективних управлінських рішень

Джерело: [13, 164]

Необхідність появи на сучасних підприємствах такого феномена як контролінг можна пояснити наступними причинами:

– підвищення нестабільності зовнішнього середовища висуває додаткові вимоги до системи керування підприємством;

– перенесення акценту з контролю минулого на аналіз майбутнього;

– збільшення швидкості реакції на зміни зовнішнього середовища, підвищення гнучкості підприємства;

– необхідність продуманої системи дій по забезпеченню виживання підприємства і запобіганню кризовим ситуаціям;

– ускладнення систем керування підприємством вимагає механізму координації всередині системи керування;

– інформаційний бум при недоліку релевантної (істотної, значущої) інформації потребує побудови спеціальної системи інформаційного забезпечення керування.

Особливістю контролінгу ефективності господарської діяльності є врахування стадійності відносин у сфері виробництва та споживання. Відповідно до суб'єктів господарювання, що впливають на процес формування показників ефективності господарської діяльності підприємства-виробника, основними напрямами контролінгу повинні стати: ресурсний (контролінг ефективності господарської діяльності постачальників); техніко-технологічний (контролінг ефективності використання виробничих потужностей); організаційний (контролінг ефективності використання інвестицій, трудових та інтелектуальних ресурсів); комерційний або ринковий (контролінг поведінки споживачів) напрями. Такий розподіл сприятиме подоланню традиційної на цей час «ізольованості» контролінгу ефективності господарської діяльності підприємства шляхом розгляду його діяльності з позиції відритої системи відносин.

Класифікація контролінгу за різними ознаками сприяє розробці та удосконаленню методів контролінгу, які сприятимуть зростанню ефективності прийнятих управлінських рішень. Дослідивши підходи науковців щодо класифікації контролінгу слід констатувати, що переважна їхня більшість виділяє лише оперативний та стратегічний контролінг. Але запропонована вітчизняними авторами класифікація не охоплює всіх напрямів роботи підприємства. Цікавою виглядає класифікація, запропонована зарубіжними вченими. Відомий польський економіст С. Марциняк доводить, що класична

класифікація контролінгу базується на чотирьох критеріях: 1) предмет діяльності; 2) час здійснення; 3) сфери діяльності; 4) ідеї (цілі) діяльності [88, с. 28].

Динамічний процес розвитку в усіх галузях діяльності підприємства сприяє виникненню нових об'єктів контролінгу, а отже, і розробці нових методів і прийомів дослідження. На рис. 1.2 наведена класифікація видів контролінгу за різними класифікаційними ознаками.

Найважливішою, на нашу думку є поділ контролінгу за класифікаційною ознакою - предмет діяльності на: оперативний та стратегічний контролінг.



Рис. 1.2. Класифікація видів контролінгу

Джерело: [15, с. 26]

Важливо зазначити, що оперативний та стратегічний контролінг здійснюється в межах фінансового контролінгу.

Фінансовий контролінг – це підсистема фінансового менеджменту підприємства, спрямована на розроблення управлінських рішень щодо досягнення стратегічних цілей з мінімальним ризиком та побудована на системі інформаційних потоків, охоплюючих функції управління активами,

капіталом, грошовими потоками, інвестиціями, інноваціями та фінансовими результатами. Як і будь-яка підсистема, контролінг містить у собі ряд елементів: завдання, функції, принципи, об'єкти й суб'єкти. Об'єктами контролінгу є результати управління активами і капіталом підприємства, інвестиціями та інноваціями, фінансовими результатами діяльності підприємства, ризиком, тобто належні фінансовому менеджменту функції. Напрями контролінгу відносно даних об'єктів представлені в табл. 1.3.

Таким чином, очевидно простежується взаємозв'язок підсистеми контролінгу з іншими підсистемами фінансового менеджменту, що дає можливість побудувати механізм контролінгу, тобто комплексний взаємозв'язок між підсистемами фінансового менеджменту, інструментів і способів їх взаємодії для реалізації основних завдань контролінгу.

Таблиця 1.3

Напрями контролінгу в системі фінансового менеджменту підприємства

Об'єкт контролінгу	Напрями контролінгу	Допоміжні підсистеми фінансового менеджменту
Активи	Контроль фондоємності. Контроль зносу основних засобів. Контроль ліквідності активів. Перевірка стану дебіторської заборгованості	Підсистема діагностування фінансового стану, підсистема ризику
Капітал	Контроль ефективності використання власного капіталу. Контроль фінансової незалежності. Контроль маневреності капіталу. Контроль потреби в капіталі. Контроль платоспроможності	Підсистема планування, діагностування фінансового стану, підсистема ризику
Фінансові результати	Контроль ціноутворення та цінової політики, формування фінансових результатів. Контроль використання ресурсів. Контроль напрямів використання прибутку. Перевірка джерел покриття збитків	Підсистема планування та бюджетування, діагностування фінансового стану, підсистема ризику, підсистема маркетингу
Грошові потоки	Моніторинг прогнозування доходів. Моніторинг прогнозування витрат. Контроль сплати податкових зобов'язань	Підсистема планування, підсистема ризику, підсистема маркетингу
Інвестиції та інновації	Контроль доцільності інвестицій та інновацій. Контроль доходності інвестицій та капітальних вкладень. Контроль зниження ризику інвестицій. Контроль напрямів інвестицій та інновацій	Підсистема планування та бюджетування, підсистема ризику, підсистема маркетингу

Джерело: [20, с. 126]

Гогуа Н.К. вказує, що фінансовий контролінг є важливим елементом загальної системи контролінгу і відрізняється спрямованістю та обсягом діяльності, що охоплюється [26, с. 7].

На думку Годес О.Д., фінансовий контролінг являє собою контролюючу систему, яка забезпечує концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках фінансової діяльності підприємства, своєчасне виявлення відхилень фактичних її результатів від передбачених та прийняття оперативних управлінських рішень, що забезпечують її нормалізацію [27, с. 61].

На визначення Л.О. Коваленко, Л.М. Ремньової: фінансовий контролінг - це саморегульована система методів і інструментів, спрямована на функціональну підтримку фінансового менеджменту на підприємстві шляхом концентрації контролюючих дій за основними напрямками управління його фінансами, виявлення відхилень фактичних значень контрольних показників від нормативних і вжиття оперативних заходів для нормалізації процесу управління фінансами [65, с. 406].

Лаута Ю.С., Герасимов Б.І. зазначають, що фінансовий контролінг – управляюча система, що забезпечує концентрацію керуючих та контрольних дій на пріоритетних напрямках фінансової діяльності суб’єкта господарювання, виявлення відхилень фактичних її результатів від передбачених та прийняття оперативних управлінських рішень, що забезпечують її нормалізацію або оптимізацію [78, с. 5].

Партин Г., Маєвська Я. дають таке визначення: «Фінансовий контролінг - це мистецтво управління, спрямоване на визначення майбутнього фінансового достатку підприємства і шляхів його досягнення» [11, с. 199].

Рябенков О.В. відзначає, що фінансовий контролінг – це функціональна система підтримки фінансового менеджменту, яка передбачає комплексне використання методик та інструментів бюджетування, планування,

внутрішнього контролю, інформаційного забезпечення та ризик-менеджменту для оцінки загального фінансового стану підприємства, вчасного виявлення відхилень від запланованих показників та оперативного реагування на вплив негативних факторів і їх своєчасну нейтралізацію з метою забезпечення позитивного довгострокового ефекту [47].

Христенко М. вказує, що фінансовий контролінг слід розглядати комплексно, одночасно у кількох площинах: формальній, функціональній та предметній, що уможливить представити його багатовекторно [83, с. 85].

Підсумовуючи проведену вище критичну оцінку, можемо сформулювати власне визначення терміну «фінансовий контролінг на підприємстві».

Фінансовий контролінг на підприємстві – важливий елемент загальної системи контролінгу та управління на підприємстві, який слід розглядати комплексно, одночасно у кількох площинах (формальній, функціональній та предметній), тобто це управляюча система, що забезпечує концентрацію керуючих та контрольних дій на пріоритетних напрямах фінансової діяльності суб’єкта господарювання і яка передбачає комплексне використання методик та інструментів бюджетування, планування, внутрішнього контролю, інформаційного забезпечення та ризик-менеджменту для оцінки загального фінансового стану підприємства, вчасного виявлення відхилень від запланованих показників та оперативного реагування на вплив негативних факторів і їх своєчасну нейтралізацію з метою забезпечення позитивного довгострокового ефекту.

На рис. 1.3 проілюструємо співвідношення контролінгу та фінансового контролінгу в рамках системи управління на підприємстві.

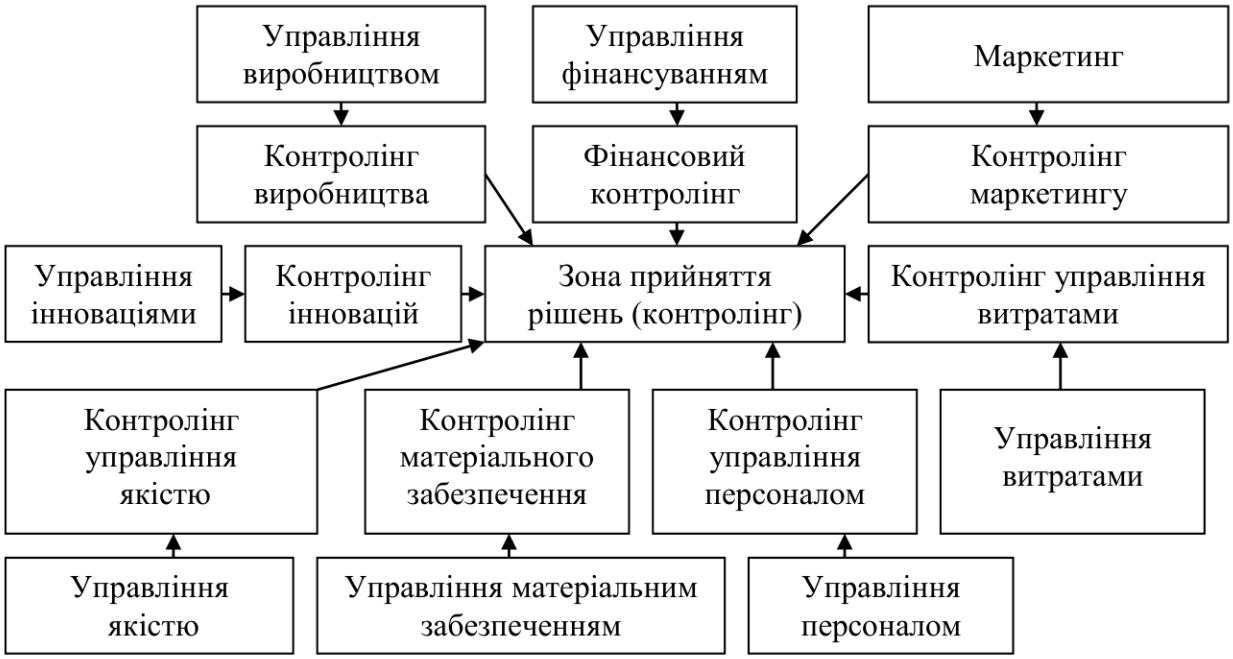


Рис. 1.3. Співвідношення контролінгу та фінансового контролінгу в рамках системи управління на підприємстві

Джерело: [38, с. 55]

Фінансовий контролінг повинен забезпечувати ефективне і прибуткове функціонування підприємств у економіці та на ринках збуту, незважаючи на негативний вплив зовнішнього середовища та їх внутрішні проблеми фінансово-господарської діяльності.

1.3. Еволюція контролінгу

Поняття «контролінг» порівняно недавно увійшло до словника вітчизняних економістів, а «фінансовий контролінг» узагалі є новим, що зумовлює неоднозначність підходів до з'ясування його сутності, сфери, функцій, завдань, інструментів та ідеології загалом.

Концепцію контролінгу пропонуємо розглядати як динамічну категорію, що розвивається під впливом накопичення досвіду роботи в управлінській сфері та викликів зовнішнього середовища. Використання такого підходу в основному характерне російським науковцям. У вітчизняній практиці він також буде актуальним, оскільки етапи формування механізму обліково-

аналітичної роботи є досить схожими [74, с. 132].

Еволюцію поглядів на контролінг можна подати таким чином:

– 1991-1995 рр. – контролінг ототожнювався з обліком витрат;

– 1996-1997 рр. – під контролінгом стали розуміти облік витрат і результатів;

– 1998-2000 рр. контролінг – це бюджетування, оперативне планування і управління витратами;

– З 2000 р. переважає розуміння контролінгу як постачальника інтерпретованої під управління підприємством інформації, а також координатора оперативної діяльності підприємства».

Коротко розглянемо перші чотири етапи розвитку концепцій контролінгу, які на той період майже не використовувалися вітчизняними підприємствами тоді, коли зарубіжні компанії активно застосовували їх у практичній діяльності. П’ята та шоста концепції набули поширення в українській економіці паралельно з використанням застарілих закордонних підходів до побудови системи управління з використанням контролінгу. З урахуванням недоліків, що притаманні останнім двом концепцептуальним підходам та беручи до уваги зміни в системі управління, які відбулися під впливом процесів глобалізації, сформувався сучасний концептуальний підхід.

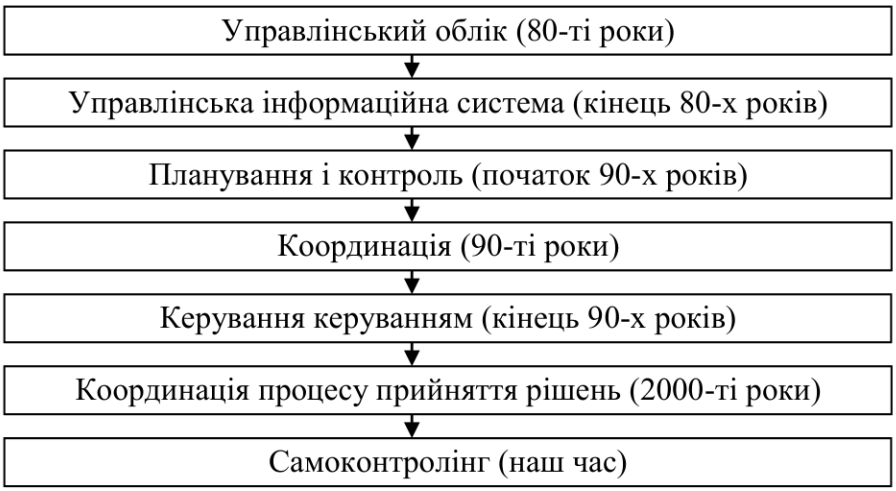


Рис. 1.4. Еволюція поглядів на контролінг

Джерело: [74, с. 132]

Отже, у 80-х роках минулого століття контролінг ототожнювали з

управлінським обліком. Його основною метою було вдосконалення управління витратами, розроблення системи бюджетування з використанням інформаційних засобів, які на той момент почали стрімко розвиватися.

У другій концепції контролінг розглядають «як інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень – збір і обробку інформації, використовуваної при плануванні, контролі і регулюванні показників». Контролінг починають застосовувати і до вирішення окремих завдань стратегічного менеджменту. У поле інтересів контролінгу потрапляють фінанси і персонал.

Третя концепція контролінгу розглядає управління як процес переробки інформації, що впроваджується за допомогою планування, регулювання та контролю. Підвищення ефективності їх реалізації вимагає взаємної координації. У зв'язку з неможливістю досягнення успішної координації за рахунок формалізованих методів управління істотно зростає роль менеджера, що приймає рішення, у виборі шляхів досягнення цілей.

Автори четвертої концепції контролінгу, керуючись усвідомленням поділу завдань управління на формалізовані, частково формалізовані та неформалізовані, розмежовують координуючу та регулюючу сутності контролінгу. Регулювання та координацію вони описують як дієвий інструмент забезпечення зворотного зв'язку в контурі управління суб'єктом господарювання. Визначивши, що «регулювання в управлінні можливе лише у разі формалізованої мети і наявності моделі управління», а координація «використовується як універсальний інструмент для узгодження функцій управління» [114, с. 133].

Прихильники цієї концепції стверджують, що регулювання притаманне оперативному рівню управління, де керівник працює з кількісною інформацією, розпоряджаючись математичними методами для зниження неузгодженості між бажаним і фактичним значеннями показників. У свою чергу, ефективна координація управлінської діяльності повинна сприяти вдосконаленню процесу управління, а не стану об'єкта управління. У поле

інтересів даної концепції контролінгу потрапляють фінанси, персонал, інвестиції, маркетинг, логістика.

У той самий час українська теорія і практика управлінської діяльності (у кінці 80-х і до середини 90-х років XX ст.) жили ідеєю руйнування економічних стереотипів адміністративно-командної системи управління. Дієвих інструментів системного переходу від старої економічної моделі до ринкової моделі управління не було знайдено. Лише після усвідомлення наслідків кризових явищ у системі управління до кінця 90-х років почало з'являтися розуміння необхідності впроваджувати в практику вітчизняного господарювання іноземних інструментів управління. У цей період різко зріс попит на інформацію про зарубіжні підходи до системи управління, у тому числі й про контролінг.

З'явилися переклади великої кількості праць зарубіжних вчених різних періодів.

Описана ситуація спричинила додаткову плутанину в підходах до управління у нових економічних умовах господарювання, що пов'язана з формуванням точки зору вітчизняних вчених під впливом бачення різних закордонних наукових шкіл менеджменту сформованих у різних історичних проміжках часу. Теоретичні основи визначення суті, ролі та місця контролінгу не стали винятком.

Його активне застосування в практиці господарювання вітчизняних підприємств почалося з кінця 90-х років минулого століття. На цей період уже відбулася первинна адаптація теорії контролінгу до вітчизняних реалій господарювання. Українські вчені активно залучилися до обговорення теоретичних аспектів впровадження і функціонування контролінгу. Праці вітчизняних вчених цього періоду можна розділити на три категорії:

− присвячені адаптації застарілих концепцій контролінгу до вітчизняних умов господарювання, які не могли сприяти отриманню позитивного ефекту від упровадження в практичну діяльність;

− у яких було зроблено спробу об'єднати інструментарій контролінгу, що

притаманний різним концепціям контролінгу на різних етапах їх розвитку;

− які відповідають сучасним вимогам до побудови системи менеджменту і контролінгу зокрема.

Розгляд праць, що належать до перших двох категорій, на наш погляд, є недоцільним, оскільки вони втратили свою актуальність у сучасних умовах господарювання. Наукові праці, що належать до третьої категорії і стосуються трьох нерозглянутих концепцій контролінгу, становлять значний інтерес для наукового дослідження. На їх основі формується сучасне бачення контролінгу, визначаються його місце і роль у системі менеджменту підприємства.

В основу п'ятої концепції покладено системний підхід. Поняття контролінгу автори цієї концепції пропонують трактувати як «систему управління управлінням». Вона передбачає «формалізацію не тільки структури збереження даних, але і процесу їхньої обробки, а головне – алгоритму прийняття рішень, що дає можливість використовувати експертні системи і системи підтримки прийняття управлінського рішення. У її межах акцент переноситься на системи управління знаннями, а не даними».

У шостій концепції (координація процесу прийняття рішень) контролінг ототожнюється з функцією управління. Ключовими її елементами є процес прийняття управлінського рішення та діяльність осіб, які його розробляють і приймають.

Еволюція контролінгу в сучасній теорії та практиці управління вітчизняними підприємствами рефлексію (усвідомлення й осмислення) рішень. Таким чином, у цій концепції контролінг не координує, а пропонує методологію і методику координації. І тут мова йде про керування процесом прийняття рішень.

Суть сьомої концепції контролінгу полягає у підвищенні ролі децентралізації та самоуправління в сучасній системі менеджменту, оскільки в умовах сьогодення ключовим елементом ефективності діяльності підприємства є успішність реалізації управлінського рішення, а не процес його розроблення та прийняття.

Успішна реалізація навіть найбільш вдалого управлінського рішення залежатиме від менеджерів, що його імплементують у господарську практику. У свою чергу, кожен менеджер керується власним набором навиків, досвіду, здатностей, схильностей, які сприяють або не дозволяють реалізувати прийняте управлінське рішення. І за умови неминучого розподілу відповідальності за реалізацію управлінського рішення інколи дуже важко відстежити, що стало першопричиною негативних наслідків: неправильно прийняте рішення чи робота менеджерів, які його реалізовували. У нашому випадку мова йде не про рівень компетентності, який вважається достатнім, а про зацікавленість різних груп впливу в реалізації того чи іншого управлінського рішення. Серед загальних груп впливу в першу чергу потрібно виділити: власників, менеджерів, працівників; менеджерів виробничої, маркетингової та адміністративної сфер.

Очевидно, що контролінг забезпечує функціонування контуру, відповідального за розроблення управлінських рішень об'єднувальної функції менеджменту (рис. 1.5).

Отже, основною метою контролінгу є зменшення комунікаційних бар'єрів як усередині суб'єкта господарювання, так і в середовищі безпосередньо зацікавлених у його роботі суб'єктів, що дає змогу за рахунок виникнення синергетичного ефекту підвищити потенціал управління господарюючим суб'єктом. Тому пропонуємо розглядати контролінг як міжфункціональний напрям управлінської діяльності, який завдяки цілеспрямованим збору, обробці та альтернативному інтерпретуванню отриманої інформації допомагає у процесі прийняття управлінських рішень, головною метою яких є досягнення оптимальної узгодженості рівня розвитку та прибутковості підприємства. Ця узгодженість повинна досягатися за рахунок налагодженої інформаційно-аналітичної роботи, що дає змогу створити умови, які сприяють прийняттю управлінських рішень з урахуванням особливостей інтересів різних зацікавлених груп впливу (власників – менеджерів – працівників).

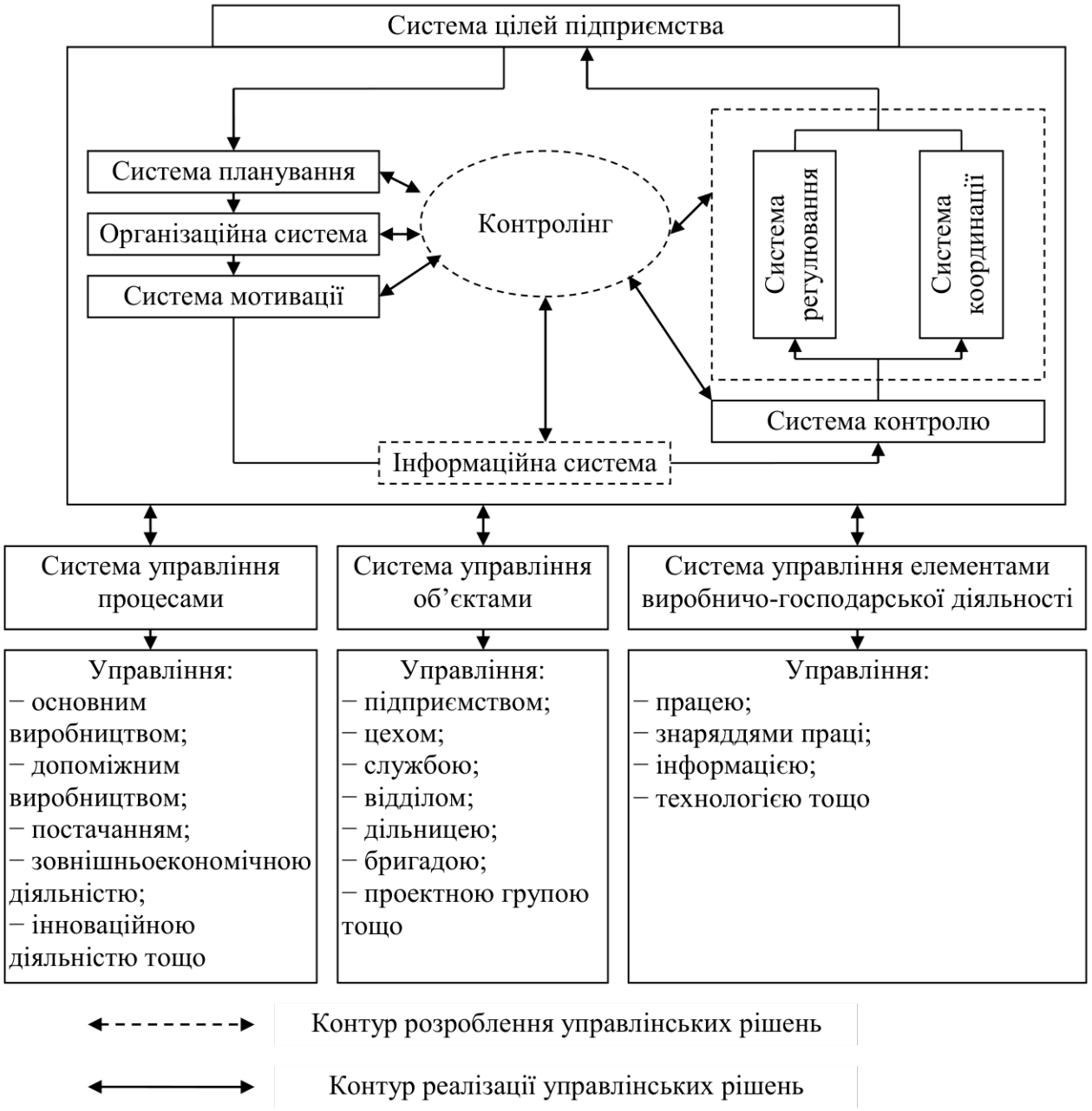


Рис. 1.5. Контролінг у системі управління підприємством

Джерело: [64, с. 133]

На мікрорівні імплементація ідей контролінгу та ефективність їх досягнення вища, порівняно з макрорівнем, оскільки на останньому вагомий вплив має політична компонента, котра в інституціонально нестійких суспільствах може бути причиною частої зміни суспільних пріоритетів, їх підміни або невизначеності.

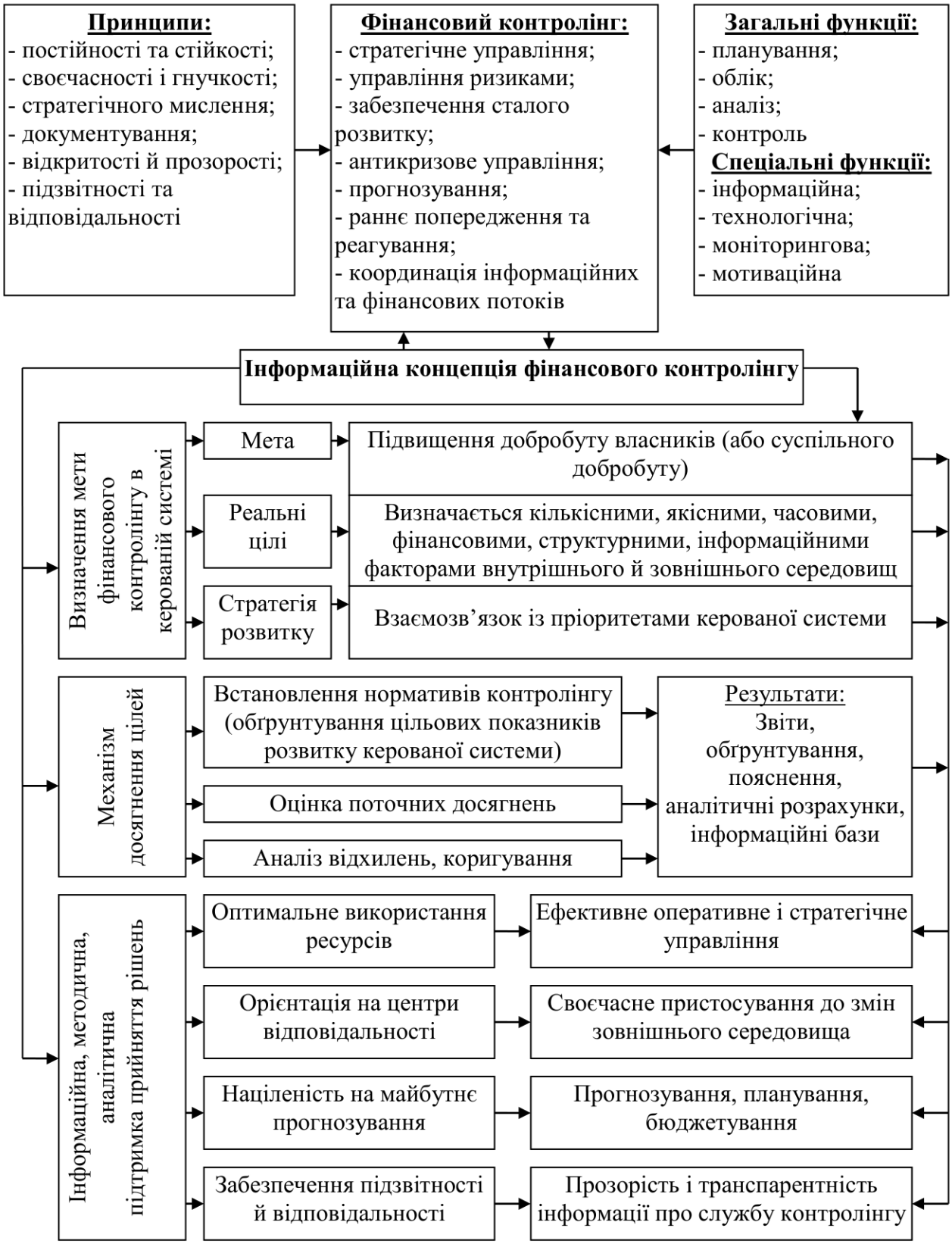


Рис. 1.6. Інформаційна концепція фінансового контролінгу

Джерело: [65, с. 133]

Контролінг передбачає розроблення альтернативних рішень та їх оцінку за єдиними критеріями, проте на макрорівні це потребує більших обсягів

інформації та є трудомісткішим процесом. Вибір кращої альтернативи ускладнюється на макрорівні розв'язанням проблеми критерію оцінки вигоди з позиції періоду (довго- чи короткостроковий) і бенефіціара – суспільства, певної групи його членів чи правителів. Саме тому впровадження системи фінансового контролінгу на макрорівні є більш трудомістким і потребує вищого професіоналізму, а проходження основних етапів впровадження – від прийняття рішення до власне введення в практику – займає більше часу порівняно з упровадженням контролінгових технологій на мікрорівні.

У загальному вигляді інформаційну концепцію фінансового контролінгу можна зобразити таким чином (рис. 1.6).

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що фінансовий контролінг є порівняно новим для вітчизняної науки та практики.

Вивчення концептуальних засад організації контролінгу на підприємстві дає підстави для таких висновків:

1. Контролінг розвивається в чотирьох основних напрямах: як філософія бізнесу, як інструмент, як система управління та як галузь знань. У своєму розвитку він пройшов кілька важливих етапів, на кожному з котрих його концепція змінювалася під впливом зовнішніх чинників. До основних концепцій контролінгу віднесено: облікову, управлінську, технологічну, координаційну, системно-управлінську, інформаційну.

2. На сучасному етапі розвитку фінансовий контролінг являє собою систему підтримки прийняття рішень та їх виконання. Об'єктом фінансового контролінгу є фінансові потоки, їх консолідація та алокація на мікро-й макрорівнях. Основні вигоди від його застосування – ефективніша диверсифікація ризиків, наочність, створення можливостей для інновацій, чіткіші вимоги та критерії до управління, поліпшена можливість виявлення ризиків і слабких місць.

3. Організація й функціонування фінансового контролінгу передбачають дотримання таких принципів: постійності та стійкості, своєчасності й гнучкості, стратегічного мислення, документування, відкритості та прозорості,

підзвітності й відповідальності. Традиційними функціями контролінгу є: планування, аналіз, контроль, інформаційне забезпечення, координування, а специфічними – інформаційна, технологічна, моніторингова, мотиваційна.

4. Основними етапами організації та функціонування фінансового контролінгу є: встановлення нормативів контролінгу, оцінка поточних досягнень, аналіз відхилень, здійснення коригуючих заходів. Організація фінансового контролінгу на макрорівні є складнішою, однак, як показує світовий досвід, упровадження контролінгових підходів у сфері управління фінансами на макрорівні забезпечує вищу ефективність менеджменту. Зважаючи на високі стандарти управління фінансами на засадах контролінгу з акцентом на підзвітності й транспарентності, впровадження фінансового контролінгу в практику вітчизняних органів державного управління є необхідним і перспективним.

Висновок до розділу 1.

Контролінг, згідно з інтерпретацією деяких вчених, є функціонально обґрунтованим напрямом економічної роботи на підприємстві, який прямо пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції у менеджменті з метою забезпечення прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень. Це трактування підкреслює важливість контролінгу як інструменту ефективного управління, який дозволяє підприємствам адаптуватися до змін в економічному середовищі та реалізовувати оптимальні стратегії для досягнення поставлених цілей. Це підкреслює необхідність використання сучасних методів та інструментів контролінгу для ефективного управління підприємствами в умовах постійно змінюючогося ринкового середовища.

До економічних об'єктів контролінгу ефективності належать: витрати на видобуток природних ресурсів, відпускні ціни видобувних підприємств, виробничі потужності, собівартість виробництва та відпускні ціни підприємства-виробника, а також добробут та утилізаційні виграші й збитки на

стадії споживання. Ці показники важливі для оцінки ефективності виробничих процесів та результативності використання ресурсів.

До неекономічних об'єктів контролінгу належать: запаси природних ресурсів, природно-ресурсний потенціал, умови контрактів, договорів, угод, стиль керівництва, розвиненість ринкової інфраструктури, а також культура, традиції, знання та рівень інформованості в суспільстві. Ці показники можуть впливати на діяльність підприємства, однак їх важливість полягає в контексті соціокультурних та організаційних аспектів діяльності, а не в прямому впливі на фінансові результати.

Фінансовий контролінг, з свого боку, повинен забезпечувати ефективне і прибуткове функціонування підприємств у економіці та на ринках збуту, незважаючи на негативний вплив зовнішнього середовища та їх внутрішні проблеми фінансово-господарської діяльності. Основним завданням фінансового контролінгу є забезпечення ефективного використання фінансових ресурсів, підтримка фінансової стійкості та забезпечення фінансової безпеки підприємства.

У сучасній теорії та практиці управління вітчизняними підприємствами спостерігається еволюція підходів до контролінгу, яка визначає його роль у рефлексії рішень. У цій концепції контролінг виступає як методологія та методика координації, спрямована на усвідомлення та осмислення рішень, а не просто їх контроль. Контролінг, в такому розумінні, допомагає підприємствам здійснювати ефективне управління шляхом використання аналізу, систематизації та інтерпретації інформації. Він дозволяє керівникам зробити обгрунтовані рішення на основі об'єктивних даних та врахування поточних умов та перспектив розвитку. Основний акцент в еволюції концепції контролінгу полягає на його ролі в керуванні процесом прийняття рішень, що сприяє підвищенню якості управління та досягненню стратегічних цілей підприємства. Цей підхід враховує зміни в сучасному бізнес-середовищі та акцентує увагу на потребі постійного аналізу та оцінки результатів для досягнення успіху у глобальному ринковому середовищі.

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

2.1. Принципи побудови системи контролінгу

В результаті дослідження можна виокремити вигоди від застосування системи фінансового контролінгу [107, с. 60]:

1. Ефективніша диверсифікація ризиків. Ризики завжди мають бути блоковані так, щоб учасники процесу могли розуміти, як їм діяти в критичній ситуації. У сфері фінансового контролінгу диверсифікація ризиків має свою специфіку, адже найчастіше пов'язана з виконанням завдання пошуку прийнятного рівня ризику та відповідної прибутковості. Саме цим обумовлений активний розвиток концепції вартісно-орієнтованого контролінгу.

2. Більша наочність, що створює ширше поле для делегування повноважень, дає можливість швидше виявити переваги й недоліки керованої системи.

У сфері фінансового контролінгу така наочність дає змогу чіткіше відображати тенденції розвитку керованої системи, сфери дотику з ризиками, котрі генеруються зовнішнім середовищем, виявляти слабкі місця.

3. Створення можливостей для інновацій. Контролінг забезпечує ефективніше управління фінансовими й інформаційними потоками, що забезпечує зниження витрат і зростання вигід, які трансформуються у фінансові ресурси, котрі можуть бути використані на фінансування інновацій.

4. Конкретизація цільових показників та індикаторів, яка поліпшує якість управління та обмежує можливості маніпулювання фінансовою інформацією.

На підставі критичного аналізу різних підходів до ідентифікації принципів контролінгу пропонуємо поділити принципи на загальні (контролінгу як системи) та специфічні принципи як контролю фінансово-

економічної сфери. Класифікацію принципів контролінгу подано на рис. 2.1.

Загальні принципи, розроблені впродовж розвитку менеджменту, мають універсальний характер і можуть бути використані будь-якою системою, зокрема системою контролінгу.

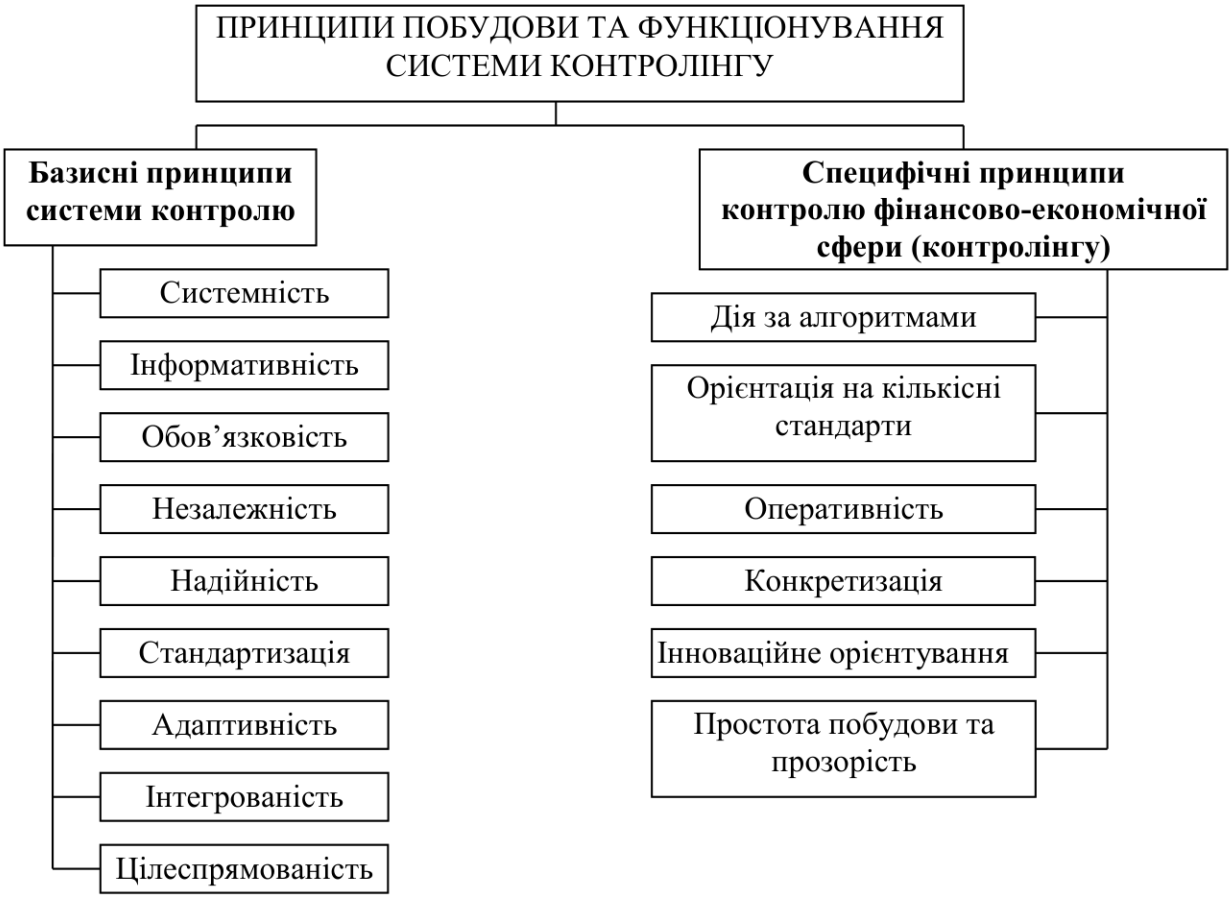


Рис. 2.1. Принципи системи контролінгу

Джерело: [67, с. 61]

До загальних принципів Дзьоба В. Б. пропонує зарахувати такі [10, с. 30]:

1. Системність. Система контролінгу повинна будуватися як цілісна система заходів.

2. Інформативність. Система контролінгу повинна надавати ті дані, які необхідні та достатні для прийняття управлінських рішень.

3. Обов'язковість. Процедури контролю треба вибудувати так, щоб унеможливити здійснення господарських операцій в обхід системи контролінгу.

4. Незалежність. Система контролінгу повинна бути побудована так, щоб

контролери були незалежні як від підконтрольних співробітників, так і від керівництва підприємства.

5. Надійність. В процедурах контролю мають бути передбачені й реалізовані механізми взаємного контролю і перевірки результатів.

6. Стандартизація. У процедурах контролю необхідно передбачити певні стандарти та критерії інформації.

7. Адаптивність. Система контролінгу повинна реагувати на зміну зовнішніх або внутрішніх факторів.

8. Інтегрованість. Система контролінгу повинна бути повністю інтегрована в систему менеджменту та систему контролю. Тобто стандарти даних, упроваджені в контрольних процедурах, повинні збігатися зі стандартами даних, що використовуються на інших ділянках управління.

9. Цілеспрямованість. Система контролінгу має відповідати тільки за контроль і не втручатися у сферу менеджменту.

Організація й функціонування фінансового контролінгу потребує деталізації переліку принципів з огляду на специфіку його об’єкта. На думку Паєнтко Т. В. [17, с. 62] фінансовий контролінг здійснюється на таких принципах:

1. Постійності та стійкості. Контролінг є цілісною системою, котра має функціонувати безперервно. Порушення цього принципу (наприклад, призупинення функціонування однієї зі складових системи контролінгу) призводить не просто до зниження ефективності системи фінансового контролінгу, а взагалі позбавляє сенсу її впровадження. Наприклад, ведучи мову про фінансовий контролінг як систему підтримки прийняття рішень та їх виконання, не можливо відокремити процеси управління фінансовими потоками від процесів управління інформаційними базами, що містять фінансову інформацію.

2. Своєчасності та гнучкості. Запровадження системи фінансового контролінгу потребує відповідного середовища, здатного забезпечити повноцінне функціонування всіх його елементів. Наприклад, без наявності

умов для створення необхідного інформаційного забезпечення такі функції контролінгу, як планування й аналіз, повноцінно не виконуватимуться.

3. Стратегічного мислення. Контролінг є управлінською системою, його мета полягає в здійсненні стратегічного управління, а не тільки у виявленні помилок та їх виправленні. Якщо контроль, приміром, просто фіксує факт виконання певного показника та його відхилення від плану, то контролінг відповідає на питання, чому це відхилення виникло і якими будуть його наслідки, а далі на основі цієї інформації приймається рішення про реагування на відхилення.

4. Документування. Система контролінгу функціонує на основі оброблення великих масивів поточної й історичної інформації, тому реалізація цього принципу передбачає створення, обслуговування та збереження множини даних для інформаційного й аналітичного забезпечення фінансового контролінгу. Актуалізація цього принципу обумовлена еволюцією контролінгу, його трансформацією в систему підтримки прийняття рішень, елементом якої є управління інформаційними базами.

5. Відкритості та прозорості. Система контролінгу націлена на зменшення асиметрії інформації серед учасників фінансових відносин, тому результати роботи кожної її складової повинні бути відкритими й зрозумілими для всіх зацікавлених сторін. Актуальність цього принципу обумовлена зміною підходів до розкриття інформації у світі. Якщо в другій половині XX ст. ішлося переважно про обов’язкове розкриття фінансової звітності компаніями, котрі становлять суспільний інтерес, то наразі такі компанії добровільно надають більше фінансової інформації, щоб показати потенційним інвесторам дієвість і ефективність їхніх систем внутрішнього контролю, їхній потенціал ефективного використання коштів.

6. Підзвітності й відповідальності. Цей принцип тісно пов’язаний із попереднім та передбачає повну підзвітність осіб, уповноважених розпоряджатися фінансовими ресурсами, та їх відповідальність за неефективне використання таких ресурсів. Реалізація цього принципу стосується не лише

фінансового контролінгу на макрорівні, а й на мікрорівні.

Іванова З.О. виокремлює найбільш адаптивні принципи контролінгу управління [53, с. 138]:

1) принцип безперервності діяльності, який передбачає забезпечення постійного управління й оптимізацію, одержання й оцінку інформації, необхідної для цього;

2) системний підхід, який передбачає побудову системи планування, обліку, аналізу й контролю на всіх стадіях процесу виробництва й реалізації продукції в сукупності із продукцією й роботою персоналу;

3) принцип своєчасності, який передбачає проведення моніторингу й аналізу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища з метою обліку й визначення впливу на рівень витрат підприємства;

4) принцип документування, який передбачає незалежність підприємства під час визначення порядку ведення обліку, аналізу, контролю і прийняття управлінських рішень;

5) принцип пріоритетності стратегічних цілей, який потребує від контролінгу обґрунтування перспектив підприємства й визначення реальних стратегічних цілей;

6) принцип комплексності, згідно з яким контролінг повинен здійснюватися на кожній наступній стадії виникнення витрат, виходячи з результатів попередньої;

7) принцип гнучкості, який передбачає швидке й чітке реагування служби контролінгу підприємства на зміну умов зовнішнього й внутрішнього середовища підприємства;

8) принцип бюджетування, який передбачає використання контролінгу в як інструмента планування, контролю й регулювання, координування діяльності різних підрозділів на підприємстві.

Окрім загальних принципів, доцільно визначити і специфічні принципи, пов’язані зі специфічними завданнями та функціями системи контролінгу.

До специфічних принципів зарахуємо:

1. Дії за алгоритмами. Процедури контролінгу повинні бути прописані настільки детально, щоб результати застосування контрольних процедур не могли залежати від працівника, що їх здійснює. Цей принцип запропоновано у зв'язку з широким застосуванням інформаційних технологій.

2. Орієнтація на кількісні стандарти. Контролінг має використовувати для контролю фінансово-економічної сфери тільки кількісні показники.

3. Оперативність. Система контролінгу має оперативно обробляти та надавати інформацію щодо фінансово-економічної сфери.

4. Конкретизація. Система контролінгу має здійснювати контроль лише фінансово-економічної сфери, не втручаючись в інші сфери.

5. Інноваційне орієнтування. У своїй роботі контролінг має орієнтуватися на наукові дослідження у сфері менеджменту та контролінгу та на останні досягнення інформаційних технологій.

6. Простота побудови та прозорості. Система контролінгу повинна бути зрозумілою усім зацікавленим особам. Насамперед йдеться про систему показників та критеріїв контролінгу.

2.2. Організаційні аспекти контролінгу на підприємстві

Термін «організація» означає інструмент об'єднання ресурсів, де активною складовою виступає саме людський ресурс. Тому організація розглядається як об'єднання людей з метою досягнення певних цілей. З іншого боку, термін «організація» може розглядатися як сукупність дій, направлених на досягнення певного результату найбільш ефективним та доцільним шляхом. Діяльність працівників в організації може бути структурована в різний спосіб за рахунок розподілу повноважень, компетенцій, ролей та функцій працівників. Від організаційної структури залежить можливість протидіяти невизначеності середовища, а отже, і результативність підприємства в цілому [86, с. 95].

Так, синтезоване поняття «організація контролінгу», на нашу думку, має розглядатися як процес, що спрямований на інтеграцію контролінгу, шляхом

визначення його функцій, компетенцій, ролі та місця в організаційній структурі. Максимальна результативність підприємства є ключовим критерієм ефективності організації системи контролінгу.

Проблема організації контролінгу охоплює такі питання: яким чином служба контролінгу повинна бути організована; які завдання має виконувати; як повинен бути організований процес виконання поставлених завдань; які інструменти контролінгу варто застосовувати за певних обставин; як оцінити ефективність служби контролінгу?

Завдання побудови контролінгу менеджмент підприємства покладає, в першу чергу, на фінансового директора. Спосіб реалізації функцій управління безпосередньо впливає на структуру управління, розмежовуючи повноваження, відповідальність між посадовими особами.

Пошуки найефективнішої моделі контролінгу привели до висновку, що не існує єдиної універсальної моделі контролінгу, яка може однаково ефективно задовольнити потреби кожної окремої організації. Тому актуальним стає питання: в яких умовах та які характеристики системи контролінгу є найбільш ефективними?

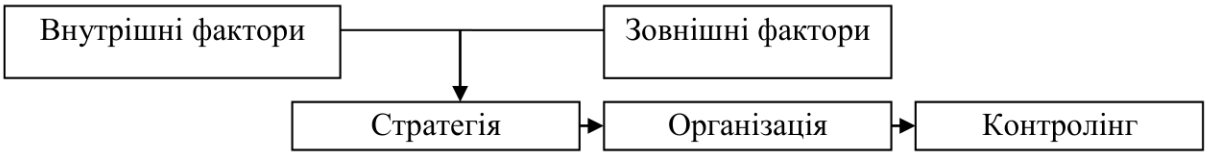


Рис. 2.2. Фактори впливу на організацію контролінгу

Джерело: [79, с. 95]

У середині 60-х років в англомовних наукових публікаціях виник ситуативний підхід (contingency approach) у менеджменті, що відноситься до ряду біхевіористичних теорій. У німецькомовних наукових працях даний підхід одержав назву «Situative Ansatz».

Прихильники такої точки зору на противагу бюрократичній моделі Вебера розглядають організацію як відкриту систему, на яку впливають зовнішні та внутрішні фактори. Метою даного підходу є вивчення організаційних параметрів підприємства, його окремих підсистем під впливом

факторів зовнішнього та внутрішнього середовища.

Ситуативний підхід базується на трьох основних постулатах:

− існування зв'язку між середовищем та організаційною структурою;

− зміна середовища вимагає відповідної організаційної структури;

− кожна окрема ситуація потребує певного оптимального набору організаційних характеристик.

Поштовхом до розвитку даного підходу стала зростаюча складність бізнес-процесів на підприємствах, посилена конкуренція, підвищена невизначеність та розвиток технологій. Альтернативним до ситуативного є підхід, який розглядає організацію з точки зору інституціонального середовища.

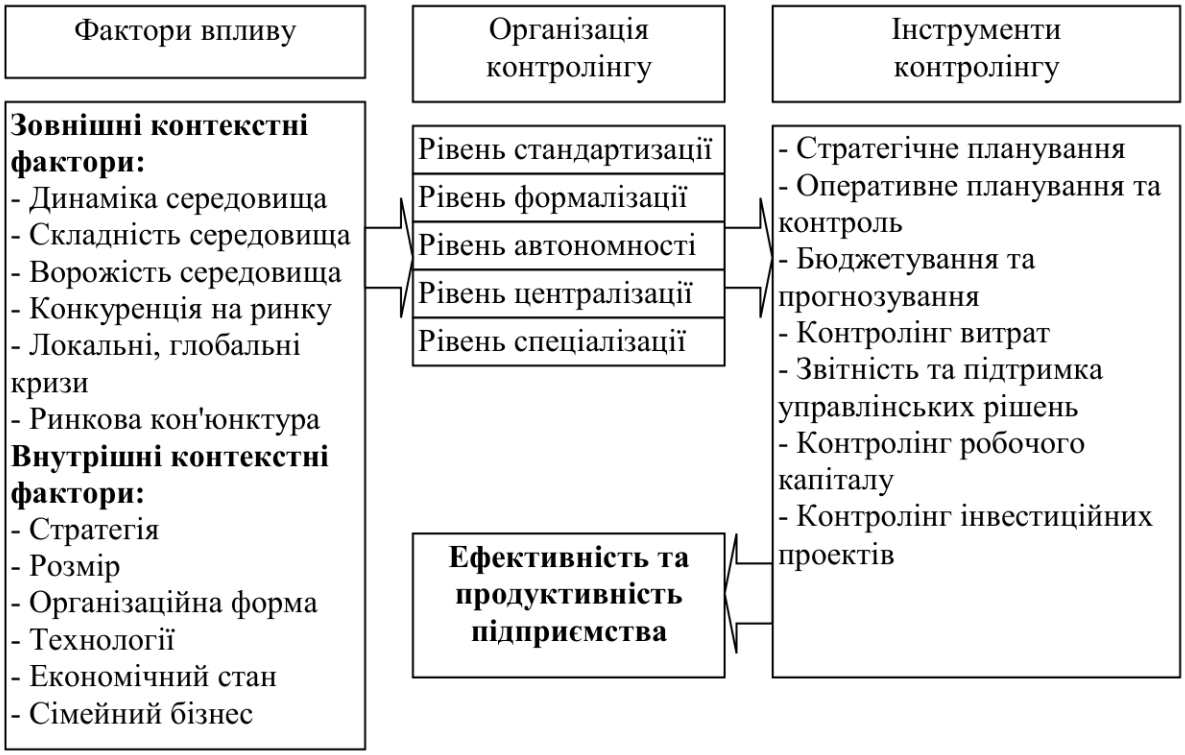


Рис. 2.3. Фактори впливу та організаційні параметри

Джерело: [86, с. 95]

Організація з точки зору системного підходу є відкритою системою, елементам якої притаманні певні характеристики. Використання такого підходу дає змогу всебічно дослідити та встановити закономірності між організаційними характеристиками та умовами середовища, що оточує

підприємство. Установлені закономірності слугують теоретичною основою менеджменту при організації систем управління та, зокрема, контролінгу.

Система контролінгу на підприємстві має певну сукупність організаційних параметрів, які визначають її характеристики та впливають на результативність організації в цілому. Фактори зовнішнього та внутрішнього середовища впливають на параметри системи контролінгу.

Ситуативний підхід не містить у собі заздалегідь визначеного переліку організаційних параметрів. Тому сукупність організаційних параметрів відрізняються в наукових працях різних авторів. На думку П. Хорвата [72, с.742], головними організаційними параметрами є рівень функціоналізації, стандартизації, децентралізації, спеціалізації та формалізації.

Стандартизація – це встановлення заздалегідь визначених багаторазових способів, правил, методів вирішення типових проблем та задач, з метою оптимізації та впорядкування процесів. Можливість стандартизувати певний процес залежить від складності та рівня новизни проблем. Тому стандартизація процесу вирішення принципово нових проблем значно ускладнена та не рідко й зовсім неможлива.

Стандартизацію в системі контролінгу слід розуміти як сукупність методів та способів, які детально описують посадові інструкції контролера.

В цілому стандартизація підвищує якість управління шляхом встановлення чітких правил, методів вирішення проблем, полегшує виконання управлінських завдань та знижує кількість помилок. Проте занадто високий рівень стандартизації гальмує вирішення нових проблем, методика для яких не була встановлена раніше. Так, за високо динамічного середовища стандартизовані системи є менш придатними для використання. Роль стандартизації зростає головним чином на великих підприємствах або за умов стабільного середовища.

Формалізація описує ступінь документування правил, процедур та функцій в організації. В той час як стандартизація встановлює методи вирішення проблем, формалізація має на меті встановити письмово закріплені

правила. Формалізація головним чином вирішує питання відносин працівників між собою в організації, закріплює ролі працівників, встановлює специфікації процесів та посад.

Зростання розміру організації та її організаційної структури зумовлює підвищення рівня формалізації. Особливого значення формалізація набуває в процесі планування та бюджетування, які є центральними інструментами координації. Формалізація планування проявляється в розмежуванні процесу планування на окремі етапи, процедура виконання яких чітко описана (запровадження календаря, лексикона, методів планування). Проте формалізація не повинна призвести до надмірного ускладнення процесів та обмеження гнучкості організації.

Централізація/децентралізація – розподіл повноважень по підрозділах у межах однієї функціональної діяльності, виражає ступінь делегованості управлінських рішень від вищого рівня менеджменту до нижчого.

У малих та в певних випадках середніх організаціях, де високий рівень централізації організаційної структури, служба контролінгу, як правило, не створюється, практика свідчить, що функції контролера можуть виконуватися підприємцем, економічними, обліковими службами чи, навіть, аутсорсинговими структурами. Проте з ростом організації підвищується гетерогенність середовища, ускладнюються бізнес-процеси, і тому виникає потреба в децентралізації організаційної структури. Підвищення децентралізації, в свою чергу, призводить до необхідності запровадження контролера, як посадової одиниці, для координації процесу планування та контролю відокремлених підрозділів підприємства. Зростає також децентралізація самої служби контролінгу. Децентралізовані посадові одиниці служби контролінгу існують у трьох варіантах:

1) дивізіональний контролер;

2) регіональний контролер;

3) функціональний контролер.

При децентралізованій структурі контролінг відіграє найважливішу

функцію координації, створення каналів комунікації для обміну інформацією між окремими відділами (рис. 2.4).

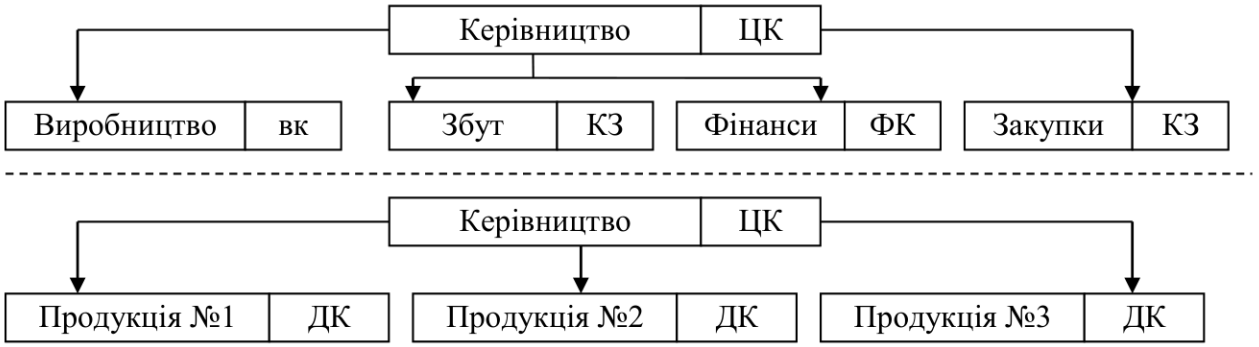


Рис. 2.4. Функціональна та дивізіональна організаційна структура

Джерело: [56, с. 95]

де, ЦК − центральний контролер

ДК − дивізіональний контролер

ВК, КЗ, ФК, КЗ − контролер виробництва, збуту, фінансовий контролер, контролер закупівель.

Важливим питанням є організаційний статус – місце контролера на підприємстві. Так, відділ контролінгу може бути безпосередньо підпорядкований топ-менеджменту або фінансовому директору. На думку П. Хорвата, місце контролінгу залежить від рівня завдань, які покладаються на даний відділ. Якщо контролінг є загально фірмовою сервісною службою, то встановлюється безпосереднє підпорядкування вищому керівництву [72, с. 744]. В іншому випадку, коли контролінг розглядається як допоміжна служба певного відділу (фінансового наприклад), то контролінг підпорядковується цьому відділу.

Спеціалізація визначає кількість видів посад на підприємстві, розподіл повноважень та функцій з-поміж наявних посадових місць. Спеціалізація в контролінгу проявляється у розподілі всередині системи окремих підвідділів (контролінг витрат, маркетингу, інвестицій, персоналу, виробничий та продуктовий контролер). Роль спеціалізації зростає з розміром організації, а також зі зростанням складності процесів. Організації завжди намагаються якомога більш диференціювати свої процеси для зниження впливу невизначеності. На великих підприємствах контролінг представляє собою

систему, яка складається з підсистем, кожна з яких виконує певну функцію або роль. На чолі системи контролінгу стоїть центральний або головний контролер. При зростанні спеціалізації контролінгу виникає питання делегування повноважень всередині відділу контролінгу.

Функціоналізація – це впорядкування функцій та компетенцій працівників в організації. Функціоналізація визначає головним чином компетенції контролера в організації, розмежовує повноваження менеджерів та контролерів, закріплює підпорядкованість контролера іншим відділам.



Рис. 2.5. Схема лінійно-штабної структури

Джерело: [83, с. 95]

Дискусійним питанням залишається лінійна та штабна підпорядкованість контролера. Деякі дослідники наголошують на тому, що контролінг як служба координації планування та контролю в організації має бути штабним підрозділом. Так, штабні підрозділи мають на меті консультування лінійних керівників у вигляді порад та рекомендацій. Така штабна структура характеризується більш швидким реагуванням на мінливість середовища.

Організація відділу контролінгу у вигляді лінійно-штабної одиниці об’єднує переваги обох попередніх варіантів. Наявність лінійної складової закріплює за контролером його авторитет та значення в лінійній структурі. Таким чином, поради та рекомендації стають обов’язковими до виконання підлеглими контролера. Наради та комітети, які проводяться з участю контролерів, керівників та виконавців, виступають важливим інструментом координації в організації та інтеграції лінійних та штабних функцій контролера.

Лінійна структура контролінгу проявляється в підпорядкованості до контролера інших відділів. Зазвичай контролер має у підпорядкуванні відділи внутрішнього та зовнішнього аудиту, виробничу бухгалтерію, планування,

прогнозування. Головний бухгалтер не підпорядковується контролеру, проте контролер має вищий статус.

Існує також можливість запровадження контролінгу без створення окремого підрозділу. Так, функції контролера передаються керівникам різних підрозділів. У такому випадку запорукою успішної цілеспрямованої підтримки менеджменту та координації підрозділів стає об'єднання керівників-контролерів в окремі крос-функціональні групи та запровадження системи внутрішньої комунікації, яка має забезпечувати обмін інформацією.

Іншим варіантом контролінгу без створення окремого підрозділу може бути перекладання функцій контролінгу на відділ обліку. Функції бухгалтера доповнюються функціями контролера. Таким чином, при запровадженні функцій контролінгу досягається економія фонду заробітної плати, збереження чисельності працівників. Проте інтеграція функцій контролера в різні підрозділи може мати негативний ефект для підприємства. По-перше, відбувається збільшення навантаження на існуючі підрозділи, погіршуючи тим самим, якість їх роботи. По-друге, порушується цілісність системи контролінгу, що негативно впливає на його координаційну функції.

Ситуативний підхід до управління, який будується на системному підході, розглядає організацію, як відкриту систему, що складається із взаємопов'язаних підсистем елементів.

2.3. Методика проведення контролінгу

Зважаючи на те, що в ринкових умовах господарювання підприємство є відкритою системою, діяльність такої системи являє собою взаємодію внутрішнього і зовнішнього середовища. Саме ці два компоненти постійно перебувають у тісному взаємозв'язку. Залежно від сили впливу чинників кожного середовища, одне з них є домінуючим над іншим і впливає на його функціонування. В будь-якому випадку від балансу їх дії залежить ефективність діяльності підприємства.

На нашу думку, процес аналізу та оцінки інформації щодо організаційного середовища підприємства може включати наступні етапи:

1. Визначення елементів внутрішнього та зовнішнього середовища, що можуть впливати на діяльність підприємства.

2. Виділення із встановлених елементів найбільш важливих для підприємства – «ключові фактори».

3. Збір інформації про «ключові фактори».

4. Оцінка отриманої інформації .

5. Формування висновків та прийняття відповідних управлінських рішень на основі результатів здійсненого аналізу.

Важливо відзначити, що інформація щодо факторів зовнішнього середовища використовується у сфері стратегічного контролінгу, відповідно, внутрішні критерії діяльності підприємства – область діяльності оперативного контролінгу.

Підкреслимо, що постійна зміна умов внутрішнього і зовнішнього середовища потребує точного аналізу всіх вихідних чинників, що впливають на підприємство. Лише повний збір та узагальнення вихідної інформації дають змогу коректно встановити цілі діяльності, розробити в подальшому стратегії їх реалізації і трансформувати стратегії в програми заходів на тактичному та операційному рівнях управління.

Вважаємо, що аналіз зовнішнього середовища повинен проводитися постійно, оскільки його результатом є отримання інформації, на основі якої робляться оцінки щодо поточного положення компанії. Такий аналіз являє собою процес, за допомогою якого менеджери контролюють зовнішні по відношенню до організації фактори, щоб визначити можливості і загрози для підприємства. Аналіз зовнішнього середовища включає вивчення впливу економіки, правового регулювання і управління, політичних процесів, природного середовища і ресурсів, соціальної і культурної складових суспільства, науково-технічний і технологічний розвиток суспільства, інфраструктури (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Контролінг основних чинників зовнішнього середовища підприємства

	Чинник	Перелік підконтрольних питань
	1	2
Зовнішнє середовище	Економіка	Загальні економічні положення , рівень і напрямки розвитку, темпи інфляції і дефляції, рівень зайнятості населення, бюджетний баланс, наявність та доступність кредитних засобів, ставки за кредитами, податкові ставки, стабільність національної валюти, сальдо платіжного балансу
	Політика	Політична система і життя, вплив політики на управління, розподіл повноважень федеральних, муніципальних і місцевих органів влади, митна політика, антимонопольна політика, пільги і вільні економічні зони, інвестиційна політика, політика приватизації, кредитна політика
	Ринок	Динаміка попиту та пропозиції, доходи різних соціальних груп, інтенсивність конкуренції, форми ринку в конкретній сфері діяльності, життєві цикли попиту, ціни на фактори виробництва, ринок праці, місткість ринку, життєві цикли різних видів товарів і послуг
	Конкуренція	Якими мотивами керуються конкуренти? Чи вдоволений конкурент своїм дійсним станом? Які ймовірні кроки чи зміни в стратегії почне конкурент? У чому вразливість конкурента? Що може спровокувати найбільші і найефективніші відповідні заходи з боку конкурента? Поточна стратегія конкурентів Сильні і слабкі сторони конкурентів
Зовнішнє середовище	Міжнародні відносини	Можливості й обмеження, викликані діяльністю міжнародних і регіональних організацій (ВТО – Всесвітня торговельна організація; ОПЕК – Організація країн-експортерів нафти; ЄС – Європейське співтовариство «Спільний ринок»), можливості й обмеження, спричинені економічним союзом країн СНД, зміна валютного курсу і політичних рішень у країнах, що виступають у ролі інвестиційних об’єктів або ринків, міжнародна конкуренція, міжнародні інвестиції, система державного регулювання ЗЕД, заходи інших держав із захисту внутрішнього ринку
	Технологічні фактори	Рівень асигнувань на НДДКР, зношення основних виробничих фондів, оцінка рівня розвитку технології, конкурентоспроможність технології на зовнішньому ринку
	Соціально-культурні фактори	Структура суспільства (класи, етнічні групи, меншості, поділ за особистими доходами), умови життя різних соціальних груп, соціальна напруженість у суспільстві, рівень пропозиції на ринку робочої сили, соціальні і релігійні традиції, рух на захист прав споживачів, активність професійних спілок на захист прав трудящих, організації соціального плану, їхня роль і вплив, суспільні цінності, установки, відносини, очікування і мораль

Джерело: [41, с. 170]

Основні чинники, на які необхідно звертати увагу при здійсненні аналізу внутрішнього середовища підприємства наведені в таблиці 2.2.

Підкреслимо, що основою аналізу і управління чинниками зовнішнього та внутрішнього середовища є вибір самих чинників.

Таблиця 2.2

Контролінг чинників внутрішнього середовища

	Чинник	Перелік підконтрольних питань
Внутрішнє середовище	Маркетинг	Частка ринку підприємства. Важливо встановити тенденцію зміни частки ринку підприємства по відношенню до конкурентів Асортимент продукції. Необхідно оцінити відхилення асортименту від оптимального, орієнтуючись при цьому на прибутковість Ринкові дослідження та інноваційні розробки. Для забезпечення конкурентоспроможності важливою є розробка нових видів продукції на основі досліджень потреб ринку Обслуговування покупців. Впливає на обсяги реалізації продукції через створення та збереження прихильності покупців до продукції підприємства. Належний рівень обслуговування може давати можливість встановлювати високі ціни Збут та реклама. Будь-яка продукція підприємства потребує ефективного збуту, реклами та творчого підходу до просування на ринок
	Виробництво	Можливості підприємства щодо випуску продукції з більш низькою собівартістю Доступність нових видів матеріалів Залежність від кількості постачальників Відповідність обладнання сучасним стандартам Дієвість системи контролю якості продукції Ефективність використання ресурсів підприємства Технологічні нововведення, що впливають на ефективність виробництва Можливість швидкого переходу до випуску нових видів продукції
	Фінанси	Ретельний аналіз фінансового стану підприємства важливий для з'ясування його наявних та потенціальних слабкостей по відношенню до конкурентів, визначення сильних сторін в перспективі. Необхідний також контроль за прибутком підприємства від різних видів продукції та діяльності взагалі
	Персонал	Компетентність вищого керівництва Система мотивації Плинність кадрів (особливо стосовно провідних спеціалістів) Ефективність системи підвищення кваліфікації персоналу (особливо керівного складу) Підвищення якості роботи персоналу Організація праці
	Організація управління	Організаційна структура Методи управління Рівень менеджменту
	Культура підприємства	Звичаї, атмосфера та клімат, що створені на підприємстві впливають на основні показники його діяльності

Джерело: [41, с. 171]

Процес відбору власне чинників – складна і відповідальна справа на підприємстві: кожен чинник повинен бути забезпечений інформаційним ланцюжком (за ним (ланцюжком) повинна створюватись система внутрішньої звітності і збору зовнішньої інформації); кожен чинник впливає на досягнення мети прямим і непрямим чином; за кожним чинником можливе багатоальтернативне прогнозування і планування; збільшення кількості чинників вартісно здорожує систему планування і контролінгу, але при цьому підвищує їхню ефективність на підприємстві і, навпаки, зменшення кількості чинників знижує витрати, але може призвести і до зниження ефективності планування і контролінгу; слід враховувати взаємну дію різних чинників (іноді різноспрямованих) на процес реалізації мети; вибір чинників повинен мати суто індивідуальний характер для конкретного підприємства.

Щодо аналізу внутрішнього середовища підприємства, то на нашу думку, він повинен здійснюватися з урахуванням тенденцій, що склалися в зовнішньому середовищі. І саме в процесі цього аналізу перевіряється вся система господарювання підприємства та окремих його підсистем щодо реалізації можливостей, які зовнішнє середовище надає підприємству, а також вживаються заходи щодо запобігання й послаблення загрози його існуванню, тобто виявляються сильні та слабкі сторони з оцінкою ймовірності реалізації перших і подолання останніх. Кожен чинник має ряд особливостей. Чинники треба вміти виміряти, оцінювати і управляти ними.

Також варто відзначити, що на сьогоднішній день існує досить велика кількість інструментів контролінгу, за допомогою яких можна здійснити аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства. Зокрема, використання методів стратегічного контролінгу сприятиме одержанню достовірної та актуальної інформації щодо зовнішніх факторів впливу на діяльність підприємства, а інструменти оперативного контролінгу допоможуть здійснити точний аналіз внутрішнього середовища підприємства з мінімальними затратами часу та фінансів. Перелік основних методів, що

використовуються в процесі аналізу середовища підприємства на ведений на рис. 2.6.

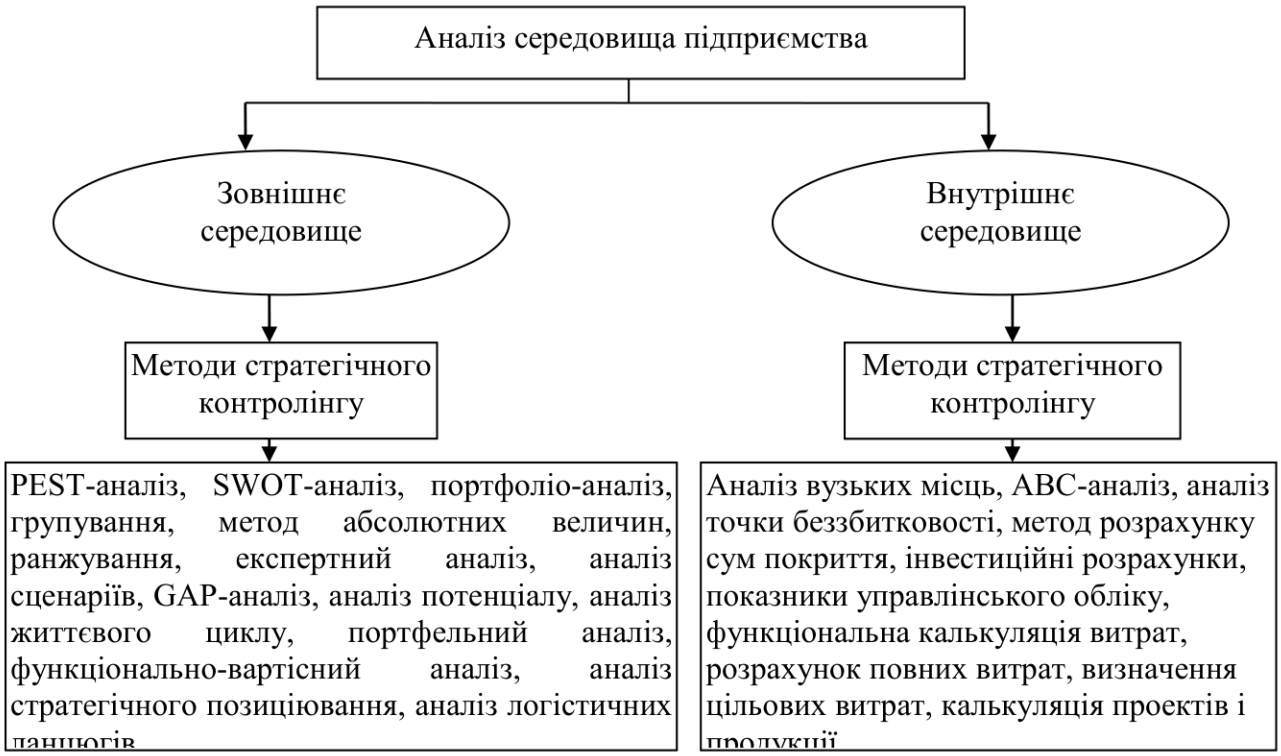


Рис. 2.6. Основні контролінгові інструменти аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства

Джерело: [41, с. 171]

Наведений перелік методів контролінгу, які можна використовувати в процесі аналізу організаційного оточення підприємства є неповний, адже методологічна база контролінгової системи містить досить велику кількість прийомів, які застосовуються для дослідження того чи іншого поставленого керівництвом завдання. Вибір методів та інструментів повинен здійснюватися, виходячи з індивідуальних умов функціонування кожного підприємства та мети, якої менеджер прагне досягти в результаті проведеного аналізу.

Кожен з видів контролінгу (стратегічний, оперативний) має свої цілі, а також методи і інструменти для їх досягнення [25, с. 175].

Стратегічний контролінг повинен забезпечити виживання підприємства, відстежувати намічені цілі розвитку і досягнення довгострокової стійкої переваги перед конкурентами. Відповідно, об’єктами контролю є такі показники, як цілі, стратегії, сильні і слабкі сторони фірми, шанси і ризики в

бізнесі.

Зокрема, інструментами стратегічного управління, які використовує стратегічний контролінг, є: «власне виробництво - постачання з боку»; аналіз конкуренції; логістика; «портфельний аналіз»; аналіз потенціалу; «стратегічні розриви»; розробка «сценаріїв».

Оперативний контролінг орієнтований на короткострокові цілі і контролює такі основні економічні показники фірми, як рентабельність, ліквідність і продуктивність. Завдання, в основному, включають виробничий облік, оперативне планування і бюджетування, аналіз стандартів продуктивності і відношень, формування звітів, порівняння результатів з цілями, параметричний аналіз, формування звітів.

Основні методи і інструменти оперативного контролінгу досить сильно відрізняються від стратегічного. Найбільш відомими є наступні інструменти: «АВС-аналіз»; аналіз об’єму замовлень; розрахунку сум покриття; оптимізація розмірів партії продукції; аналіз знижок та інші.

За допомогою стратегічного і оперативного фінансового контролінгу можна вирішити такі традиційні проблеми управління підприємством, як: низька платіжна дисципліна структурних підрозділів; неконтрольована дебіторська заборгованість; слабке управління витратами; невірне визначення прибутковості філій і видів бізнесу; сплата необґрунтовано високих податків в місцевий і загальнодержавний бюджети.

Висновок до розділу 2.

Фінансовий контролінг є важливою складовою ефективного управління фінансовими процесами на підприємствах. Його принципи, такі як постійність, своєчасність, стратегічне мислення, документування, відкритість та прозорість, а також підзвітність і відповідальність, сприяють забезпеченню ефективного контролю та аналізу фінансових показників. Ці принципи допомагають підприємствам досягати стратегічних цілей і забезпечувати стійке функціонування в умовах змінюючогося бізнес-середовища.

Організація контролінгу на підприємстві вимагає уважного вивчення його функцій, компетенцій, ролі та місця в організаційній структурі з метою максимізації результативності підприємства.

Основні питання, що виникають у процесі організації контролінгу, стосуються структури служби контролінгу, визначення завдань, методів виконання завдань, вибору інструментів контролінгу та оцінки ефективності його діяльності. Фінансовий директор покладається з вирішенням цих завдань та впливає на структуру управління шляхом визначення повноважень та відповідальності різних посадових осіб.

Використання стратегічного і оперативного фінансового контролінгу є важливим інструментом для вирішення різноманітних проблем, що виникають у процесі управління підприємством. Ці підходи дозволяють ефективно контролювати платіжну дисципліну, дебіторську заборгованість, витрати, прибутковість підрозділів і бізнес-напрямків, а також оптимізувати податкові стратегії. Вирішення цих проблем сприяє покращенню фінансової стійкості підприємства та сприяє його стійкому розвитку в динамічному економічному середовищі.

РОЗДІЛ 3
УДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Контролінг як концепція системного управління

Поняття «контролінг» походить від англійського дієслова «to control», яке має різні визначення. В економічному значенні воно означає управління і регулювання господарською і фінансовою діяльністю підприємства. Контролінг можна віднести до числа найбільш перспективних напрямків у сфері функціонального, інституціонального та інструментального забезпечення системи управління підприємством, він синтезує в собі управлінський облік, планування, контроль та аналіз [31, с. 149].

Контролінг як засіб ефективного управління передбачає не тільки спостереження за факторами зовнішнього середовища а й відповідну на них реакцію та управління внутрішніми процесами, які здійснюються безпосередньо на підприємстві, а також і здатність керівництва передбачити наперед динаміку зовнішнього середовища і заздалегідь розробити певну програму заходів, яка дозволить уникнути негативних наслідків або вчасно зреагувати на нові можливості для розвитку підприємства.

Контролінг як концепція системного управління організується, як правило, там, де управління знаходиться в кризі або господарська діяльність не задовольняє сучасним вимогам і вимогам ринку. Чинники, що є підставою для створення системи контролінгу в організації: погіршення економічних показників; поява нових або зміна цілей у сформованих умовах функціонування; відсутність узгодження цілей; застарілі методи планування, калькулювання і аналізу не задовольняють менеджмент підприємства; відсутність методик обліку та аналізу, невідповідність вимогам як основи для відстеження діяльності і прийняття управлінських рішень; дублювання або відсутність деяких функцій, наявність конфліктних ситуацій при їхньому виконанні.

Слід зауважити, що застосування системи контролінгу на вітчизняних підприємствах не дуже поширено та не завжди ефективно, що обумовлено:

1) відсутністю достатньої інформації впровадження систем контролінгу та її низькою оперативністю;

2) недостатньою кількістю розробок в області комплексних інформаційних систем, що відповідають вимогам певної організації;

3) нестабільністю економічної політики багатьох підприємств, відсутністю її цільової спрямованості;

4) неузгодженістю в роботі різних відділів підприємства, а також недостатньою прозорістю інформації;

5) ігноруванням і недооцінкою проблем зовнішнього середовища;

6) високою затратністю впровадження системи контролінгу, навчання фахівців у цій галузі, придбання інформаційних систем, реструктуризації вже існуючих підрозділів та формування нового відділу;

7) відсутністю відповідного нормативно-правового забезпечення системи контролінгу, а також нестачею фахівців, що володіють необхідними знаннями та навичками.

Таким чином, дослідивши помилки щодо впровадження системи контролінгу на підприємстві, їх можна узагальнити та систематизувати (рис. 3.1).

Необхідно зазначити, що створення служби контролінгу на підприємстві не гарантує відразу підвищення ефективності управління, але вона здатна позитивно вплинути на: організацію та методичну підтримку процесів планування та фінансування; надання аналітичної інформації керівництву; інформаційно-аналітичну і методичну допомогу інвестиційних проектів і інноваційних процесів; розробку та вдосконалення системи діагностування відхилень; координацію і методичну підтримку системи обліку витрат і прибутку. Така служба базується на інформаційних технологіях, що дозволяє скоротити час на обмін даними, знизити трудомісткість обліково-аналітичних процедур, збільшити обсяг перероблюваної інформації.

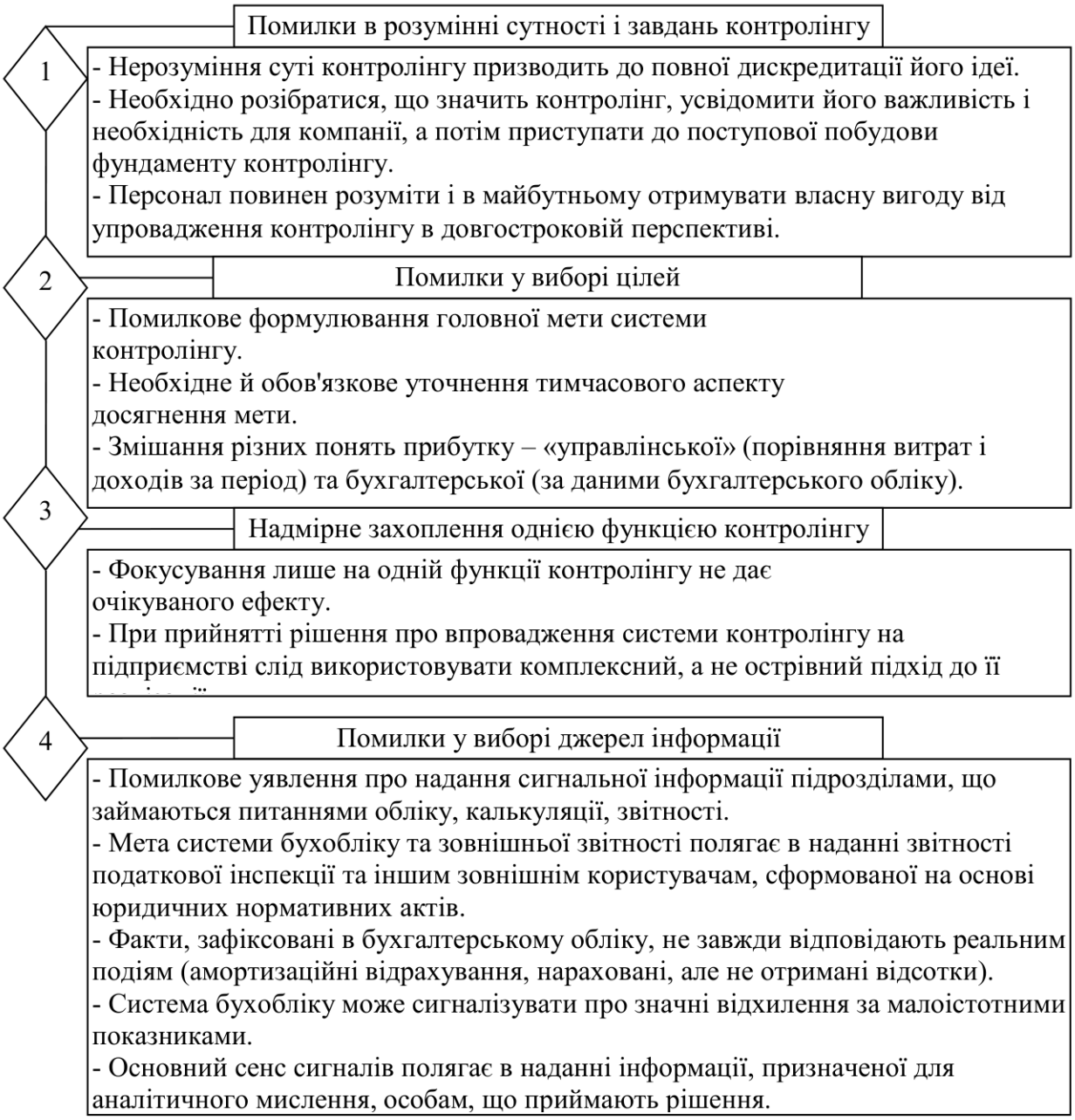


Рис. 3.1. Узагальнення типових помилок щодо впровадження системи контролінгу на підприємстві

Джерело: [31, с. 149]

Так, основні права працівників служби контролінгу: давати обов’язкові для підрозділів указівки за методиками планування, обліку затрат та аналізу; отримувати від керівників та працівників інформацію про підрозділи підприємства, необхідну для виконання своїх посадових обов’язків; здійснювати зв’язок з іншими підприємствами і фірмами з питань, які входять до компетенції служби; вносити нові пропозиції, щодо критеріїв та методів

розрахунку винагороди за активну працю.

Процес запровадження системи контролінгу на підприємстві починається з прийняття рішення щодо її розробки. Насамперед розробляється: система планування та фінансування; методика розрахунку витрат по видам, місцям виникнення, продукту; методика розрахунку маржинального прибутку в цілому по підприємству. Керівництво підприємства повинно показати дієвість розробленого плану впровадження контролінгу та переконати персонал у необхідності його застосування.

Слід зазначити, що існують випадки, коли не варто впроваджувати контролінг на підприємстві, а саме: якщо керівники не роблять висновки зі звітів та не реалізують стратегічні заходи; якщо керівник планує контролінг передчасно не здійснивши аналіз, оцінку, навчання та виховання персоналу підприємства; якщо керівник практикує лише авторитарний стиль управління, якому притаманне зняття із себе відповідальності у випадку невірних прийнятих рішень.

Фактори, що перешкоджають успішному впровадженню системи контролінгу, можна поділити на наступні групи: помилки цілепокладання; історичні; психологічні; методологічні; організаційні. Так, нерозуміння чи викривлене розуміння сутності та призначення системи контролінгу і використовуваних нею інструментів є ключовим чинником, що гальмує її ефективне впровадження. Проте варто відзначити, що вплив даного чинника планомірно знижується, оскільки все більше керівників, особливо великих компаній, уважають систему контролінгу необхідною частиною процесу прийняття рішень. Більшість рішень фактично приймається крізь призму більш широкого кола супідрядних цілей, у цілому забезпечують органічне розвинення компанії. Це – рівень ліквідності, покриття ринку в регіонах присутності, зростання обсягів продажів (як інтенсивний, так й екстенсивний), збереження і навчання персоналу, зниження ризику за зобов’язаннями.

Тим не менш, можна виділити основні помилки, пов’язані з нерозумінням суті контролінгу керівниками вітчизняних підприємств, а саме:

низька ступінь усвідомлення реальної моделі цілепокладання компанії, тому що будується вона здебільше на засадах інтуїтивного та авторитарного підходу замість застосування системи показників ефективності; надмірна увага до показника «операційний прибуток за поточний фінансовий рік» як до найбільш впливового критерію прийняття рішень.

До числа історичних факторів, що негативно впливають на бізнес-процеси компаній, відносяться: неформалізовані організаційні структури і непрозорість схеми прийнятих рішень; несталі традиції планування та обліку з метою управління; недостатній рівень економічних знань нефінансового топ-менеджменту, у тому числі недостатнє знайомство з передовими інструментами контролінгу, як із методичними, так і з технологічними; відсутність широкої практики аналізу фінансових та операційних ризиків через відносно недавнє кардинальне підвищення рівня конкурентного тиску в різних сферах бізнесу; неприйняття нових технологічних форм подачі та аналізу інформації. Однак на рівні середнього менеджменту частка технологічно просунутих керівників постійно зростає, що позитивно вплине на впровадження сучасних інструментів управління.

До психологічних факторів, що негативно впливають на впровадження контролінгу, перш за все слід віднести слабку мотивацію персоналу до його прийняття та розуміння необхідності, а також песимістичний психологічний настрій керівника та його невпевненість. Усі ці психологічні проблеми необхідно вирішувати, беручи до уваги людський фактор, вести роз’яснювальну роботу, цілеспрямовано зміщувати акценти від впроваджуваного технологічного інструменту до розуміння філософії контролінгу та позицій самоконтролінгу співробітників на всіх рівнях підприємства.

Серед найбільш критичних методологічних чинників, що негативно впливають на впровадження сучасних інструментів контролінгу, можна відзначити: ігнорування необхідного реінжинірингу бізнес-процесів і необхідності створення корпоративних стандартів контролінгу; невдале

виділення в компанії центрів відповідальності; вибір неадекватних принципів трансфертного ціноутворення; застосування різних методологій при плануванні та обліку; незбалансованість в обсязі наданої керівництву аналітичної інформації. Із часом ступінь варіації показників у різних бізнес-процесах змінюється, отже, повинен пропорційно змінюватися й обсяг аналітичної інформації. Надлишок інформації забирає увагу керівництва і час на аналіз ситуації, при цьому нестачу даних щодо нових проблем в іншій області може призвести до істотних утрат для підприємства; суперечливість методик аналізу в підрозділах; ризик застосування помилкової методології та методик; відсутність адекватного врахування необхідних для аналізу вихідних даних; використання в якості джерел інформації даних тільки бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що для комплексного вирішення завдань контролінгу потрібна інформація більш високого рівня – зовнішня і нефінансова, наприклад, задоволення клієнтів, упізнавання бренду, дані конкурентів і галузевих спілок.

Потребу в отриманні цих даних необхідно закладати на ранніх етапах проектування системи контролінгу. Також необхідно вивчити досвід реалізації даної системи на інших підприємствах, звернути увагу на типові помилки і проблеми в рамках здійснення подібного заходу.

В успішності проекту впровадження системи контролінгу і, зокрема, окремих її інструментів визначальну роль відіграють організаційні чинники. З одного боку, вони можуть істотно полегшити впровадження системи, а з іншого – не менш істотно йому перешкодити. Помилки при впровадженні системи контролінгу витрат стосуються чіткості постановки цілей і завдань, вибору джерела отримання даних та необхідного обсягу інформації. Існують також обмеження щодо впровадження контролінгу, пов’язані з діяльністю керівництва компанії. Так, більшість вітчизняних керівників підприємств невірно розуміють призначення системи контролінгу, тому що основні методики контролінгу прийшли із зарубіжної літератури, що викликає появу

істотних різночитань у застосовуваному категоріальному апараті.

Необхідність структурування розрізненого масиву неузгодженої теорії стає очевидною для спрощення застосування інструментарію контролінгу на практиці. Унаслідок цього виникає все більша кількість перешкод при реалізації нових змін до компанії. Процесні зміни при реалізації системи контролінгу витрат впливають на різні функціональні області управління, такі як планування, облік, аналіз, контроль. При цьому відбуваються якісні й кількісні зміни показників функціонування підприємства: установлюється система планування, більш реально відображає майбутнє стан ситуації на ринку, що зменшує відхилення та призводить до більш точного виконання плану, забезпечення своєчасного покриття можливих збитків.

Із метою отримання позитивних результатів від упровадження системи контролінгу на підприємстві необхідно [31, с. 150]:

− не впроваджувати контролінг «знизу-вгору», починаючи від окремих його інструментів в окремих підрозділах. Такий підхід на практиці призводить до того, що у його ініціаторів бракує організаційної та адміністративної потужності для змін, які в більшості випадків зачіпають ключові бізнес-процеси. Необхідно проводити роз'яснювальну роботу з керівництвом про цілісність системи контролінгу, і тільки тоді починати роботу із середнім менеджментом, коли вищий керівник повністю усвідомлює необхідність проекту;

− визначити готовність керівників делегувати прийняття оперативних рішень на рівень середнього менеджменту зі збереженням необхідного рівня контролю, але без регулярного втручання.

Необхідно мінімізувати ризик того, що контролінг залишиться аналітичною системою підтримки прийняття окремих рішень на рівні «керівник – контролер», а не буде органічно вбудований у цикл бізнес-процесів підприємства;

− урахувати ризик надмірного (або недостатнього) посилення впливу контролерів на менеджерів через перерозподіл функцій. Необхідно

мінімізувати ризики дублювання функцій інших підрозділів;

– не применшувати ризик відторгнення системи з боку лінійного персоналу, тобто впровадження системи контролінгу та окремих її інструментів припускає перерозподіл старих і появу нових функцій в існуючих підрозділах. Доцільно надавати додаткові роз'яснення для співробітників, які саботують створення системи. Необхідно мінімізувати ризик міжособистісних конфліктів контролерів та менеджерів шляхом залучення в процес створення системи контролінгу її потенційних користувачів на ранніх етапах проектування.



Рис. 3.2. Місце контролінгу в забезпеченні економічної безпеки національної економіки

Джерело: [25, с. 60]

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.

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]

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.

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 реалізації 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. Стратегічний управлінський облік в системі контролінгу підприємства

В дослідженні встановлено, що контролінг є цілісною міжфункціональною підсистемою збору, обробки та альтернативної інтерпретації інформації щодо стану виробничо-комерційної діяльності підприємства, структурно-динамічних тенденцій, можливостей та загроз її розвитку з метою підтримки прийняття, реалізації, контролювання та ревізії управлінських рішень в менеджменті підприємства.

Поряд з інструментами діагностики, інструментарій контролінгу здатен сформувати цілісну систему забезпечення раціонального прийняття управлінських рішень стратегічного, тактичного та оперативного характеру в менеджменті підприємства, зокрема, аграрного. Основним проблемним питанням методичного характеру при цьому є необхідність уникнення дублювання та встановлення пріоритетності конкретизованих функцій збору та аналізу управлінської інформації, а також підтримки прийняття рішень.

Раціональним шляхом вирішення вказаного проблемного питання є застосування інструментальної концепції інтеграції підсистем діагностики та контролінгу в систему менеджменту аграрного підприємства. Слід зазначити, що сучасна наукова думка поряд з інструментальним концептуальним підходом щодо впровадження окремих елементів в систему управління підприємства виділяє функціональний та процесний підходи.

Втім, з огляду на специфіку діяльності аграрних підприємств пріоритетною є саме інструментальна концепція, яка забезпечує необхідну жорсткість у виконанні контрольної функції менеджменту, а також достатню глибину формування інформації для підтримки прийняття управлінських рішень.

Процес інтеграції інструментарію економічної діагностики та контролінгу передбачає формування та функціонування відповідного організаційного механізму (рис. 3.4).

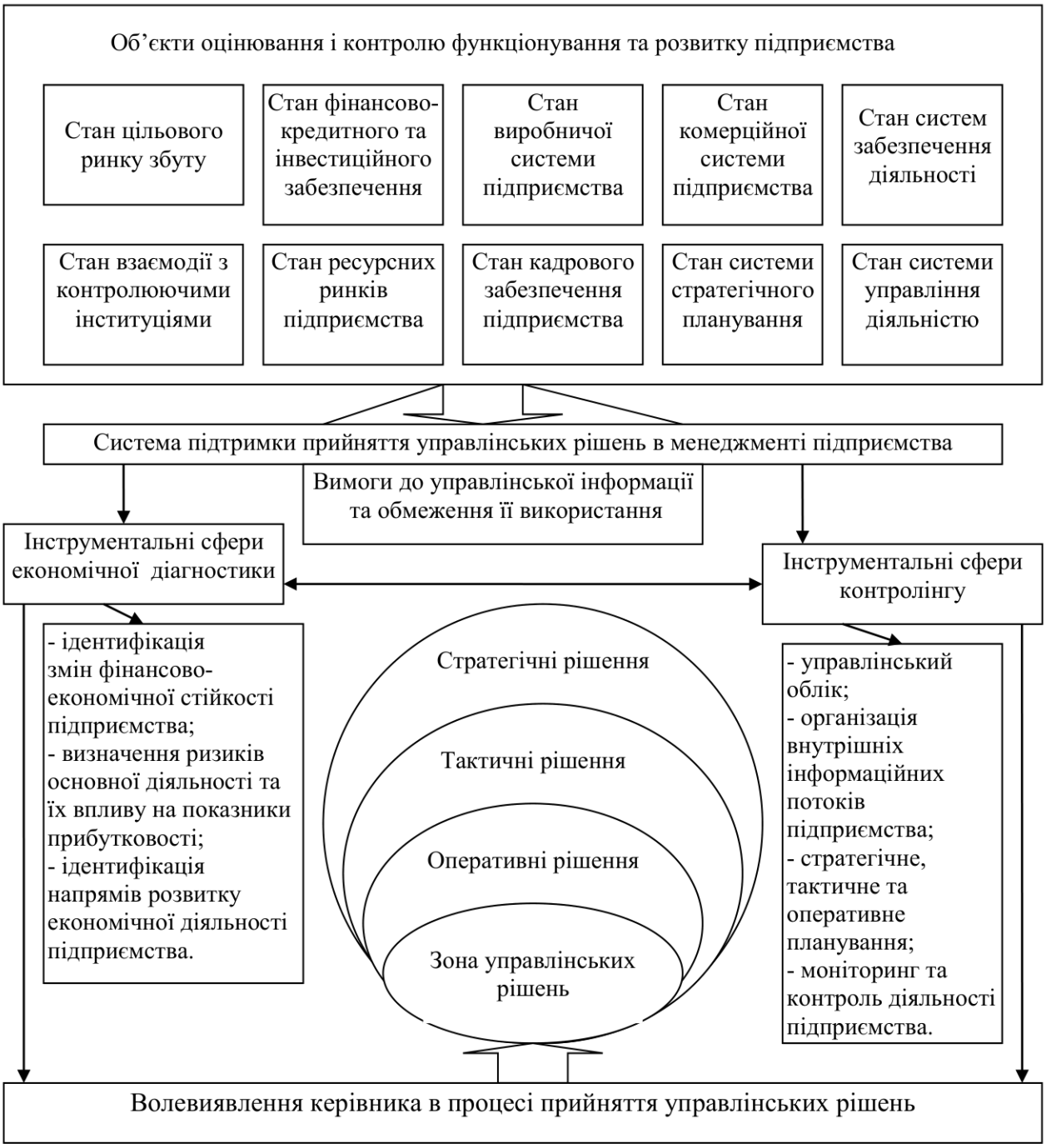


Рис. 3.4. Організаційний механізм інтеграції інструментарію діагностики та контролінгу в систему менеджменту підприємства

Джерело: [43, с. 71]

Впровадження запропонованого механізму передбачає ефективне використання потенціалу операційної діяльності аграрних підприємств та раціональне прийняття управлінських рішень на всіх рівнях від оперативних до стратегічних. При цьому саме стратегічний рівень управлінських рішень потребує найбільш адекватної виконанню завдань розвитку підприємства інформації, яка отримується засобами діагностики та контролінгу.

Останнє актуалізує необхідність формування системи стратегічної діагностики стану внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства з огляду на суперечливий характер та методичні розбіжності при застосуванні технологій стратегічного управління в агробізнесі. В свою чергу, обґрунтованість аналізу стратегічних альтернатив визначається якістю інформації організаційно-управлінського та економічного характеру. При цьому, значимість параметрів стану зовнішнього середовища зумовлює актуалізацію моніторингових функцій та інструментів, а відстеження стану зовнішнього середовища підприємства діагностичних.

Крім того, результати моніторингу зовнішнього середовища повинні бути співвіднесені з показниками стану потенціалу розвитку підприємства в процесі прийняття того чи іншого управлінського рішення, що потребує усунення внутрішньоструктурної інформаційної асиметрії. Відповідно, в дослідженні окреслено систему внутрішньогосподарських управлінських комунікацій аграрних підприємств на основі формалізації функцій системи управління, що здійснюють діагностування та контролінг. Останнє дозволило також розвинути організаційно-економічні засади реалізації контрольної функції менеджменту аграрних підприємств.

Вивчення досвіду діяльності аграрних підприємств дозволило ідентифікувати невідповідність систем управління ефективній інтеграції в них інструментів діагностики та контролінгу. Результати застосування методу експертних оцінок на основі формування фокус-груп експертів з керівників та спеціалістів підприємств дозволили виявити основні проблеми, які виникають в управлінні агробізнесом в сучасних умовах, а саме: невизначеність ознак, критеріїв та цільових або прогностичних значень показників діяльності, які б застосовувались в процесі планування; несвоєчасність отримання та низький рівень релевантності комерційно-важливої інформації щодо стану цільових та ресурсних ринків; невідповідність облікової та управлінської інформації запитам керівників та спеціалістів, відповідальних за прийняття рішень в процесі оперативного, тактичного та стратегічного управління.

Інтеграція систем діагностики та контролінгу в менеджмент аграрних підприємств покликана надати впорядкованості існуючим функціональним системам та підсистемам управління підприємством. Оцінка стану та здатності до сприйняття визначеного інструментарію цими системами виконана через призму потенціалу функціональних систем діагностики та контролінгу в аграрних підприємствах. При цьому було вивчено стан планування, обліку та економічного аналізу в практиці менеджменту підприємств Харківської області, що дозволило виявити значні резерви використання елементів функціональних систем менеджменту в процесі запровадження раціональних систем діагностики та контролінгу. Дана частина дослідження виконувалась на основі застосування методу експертних оцінок.

Результати оцінки ступеня використання потенціалу елементів функціональної системи управління аграрним підприємством показали, що ступінь їх залучення до використання інструментів діагностики і контролінгу складає 19-35 %. Це є свідченням наявності значних можливостей впорядкування функціонування елементів, відповідальних за формування інформації планового характеру, та підвищення якості управлінських рішень, які приймаються.

Дослідження дозволили звернути увагу на той факт, що, здебільшого, аграрні підприємства не використовують критерії та індикатори, які б характеризували ефективність реалізації можливостей підприємства щодо їх розвитку через досягнення успіху продукції та виробника на ринку, наявність конкурентних переваг тощо, в практиці планово-економічної роботи та стратегічного планування.

Відповідно, інструментарій діагностики та контролінгу, який залучається, не дозволяє формувати інформаційну базу щодо відстеження та виявлення потенційних можливостей зростання економічних результатів діяльності підприємства. Останнє суттєво гальмує розвиток стратегічного управління, як основи стабілізації економічного розвитку аграрних підприємств.

Інтеграція інструментів діагностики та контролінгу фактично формує інформаційний простір прийняття рішень в менеджменті підприємства. При цьому, як показали дослідження, підприємства, що вдалися до широкого впровадження вказаних інструментів, суттєво спрощують процедури планування та організації діяльності, що підвищує гнучкість систем менеджменту та їх адаптивність в контексті змін умов здійснення діяльності.

При виконанні наведених оцінок були виділені чотири ключові підсистеми в менеджменті підприємства, функціонування та взаємодія яких, власне, інтегрують інструментарій діагностики та контролінгу з метою отримання вказаних ефектів. Крім того, взаємодія виділених функціональних підсистем за допомогою раціонального використання вказаних інструментів виявляє ознаки емерджентності та, відповідно, формує синергічні ефекти від застосування інструментарію діагностики та контролінгу в практиці управління підприємством. Досягається це через впорядкування організаційної та управлінської взаємодії між елементами структури управління підприємством, тобто його підрозділами та посадовими особами, які здійснюють планово-економічні, облікові, управлінсько-аналітичні та організаційні функції.

Результатом інтеграції інструментів економічної діагностики і контролінгу в менеджмент є підвищення рівня економічної ефективності діяльності підприємства за рахунок підвищення гнучкості системи управління, спрощення процедур коригування стратегії та тактики, раціоналізації та підвищення рівня обґрунтованості управлінських рішень, які приймаються та реалізуються.

Виконані теоретичні узагальнення та аналітичні дослідження дозволили обґрунтувати організаційно-економічні засади реалізації контрольної функції в процесі управління діяльністю аграрних підприємств. При цьому вітчизняні аграрні підприємства більшою мірою приділяють увагу опрацюванню стратегічних планів, проте, несистемно та, здебільшого, фрагментарно. Крім того, система досліджень, оцінок, застосованих показників та індикаторів не

відповідає цілям прийняття рішень в стратегічному плануванні основної діяльності та потребує суттєвого розширення та корекції. Зокрема, це стосується розвитку динамічної та адаптивної системи показників результативності реалізації економічного потенціалу підприємства, як об'єкта діагностування та контролінгу, а також індикатора наявності джерел економічного зростання підприємства. Вказаний підхід суттєво спрощує вибір стратегій розвитку на основі аналізу відповідних альтернатив.

Зважаючи на віднесення діагностики та контролінгу в менеджменті аграрних підприємств до ключових підфункцій в межах реалізації контрольної функції управління, доцільною є формалізація систем внутрішньоструктурних управлінських комунікацій. Дослідження показали, що формування контрольної, аналітичної та прогностичної інформації в практиці управління вітчизняними аграрними підприємствами відбуваються в підрозділах, яким значною мірою непритаманне подібне функціональне навантаження. Тому основним принципом інтеграції діагностики і контролінгу в системи менеджменту аграрних підприємств є централізація функцій отримання та використання вказаних видів інформації в залежності від її доступності, структури та призначення. Прикладною реалізацією вказаного принципу є створення відповідних спеціалізованих підрозділів або наділення окремих керівників та спеціалістів відповідними функціоналами з зосередженням їх уваги на вирішенні завдань стратегічного розвитку підприємства. На тактичному та оперативному рівнях управління настільки глибокі зміни, передусім, стосовно контрольної інформації не є необхідними через більший ступінь відповідності інформації специфіці прийняття управлінських рішень. Розв'язанню цього проблемного питання сприятиме формалізація процедур побудови інформаційної бази та здійснення інформаційного обміну в процесі обґрунтування та прийняття управлінських рішень в менеджменті аграрного підприємства (рис. 3.5).

Запропонована система процедур інтеграції діагностики та контролінгу в систему менеджменту передбачає цільову спрямованість діагностичних та

контролінгових дій на забезпечення обґрунтованості та контрольованості ступеня результативності реалізації прийнятої стратегії розвитку підприємства, передусім, з огляду на досягнення ринкового успіху та підвищення економічної ефективності основної діяльності. Останнє передбачає адаптацію методичного апарату діагностики в частині підвищення надійності прогнозів розвитку діяльності, а також запровадження в інструментарій контролінгу методичних засобів ідентифікації кризових станів.

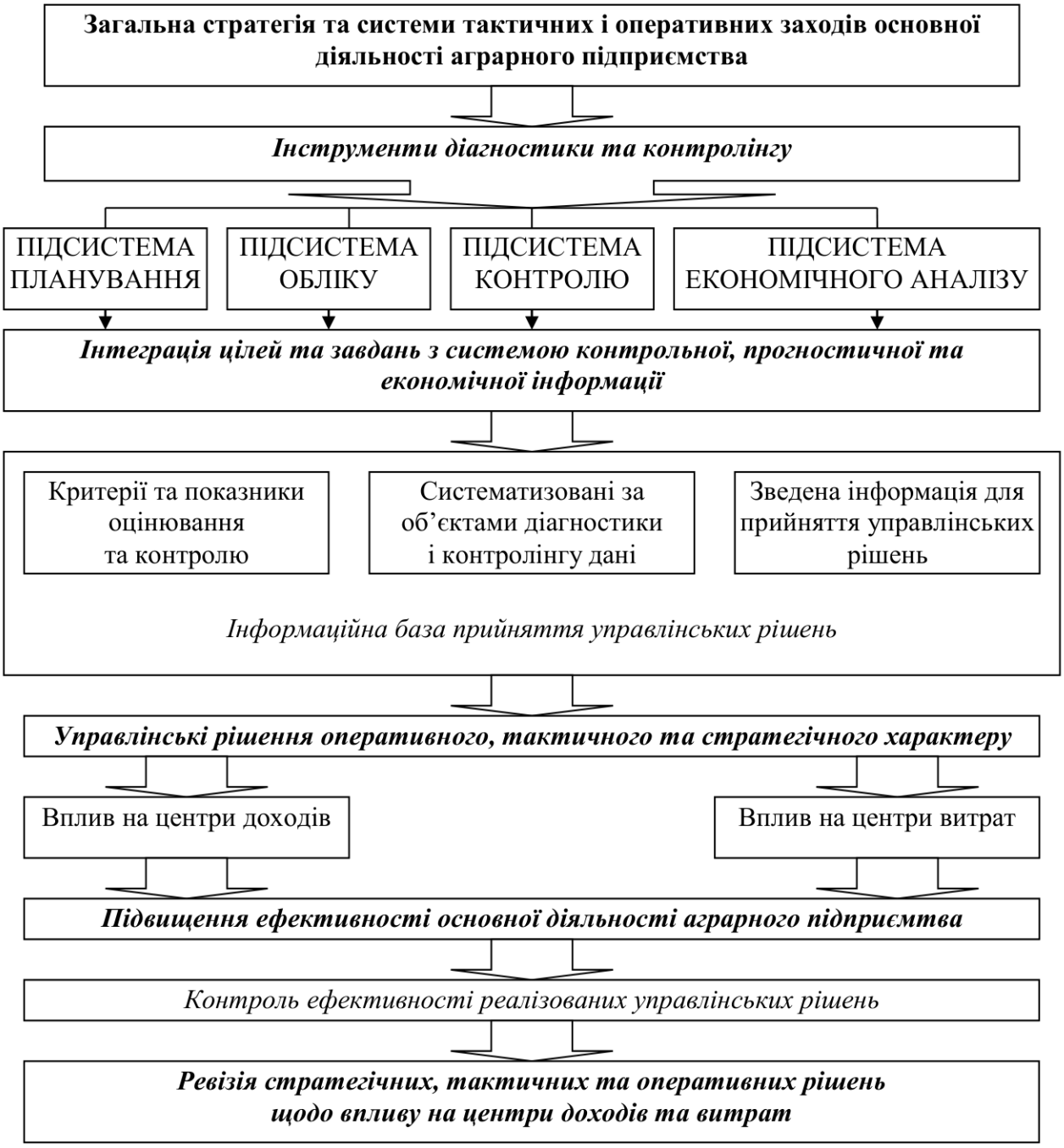


Рис. 3.5. Здійснення інформаційного обміну в прийнятті управлінських рішень на засадах діагностики та контролінгу

Вивчення систем менеджменту та існуючих підходів до здійснення управління діяльністю аграрних підприємств дозволила формалізувати основні напрями орієнтації інструментів діагностики та контролінгу з огляду та специфіку цілей і завдань управління та особливості об'єктів впливу, що і зумовило необхідність класифікації управлінської інформації, як шляхом поділу її на контрольну, аналітичну та прогностичну, так і в розрізі вказаних об'єктів управління. До останніх слід відносити доходи та витрати, ціни, техніку та технології, товарну спеціалізацію, збутові процедури, кадри підприємства. При цьому формування адекватних завданням стратегічного менеджменту підсистем діагностики і контролінгу передбачає створення можливостей обґрунтованого здійснення експрес-аналізу стратегічних альтернатив, ідентифікацію джерел зростання результатів та виокремлення факторів ринкового успіху.

В дослідженні запропоновані відповідні системи критеріїв, показників та індикаторів, які вибудовуються на доступній інформації управлінського обліку аграрного підприємства та спрощують процеси планування та контролю реалізації управлінських впливів на його керовані системи, передусім, в стратегічному менеджменті. При цьому в процесі формування та обґрунтування стратегій має досягатися збалансованість повноти інформації про стан зовнішнього середовища підприємства з показниками оцінок його діяльності та наявних компонент економічного потенціалу.

3.3. Стратегічний контролінг в антикризовому управлінні

Початком практичного впровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах можна вважати спробу створення системи управлінського обліку, синхронізувавши її зі стратегічним та оперативним плануванням [1, с. 41]. В межах контролінгу, спрямованого на забезпечення розвитку стратегії, розширюється комплекс об'єктів контролю. Формуючи комплекс об'єктів для дослідження їх на зразок функціональної дії контролінгу, ми орієнтувалися

перш за все на дослідження якісних критеріїв. Такий підхід ні в якому разі не має на меті ігнорування кількісних параметрів діяльності підприємства. Вибір таких об'єктів контролю зумовлений виявленню в них ознак цільової спрямованості характерних для функціонування результативної системи контролінгу.



Рис. 3.6. Фрагментарний вияв взаємодії функціональних підсистем контролінгу на підприємстві

До об’єктів контролю слід віднести можливості та загрози підприємства, стратегію підприємства, сильні та слабкі сторони підприємства, потенціал успіху. Відхилення показників виникають внаслідок змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі. Аналіз і прогнозування стану внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства − важлива складова системи контролінгу.

Враховуючи динамічність розвитку бізнес-процесів, все частіше можна зустріти випадки, коли аналітична система, побудована за традиційними підходами, не дає повного уявлення про становище підприємства.

Системи планування, обліку, контролю та аналізу діяльності на підприємстві являються найважливішими складовими контролінгової діяльності. Тобто на кожному підприємстві в певній мірі вже існують усі формоутворюючі складові системи контролінгу (рис. 3.6).

Необхідною є наявність координації між функціональними складовими. Координація з точки зору системного підходу може бути:

1) системоутворюючою координацією, яка зводиться до формування зв’язків пов’язаних між собою формальних систем;

2) системопов’язаною координацією, що реалізується через процеси погодження в межах існуючої системної структури.

Частіше всього на практиці про існування певних проблем в господарській діяльності менеджер може судити, порівнюючи фактичні показники з плановими та з відповідними показниками конкурентів. Використовуючи тільки такий захід, звичайно, не можна надіятись на отримання корисної інформації. Це лише 2-3% того, що можемо отримати від системи контролінгу. Відсутня чітка методологія формування обліково-аналітичної інформації для системи менеджменту ринкового типу. Значним недоліком обліково-аналітичної роботи підприємства є ігнорування такого важливого інструменту як управлінський аналіз. Управлінський аналіз є частиною стратегічного менеджменту, оскільки спрямований на оцінку можливостей підприємства, ідентифікацію його стратегічних проблем, оцінку

сильних та слабких сторін та ін.

Результативність системи контролінгу слід розглядати через призму організаційно-управлінської складової. Дана складова має виражатись в координації зв'язків між функціональними відділами підприємства. Ефект контролінгової діяльності має досягатися за рахунок синергетичного ефекту, який, в свою чергу, досягається через взаємодію усіх структурних елементів контролінгу та погодженість цілей.

Особливого значення при орієнтації на стратегію розвитку набуває бенчмаркінг. Однак постає необхідність переходу від звичайного порівняння відповідних коефіцієнтів конкуруючих підприємств до більш глибокого аналізу причинно-наслідкових зв'язків. Тільки такий підхід дасть змогу дослідити фактори успішності підприємств та можливість їх застосування на власній практиці. Забезпечення можливості прийняття ефективних рішень на всіх рівнях системи управління має досягатись за рахунок горизонтальної інтеграції аналітико-інформаційного процесу прийняття управлінських рішень.

Слід відмітити, що значна увага в системі контролінгу повинна приділятись неформальним джерелам отримання інформації, які здатні зафіксувати різні події в бізнес-середовищі. Але для керівництва є необхідністю розробки та прийняття формальних методів збору та обробки інформації, таких як дані бухгалтерського обліку, фінансового обліку, управлінського обліку, статистичні спостереження, опитування та анкетування, аналіз зовнішнього середовища, аналіз конкурентів, аналіз галузі в системі народного господарства та ін.

Системи критеріїв та показників контролінгу на підприємстві формуються залежно від поставленої мети. Можна використати натуральні і вартісні, кількісні та якісні показники діяльності підприємства. На основі поєднання однорідних показників формуються критерії. Ступінь інтегрованості показника буде залежати від рівня його використання. Так, для керівників найвищого рівня показники будуть характеризуватись високим ступенем інтегрованості та критерії будуть більш узагальнені (табл. 3.2). Концепція, яка

покликана забезпечити підвищення результативності системи контролінгу, була розроблена компанією Horvath Partners. Такий комплекс методів являє собою утвердження контролінгу на початкових його стадіях. Однак зважаючи на його один з основних принципів динамічного розвитку він вимагає перегляду відповідно до стадій розвитку організації та з урахуванням особливостей її зовнішнього оточення.

Системи критеріїв та показників контролінгу на підприємстві формуються залежно від поставленої мети. Можна використати натуральні і вартісні, кількісні та якісні показники діяльності підприємства. На основі поєднання однорідних показників формуються критерії. Ступінь інтегрованості показника буде залежати від рівня його використання. Так, для керівників найвищого рівня показники будуть характеризуватись високим ступенем інтегрованості та критерії будуть більш узагальнені (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Інтегровані показники контролінгового забезпечення підприємств (за рівнем їх розвитку)

Базові групи підприємств	Базова цільова спрямованість контролінгу	Методичний інструментарій системи контролінгу	Інтегровані показники контролінгового забезпечення стратегії розвитку
1	2	3	4
I група Економічно слабкі підприємства, що виявлнсь нездатними господарювати в динамічних умовах бізнес-середови-ща. Характеризуються низькими показниками фінансового стану, від'ємною рентабельністю. Виробництво характеризується високими затратами.	Пошук слабких місць в роботі підприємства. Обгрунтування можливих шляхів розвитку підприємства. Недопущення кризового стану.	SWoT- аналіз. Діагностика за слабкими сигналами. Аналіз точки беззбитковості. Функціонально-вартісний аналіз. Метод діагностики ефективності стратегії (визначається шляхом ОАР-аналізу).	Рентабельність продаж. Сукупні затрати. Рентабельність активів. Ліквідність. Співвідношення ціна - якість. Число постійних клієнтів. Ємність та частка ринку. Завантаження потужностей. Заготівельні ціни в порівняні з конкурентами. Спонтанні зв'язки. Довгострокові відносини. Замкнута інтегрована структура. Рівень узгодженості інтересів.

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
II група Підприємства, яким вдається вести господарську діяльність, однак показники, що характеризують господарську діяльність, залишаються досить низькими. Ціль господарської діяльності - збереження активів та трудових ресурсів.	Обґрунтування можливих шляхів розвитку господарської діяльності. Пошук прихованих резервів успіху	Аналіз розриву Аналіз точки беззбитковості Функціонально-вартісний аналіз	Рентабельність продаж по сегментам Ціна акцій та розмір дивідендів Число нових клієнтів Число постійних клієнтів Конкурентні переваги Частка головного виду продукції у загальному обсязі. Про асортиментний склад виробництва. Потреба і можливість диверсифікації виробництва
III група Підприємства, які адаптувались до умов бізнес-середовища. Характеризуються відносно високим рівнем рентабельності та стабільністю фінансового стану. Ціллю господарювання таких підприємств, як правило, є збільшення об'ємів виробництва.	Обґрунтування можливих шляхів інноваційного розвитку. Розширення виробництва за рахунок введення в дію додаткових потужностей, розробки нових продуктів.	Конкурентний аналіз за Портером Матриця Боннської консультаційної Матриця Мак-Кінзі PIMS-аналіз PEST-аналіз Матриця Ансоффа Метод Дельфі	Ціна акцій та розмір дивідендів. Індекс задоволеності клієнтів. Широта асортиментної програми. Число нових клієнтів. Програма додаткових послуг. Індекс задоволення персоналу. Відносна частка на ринку. Стандартний (пересічний) попит. Виробництво екологічно чистої та дієтичної продукції. Кон'юнктура ринку. Можливість здійснення виробничої мобільності. Розвиток власної соціальної інфраструктури.

Джерело: [1, с. 41]

На впровадження системи контролінгу необхідно спрямувати діяльність всіх структурних підрозділів і служб, а також необхідно розробити:

− поточні і стратегічні завдання по підприємству в цілому і по окремих структурних підрозділах і службах (центрах витрат і відповідальності);

− схему організаційної структури, центрів витрат і відповідальності;

− формування аналітичного і регулятивного блоку в системі контролінгу;

− положення функціональних обов'язків і прав служби контролінгу і окремих спеціалістів (контролерів);

− інформаційні потоки, забезпечуючи своєчасну інформацію по результатах діяльності підрозділів підприємства;

− критичні величини по окремих показниках в системі аналізу відхилень між нормативними (плановими) і фактичними показниками;

− терміни проведення аналізу фактичного стану по центрах витрат і відповідальності, підприємству в цілому;

− терміни подачі результатів аналізу і підготовлених проектів управлінських рішень керівнику підприємства систему контролю за виконанням управлінських рішень;

− способи повідомлення керівникам по виявлених недоліках.

Висновок до розділу 3.

Впровадження системи контролінгу в організації є критично важливим у випадку кризового управління або недостатньої відповідності діяльності сучасним вимогам ринку. Це дозволяє ефективно контролювати економічні показники, узгоджувати цілі, вдосконалювати методи планування та аналізу, вдосконалювати облік та аналіз, уникати дублювання функцій та конфліктів при виконанні завдань. Впровадження системи контролінгу сприяє покращенню управлінських процесів та забезпечує більш ефективне функціонування організації в конкурентному середовищі.

Забезпечення раціонального прийняття управлінських рішень на стратегічному, тактичному та оперативному рівнях в менеджменті вимагає комплексного підходу, який включає інструменти діагностики та контролінгу. Пріоритетним завданням полягає у встановленні пріоритетності функцій збору та аналізу управлінської інформації, уникненні дублювання та ефективному підтриманні процесу прийняття рішень.

Для ефективного вирішення цих питань використовується інструментальна концепція інтеграції підсистем діагностики та контролінгу, що сприяє покращенню процесу управління і забезпечує оптимальне використання ресурсів.

Важливо враховувати, що окрім інструментального концептуального підходу до впровадження окремих елементів у систему управління підприємством, сучасна наукова думка також виділяє функціональний та процесний підходи, що дозволяють забезпечити комплексну та збалансовану роботу всієї системи управління.

Ефективність системи контролінгу в організації значною мірою залежить від її організаційно-управлінської складової, що передбачає налагодження координації між функціональними відділами підприємства. Синергетичний ефект досягається через взаємодію всіх структурних елементів контролінгу та вирівнювання цілей організації.

Бенчмаркінг відіграє ключову роль при стратегічному розвитку, проте вимагає глибшого аналізу причинно-наслідкових зв'язків замість звичайного порівняння коефіцієнтів конкуруючих підприємств. Це дозволяє досліджувати фактори успіху та впроваджувати їх у власні практики.

Горизонтальна інтеграція аналітико-інформаційного процесу прийняття управлінських рішень є ключовим фактором забезпечення можливості ефективного управління на різних рівнях організації.

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

4.1. Організація самостійної роботи здобувачів вищої освіти

Концепцією реформування української освіти визначені основні завдання вищої освіти - підготовка кваліфікованого фахівця відповідного рівня і профілю, конкурентоспроможного на ринку праці, компетентного, відповідального, який вільно володіє своєю професією і орієнтованого в суміжних областях діяльності, здатного до ефективної роботи за спеціальністю на рівні світових стандартів, готового до постійного професійного зростання, соціальної та професійної мобільності.

Рішення цих завдань неможливо без підвищення ролі самостійної роботи здобувачів вищої освіти над навчальним матеріалом, посилення відповідальності викладачів за розвиток навичок самостійної роботи, за стимулювання професійного зростання здобувачів вищої освіти, виховання творчої активності та ініціативи. Самостійна робота здобувачів вищої освіти у закладах вищої освіти (ЗВО) є важливим видом їх навчальної та наукової діяльності. Самостійна робота здобувачів вищої освіти (СРЗ) відіграє значну роль у кредитномодульній системі організації освітнього процесу. У зв'язку з цим, навчання у ЗВО включає в себе дві практично однакові за обсягом і взаємовпливом частини процесу навчання і процесу самонавчання. Тому СРЗ повинна стати ефективною і цілеспрямованою роботою здобувача.

Відповідно до думки багатьох дослідників (А.В. Барибін, А.С. Єлізаров, А.Р. Ганеева, Е.А. Сарібекова і ін.), самостійна робота містить в собі потенціал для активізації внутрішніх пізнавальних мотивів здобувача до придбання нових знань і його прагненню до саморозвитку та самовдосконалення. Крім того, що самостійна робота активізує роботу здобувачів вищої освіти, вона має ще однією важливою перевагою - носить індивідуалізований характер. Кожен здобувач використовує джерело інформації в залежності від своїх власних потреб і можливостей. Слід зазначити, що самостійна робота є більш

успішною, якщо вона носить невимушений характер. Тому викладач повинен створювати лише основу для зародження у здобувача потреби в ній, а також має сенс створити таку ситуацію, при якій здобувач відчув би дефіцит засвоєного матеріалу, а потім вказати йому конкретне джерело інформації для заповнення цього дефіциту.

До сучасного фахівця суспільство пред'являє досить широкий перелік вимог, серед яких важливе значення має наявність у випускників певних здібностей та вміння самостійно здобувати знання з різних джерел, систематизувати отриману інформацію, давати оцінку конкретної фінансової ситуації. Формування такого вміння відбувається протягом всього періоду навчання через участь здобувачів вищої освіти (ВО) у практичних заняттях, виконання контрольних завдань та тестів, написання курсових та випускних кваліфікаційних робіт. При цьому самостійна робота здобувачів вищої освіти відіграє вирішальну роль в ході всього освітнього процесу.

Самостійна робота - запланована навчальна, навчально-дослідна, науково-дослідна робота здобувачів ВО, що виконується в позааудиторний (аудиторний) час по завданню і при методичному керівництві викладача, але без його безпосередньої участі (при частковій безпосередній участі викладача, що залишає провідну роль за роботою здобувачів ВО). Успіх від спільної діяльності викладача і здобувача також багато в чому залежить від вибору оптимальних форм і видів занять для організації самостійної роботи. Вибираючи оптимальні форми організації самостійної роботи, викладач повинен прагнути забезпечити максимальну мотивацію здобувача ВО, для цього необхідно точно визначити обсяг завдання і розрахувати оптимальний час на його виконання з урахуванням індивідуальних можливостей кожного здобувача.

Непосильний обсяг завдання і надмірно завищені вимоги різко знижують мотивацію навчання. Формування знань і умінь самостійної роботи здобувачів ВО проходить більш ефективно при використанні активних методів навчання, тому що активне навчання передбачає використання такої системи методів, яка

спрямована не на виклад викладачем готових знань, їх запам'ятовування та відтворення здобувачем, а на самостійне оволодіння ними знаннями і вміннями в процесі активної пізнавальної та практичної діяльності. Важливо надати здобувачам можливість мислити, вирішувати будь-які проблеми, які породжують думку, міркувати над можливими шляхами вирішення цих проблем.

З використанням комп'ютерних мереж і онлайнових засобів, ЗВО отримали можливість подавати нову інформацію таким чином, щоб задовольнити індивідуальні запити кожного здобувача. При використанні інформаційних технологій на заняттях і в організації самостійної роботи підвищується мотивація навчання та стимулюється пізнавальний інтерес здобувачів ВО, зростає ефективність самостійної роботи, з'являються зовсім нові можливості для індивідуалізації. Комп'ютер разом з інформаційними технологіями відкриває принципово нові можливості в галузі освіти, в навчальній діяльності здобувача.

В інформаційному суспільстві віртуальний простір стає сферою діяльності, в тому числі і в галузі вищої освіти. Інформатизація суспільства є безумовним чинником розвитку освітнього середовища. Постійний розвиток і впровадження інформаційних технологій (використання мультимедійних засобів, комп'ютерів, локальних мереж та інтернету) вносить корективи в процес навчання. Дослідники особливостей сучасної освіти вказують на зміщення акценту від навчання (викладач навчає) у бік вивчення (учень вивчає). Виходить, що в сучасної моделі навчання викладач виступає в ролі тьютораконсультанта, медіатора-посередника або сполучною ланкою між організаційно-технологічним середовищем навчання і учнем. Сучасні тенденції вдосконалення професійної підготовки фахівців, використання інновацій в освіті великою мірою спираються на потенціал комп'ютерних технологій. Так крім використання «живого» контакту з викладачем (лекції, семінари, практика, заліки та іспити) активно застосовуються дистанційні освітні технології – оглядові лекції, форуми, проектна діяльність, конференції з

провідними фахівцями.

Управління самостійною роботою здобувачів вищої освіти включає:

• чітке планування змісту і обсягу самостійної роботи;

• організацію, контроль і аналіз результатів самостійної роботи;

• необхідне навчально-методичне та матеріально-технічне забезпечення;

• впровадження нових технологій навчання;

• облік роботи здобувачів ВО і викладачів у межах СРЗ.

Провідна мета організації і здійснення СРЗ повинна збігатися з метою навчання здобувача – підготовка бакалавра і магістра з вищою освітою.

При організації СРЗ важливою і необхідною умовою стають формування вміння самостійної роботи для придбання знань, навичок і можливості організації навчальної та наукової діяльності. Метою самостійної роботи здобувачів вищої освіти є оволодіння фундаментальними знаннями, професійними вміннями і навичками діяльності (компетентностями) за спеціальністю, досвідом творчої, дослідницької діяльності.

Самостійна робота здобувачів ВО сприяє розвитку самостійності, відповідальності й організованості, творчого підходу до вирішення проблем навчального і професійного рівня.

Завданнями СРЗ є:

• систематизація та закріплення отриманих теоретичних знань і практичних умінь здобувачів ВО;

• поглиблення і розширення теоретичних знань;

• формування умінь використовувати нормативну, правову, довідкову документацію та спеціальну літературу;

• розвиток пізнавальних здібностей та активності здобувачів ВО: творчої ініціативи, самостійності, відповідальності й організованості;

• формування самостійності мислення, здібностей до саморозвитку, самовдосконалення та самореалізації;

• розвиток дослідницьких умінь;

• використання матеріалу, зібраного і отриманого в ході самостійних

занять на семінарах, на практичних і лабораторних заняттях, при написанні курсових і дипломної робіт, для ефективної підготовки до диференційованих заліків.

Діяльність викладача по організації самостійної роботи здобувачів ВО. Викладач формує зміст, планує, організовує, керує, контролює самостійну роботу здобувачів ВО. 1. Формування змісту самостійної роботи здобувачів ВО. Викладач формує зміст самостійної роботи здобувачів ВО у відповідності з вимогами стандартів вищої освіти і освітніх програм.

Формування змісту самостійної роботи включає в себе:

• визначення та обґрунтування необхідного мінімуму розділів, тем, питань, завдань, що виносяться на аудиторну і позааудиторну самостійну роботу здобувачів ВО;

• визначення змісту та обсягу теоретичної навчальної інформації та практичних завдань з кожної теми, які виносяться на самостійну роботу;

• відбір і пропозицію методів і форм самостійної роботи здобувачів ВО у відповідності з сучасними технологіями навчання;

• визначення форм і методів контролю за виконання самостійних завдань здобувачами;

• розробку критеріїв оцінки результатів позааудиторної самостійної роботи, з урахуванням вимог до результатів навчання здобувачів ВО, які визначені стандартом вищої освіти;

• по цілям, засобам, трудомісткості, термінам виконання, формам контролю самостійної роботи здобувачів ВО.

Контроль над виконанням самостійної роботи. Для контролю самостійної роботи здобувачів ВО можуть бути використані різноманітні форми, методи і технології контролю.

Форми: тестування, самозвіт, презентації, кейси, захист творчих робіт, контрольні роботи тощо.

Методи контролю: семінарські заняття, заліки, колоквіуми, лабораторні роботи, практичні роботи, співбесіди, іспити.

Технології контролю: ситуативна, рейтингова оцінка, портфоліо, самооцінка тощо.

Контроль результатів самостійної роботи здобувачів ВО здійснюється в межах часу, зазначеного в навчальних планах на аудиторні навчальні заняття з дисципліни і позааудиторну самостійну роботу здобувачів ВО і проходити в письмовій, усній або змішаній формі.

Контроль результатів самостійної роботи здобувачів ВО може проводитися одночасно з поточним контролем знань здобувачів з відповідної дисципліни.

Результати контролю самостійної роботи здобувачів ВО обов'язково повинні враховуватися при здійсненні підсумкового контролю з дисципліни.

Загальнопедагогічними критеріями оцінки результатів організованої самостійної роботи здобувача є:

• рівень освоєння здобувачем навчального матеріалу на рівні навчальних компетенцій;

• уміння здобувача використовувати теоретичні знання при виконанні практичних завдань;

• сформованість загальнонавчальних умінь;

• обґрунтованість і чіткість викладу відповіді;

• оформлення звітного матеріалу у відповідності з вимогами;

• творчий підхід до виконання самостійної роботи;

• рівень сформованості аналітичних, прогностичних, рефлексивних умінь;

• рівень володіння усним і письмовим спілкуванням. Технологічна організація самостійної роботи здобувачів вищої освіти. Якщо говорити про технологічну сторону, то організація СРЗ може включати в себе наступні складові: 1. Технологія відбору цілей самостійної роботи.

Підставами відбору цілей є цілі, що визначені стандартом вищої освіти і конкретизація цілей по курсам, що відображають введення в майбутню професію, професійні теорії і системи, професійні технології тощо. Відібрані

цілі відображають таксономію цілей, наприклад: знання джерел професійної самоосвіти, застосування різних форм самоосвіти при організації самостійної роботи. Крім того, цілі самостійної роботи повинні відповідати структурі готовності до професійної самоосвіти, що включає мотиваційний, когнітивний, діяльнісний компоненти.

Технологія відбору змісту СРЗ. Підставами добору змісту самостійної роботи є стандарт вищої освіти, джерела самоосвіти (література, досвід, самоаналіз), індивідуально-психологічні особливості здобувачів ВО (навченість, інтелект, мотивація, особливості навчальної діяльності).

Технологія конструювання завдань. Завдання для самостійної роботи повинні відповідати цілям різного рівня, відображати зміст кожної пропонованої дисципліни, включати різні види та рівні пізнавальної діяльності здобувачів ВО.

Технологія організації контролю. Включає ретельний відбір засобів контролю, визначення етапів, розробку індивідуальних форм контролю. Самостійна робота здобувачів ВО повинна чинити істотний вплив на формування особистості майбутнього фахівця, вона планується здобувачем самостійно. Кожен здобувач самостійно визначає режим своєї роботи і міру праці, що витрачається на оволодіння навчальним змістом з кожної дисципліни. Він виконує позааудиторну роботу за особистим індивідуальним планом, в залежності від його підготовки, часу та інших умов.

План самостійної роботи здобувачів ВО на семестр може включати щотижневі завдання, успішність виконання і захисту кожного з яких оцінюється викладачем. При цьому самостійна робота здобувачів ВО розглядається як обов'язкова частина оволодіння змістом кожного змістового модуля.

Цілі самостійної роботи з конкретної дисципліни визначаються кожним викладачем по-своєму: формування певних умінь (навчальних, предметних, професійних); оволодіння новим змістом (на різних рівнях – знайомство, осмислення і застосування); систематизація знань, встановлення зв'язків між знаннями з різних областей тощо. При цьому здобувачам повинна

забезпечуватися можливість повноцінної самостійної роботи з освоєння дисципліни в семестрі з використанням сучасних інформаційних технологій і методичних посібників різного типу, в тому числі в електронній формі. Здобувача з першого тижня вивчення слід ознайомити з дидактичними одиницями дисципліни, переліком і обсягом самостійно досліджуваного навчально-програмного матеріалу, а також системою бальної оцінки і підсумкового тесту, іспиту (заліку) з даної дисципліни.

Отже, організація самостійної роботи здобувачів вищої освіти під керівництвом викладача є одним з найбільш ефективних напрямків в освітньому процесі, що розвиває самостійну творчу діяльність, виключно сильно стимулюючу придбання і закріплення знань. СРЗ набуває особливої актуальності при вивченні спеціальних дисциплін, оскільки стимулює здобувачів вищої освіти до роботи з необхідною літературою, виробляє навички прийняття рішень.

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

Тема лекції: «Організація процесу аудиторської перевірки фінансової звітності та її інформаційного забезпечення»

План

1. Загальний огляд фінансової звітності підприємства
2. Формальна та аналітична перевірка звітності
3. Перевірка правильності складання фінансової звітності
4. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання
5. Аудит фінансової звітності

Виклад основного матеріалу:

1. Загальний огляд фінансової звітності підприємства.

Фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також, згідно із законодавством –

іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики; щодо використання бюджетних асигнувань, одержаних із місцевих бюджетів – відповідно фінансовим відділам райдержадміністрацій, міськвиконкомів та фінансовим управлінням обласних.

Комерційні банки подають фінансову звітність також Національному банку. Аудитору слід пам'ятати, що порядок передбачає перед складанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства.

Проведення інвентаризації також обов'язкове у разі:

- передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство;

- зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передавання справ);

- встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів;

- пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;

- ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Тому аудитору слід упевнитися, що у клієнта у всіх цих випадках проведена інвентаризація, і порядок її проведення та врегулювання розбіжностей щодо фактичної наявності активів і зобов'язань із даними бухгалтерського обліку відповідають вимогам, визначеним Мінфіном. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень

повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством. Ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлює перелік суб'єктів господарювання, які зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність шляхом її публікації.

Однак, окрім відкритої для зовнішніх користувачів, існує ще й закрита звітність. У нормальних умовах це природно. Перша звітність призначена для загального користування зовнішніми користувачами та передбачена законом. Закрита звітність задовольняє інтереси власника, її призначення - забезпечення більш ефективного управління внутрішніми підрозділами, прийняття оперативніших рішень на рівні цехів, дільниць, бригад тощо. Це досягається шляхом створення системи додаткового внутрішньогосподарського або управлінського обліку. Тому в ст. 14 визначено вузьке коло осіб, яким зобов'язані надавати закриту фінансову звітність - органам, до сфери управління яких вони належать, власникам (засновникам) та трудовим колективам на їх вимогу.

Під трудовим колективом маються на увазі уповноважені органи - рада трудового колективу, профспілковий комітет.

Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, які підлягають розподілу; о регулювання діяльності підприємства;
- інших рішень.

Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних

інформаційних потреб. Важливим чинником успішного функціонування фондового ринку є забезпечення і дотримання правил і стандартів розкриття інформації як емітентами цінних паперів, так і професійними учасниками ринку цінних паперів. При перевірці аудитор повинен встановити, чи дотримуються на підприємстві загальні вимоги національних стандартів при складанні фінансової звітності. Загальні вимоги до фінансової звітності викладено в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 (далі — ННП(с)БО 1).

Це положення встановлює:

– мету фінансових звітів;

– їх склад;

– звітний період;

– якісні характеристики та принципи, якими слід керуватися під час складання фінансових звітів;

– вимоги до розкриття інформації у фінансових звітах.

Склад та елементи фінансової звітності

Фінансова звітність складається з балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до звітів. Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями (стандартами).

Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних із цією статтею;

- оцінка статті може бути достовірно визначена.

До фінансової звітності входять показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства. Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в основні групи за економічними характеристиками. Виділяють п'ять груп елементів фінансових звітів. Активи, зобов'язання та власний

капітал, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану, відображені в балансі підприємства, а доходи і витрати - з оцінкою діяльності у Звіті про фінансові результати.

Якісні характеристики фінансової звітності Аудитор своїм висновком підтверджує якісні характеристики фінансової звітності, встановлені ННП(с)БО. Якісні характеристики фінансової звітності досягаються за рахунок дотримання принципів її підготовки.

2. Формальна та аналітична перевірка звітності

Проблеми розвитку аудиту та його вдосконалення в Україні зумовлюються впливом багатьох факторів: нещодавнє виникнення аудиту в Україні, недосконаліть вітчизняного законодавства; недостатній практичний досвід; відсутність систематизованих перевірених методик аудиторських перевірок і неналежне розуміння функцій і завдань аудитора тощо. У зв'язку з цим існує багато аспектів аудиторської перевірки, яких аудитори часто не беруть до уваги. Тому положення (стандарти) бухгалтерського обліку покликані максимально роз'яснити особливості ведення обліку і складання звітності українськими підприємствами. Аудиторська перевірка проводиться у відповідній послідовності. Кожен аудитор самостійно обирає послідовність своїх дій, виходячи з особливостей діяльності клієнта й умов укладеного договору. Після вивчення установчих та інших загальних документів аудитор переходить до вивчення звітності підприємства. Перевірка фінансової звітності проводиться в такій послідовності:

- формальна перевірка;
- аналітична перевірка;
- перевірка по суті та рахункова перевірка показників звітності.

Формальна перевірка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів звітності та виявленні наявності самостійних змін у встановлених формах звітності, необумовлених виправлень, підчисток, наявності підписів. Під час загального огляду звітних форм аудитор звертає увагу на заповнення їх адресної частини. Вид діяльності підприємства

(реквізит «Галузь») повинен відповідати його видам діяльності, передбаченим у Статуті. У разі необхідності ліцензування даного виду діяльності обов'язковою є перевірка наявності у підприємства ліцензії та строку її дії.

Слід пам'ятати, що запис у засновницьких документах про те, що підприємство може займатися «...іншими видами діяльності, не забороненими законодавством...», не дає підстав акціонерному товариству, створеному, наприклад, для виробництва промислових товарів, займатися операціями з цінними паперами. Визначення виду діяльності підприємства є важливим критерієм для правильного розмежування доходів і витрат підприємства з основної та іншої діяльності.

Після проведення формальної перевірки за формою аудитор переходить до аналітичної перевірки показників звітності - їх оцінки за допомогою вивчення вірогідних залежностей між показниками з метою виявлення суттєвих відхилень, вивчення яких за допомогою глибинних та наскрізних тестів дає змогу встановити факти помилок та порушень, що призводять до перекручення звітності. У першу чергу слід перевірити відповідність указаного в балансі розміру статутного капіталу даним засновницьких документів.

Аудитор, вивчаючи звітність, повинен визначити ті ділянки звіту, де аудиторський ризик є найбільшим, тобто можливість шахрайства чи наявність помилок в обліку і звітності для даного клієнта є найвірогіднішими. Залежно від цього аудитор може виділити ті операції та активи, які необхідно перевіряти більш ретельно, і ті, де можна покладатися на інформацію клієнта. Далі необхідно перевірити зіставлення і взаємозв'язок показників, відображених у різних формах бухгалтерської звітності, показників, відображених у формах бухгалтерської звітності та зведених регістрах обліку, регістрах обліку та зведених документах. Загальна оцінка фінансового стану підприємства і зміни його фінансових показників за звітний період Для загальної характеристики підприємства слід провести фінансовий аналіз його показників, вивчити їх у динаміці, порівняти із середніми показниками в галузі. Основні показники, які залежно від мети аудиту повинні вивчатися аудитором:

показники платоспроможності, фінансової стійкості, автономії, маневреності оборотних засобів, фінансування, кредитоспроможності, ліквідності тощо.

З метою проведення такого аналізу рекомендується складання порівняльного аналітичного балансу, до якого входять основні агреговані показники бухгалтерського балансу. Порівняльний аналітичний баланс дає змогу спростити роботу з проведення аналізу.

3. Перевірка правильності складання фінансової звітності

Аудиторська перевірка починається із загального огляду звітних форм клієнта (їхній склад та структуру ми розглянули в попередньому розділі).

Етапи перевірки фінансової звітності:

1) перевірка правильності заповнення адресної частини;

2) визначення виду діяльності підприємства (необхідне для правильного розмежування доходів і витрат підприємства за основною та іншою діяльністю);

3) перевірка правильності заповнення звітності за формою: наявність усіх передбачених показників, відсутність підчисток і виправлень;

4) логічний аналіз показників звітності з метою визначення ділянок у звітності з найінформаційнішим ризиком, тобто тих, де найвірогідніша можливість виявлення шахрайства чи помилок в обліку і звітності. Залежно від цього визначають ті операції й активи, які повинні бути перевірені ретельніше, і ті, де можна покластися на інформацію клієнта;

5) рахункова перевірка, тобто зіставлення і перевірка взаємозв'язку показників, відображених у різноманітних формах бухгалтерської звітності;

6) перевірка показників форм фінансової звітності;

7) встановлення суттєвості виявлених відхилень у показниках фінансової звітності. Залежно від технічних можливостей ця робота може бути виконана як вручну, так і з використанням комп'ютера.

Перевірка правильності складання балансу базується на таких основних моментах:

1) дані статей балансу на початок періоду повинні відповідати даним

балансу на кінець попереднього періоду. При зміні вступного балансу на початок року в порівнянні зі звітними даними за попередній рік повинні бути надані відповідні пояснення;

2) дані статей балансу на кінець звітного періоду повинні бути обгрунтовані результатами інвентаризації;

3) суми статей балансу за розрахунками із фінансовими, податковими органами, установами банків повинні бути звірені з ними і бути тотожними;

4) дані кінцевого балансу повинні відповідати оборотам і залишкам на рахунках Головної книги чи іншого аналогічного регістру бухгалтерського обліку на кінець звітного року;

5) дані балансів на початок і кінець року мають бути зіставленими.

Будь-які розбіжності в методології формування однієї і тієї ж статті вступного і підсумкового балансів повинні бути пояснені. Результати зіставлення показників балансу і Головної книги в разі виявлення розбіжностей записують до робочого документа. Якщо зіставленням даних Головної книги і балансу не встановлено відхилень, то складають довідку, яка свідчить про виконану аудитором роботу. Якщо зіставлення даних Головної книги і балансу не встановлено відхилень, то складають довідку, яка свідчить про виконану аудитором роботу. Якщо в результаті зіставлення даних Головної книги та регістрів синтетичного обліку розбіжностей не встановлено, складають Довідку про результати проведеного дослідження. Надалі зіставляють залишки та обороти в регістрах синтетичного й аналітичного обліку. Результати відображають у робочих документах. Після проведення тестування даних звітності, зведеного синтетичного, синтетичного й аналітичного обліку за обраним методом організації аудиту проводять рахункову перевірку.

Перевірка правильності складання балансу базується на таких основних моментах:

1) дані статей балансу на початок періоду повинні відповідати даним балансу на кінець попереднього періоду. При зміні вступного балансу на початок року в порівнянні зі звітними даними за попередній рік повинні бути

дані відповідні пояснення;

2) дані статей балансу на кінець звітного періоду повинні бути обгрунтовані результатами інвентаризації;суми статей балансу по розрахунках із фінансовими, податковими органами, установами банків повинні бути звірені з ними і бути тотожними;

3) дані підсумкового балансу повинні відповідати оборотам і залишкам по рахунках Головної книги чи іншого аналогічного регістру бухгалтерського обліку на кінець звітного року;

4) дані балансів на початок і кінець року повинні бути зіставленими.

Будь-які розбіжності в методології формування однієї і тієї ж статті вступного і підсумкового балансів повинні бути пояснені.

Перевірка правильності відображення в балансі нематеріальних активів і основних засобів включає два основних моменти:

1) необхідно впевнитись у тому, що відповідні активи підприємства, внесені до складу нематеріальних активів і основних засобів, справді є в наявності;

2) необхідно впевнитися в доцільності вибору методології відображення господарських операцій та оцінки майна клієнта: а) поділ основних засобів та нематеріальних активів на групи, за якими ведеться бухгалтерський облік; б) вибір методу амортизації об'єктів основних засобів та нематеріальних активів;

3) необхідно перевірити, чи не було протягом аудованого періоду змін у методології обліку основних засобів та нематеріальних активів;

4) необхідно перевірити правильність обліку придбання, зносу і вибуття нематеріальних активів і основних засобів. Наявність основних засобів перевіряється на підставі інвентаризаційних карток, інвентаризаційних описів і фактичної наявності.

Правильність нарахування зносу перевіряється вибірково шляхом складання розрахунку за 1-2 квартали.

До фінансових інвестицій належать інвестиції підприємства в державні цінні папери (облігації та інші боргові зобов'язання), цінні папери і статутні

капітали інших підприємств, а також надання іншим підприємствам позик. У балансі їх відображають відповідно за статтями «Довгострокові фінансові інвестиції» і «Поточні фінансові інвестиції». При перевірці правильності відображення в балансі фінансових вкладень перевіряють наявність цінних паперів, їх вартість, власника та відповідність усіх реквізитів. При перевірці балансових даних аудитор може прийняти рішення щодо більш глибокої перевірки певних питань.

При перевірці відповідності фактичної наявності виробничих запасів, а також запасів малоцінних і швидкозношуваних предметів і готової продукції обліковим даним необхідно: звернутися до даних річної інвентаризації; вибрати групи запасів, щодо яких слід провести суцільну перевірку окремих запасів (наприклад, найбільш цінні або дефіцитні) в місцях зберігання, та визначити групи для вибіркової перевірки. Важливо звернути увагу на дотримання порядку зберігання матеріальних цінностей на складах, відповідність місць зберігання умовам збереження окремих видів запасів, наявність договорів із матеріально відповідальними особами. Після цього слід перевірити оцінку та рух запасів. Перевірка правильності відображення в балансі незавершеного виробництва У статті балансу «Незавершене виробництво» повинні відображатися залишки коштів на кінець звітного періоду на рахунку 23 «Виробництво». При перевірці сум незавершеного виробництва слід керуватися Методологією відображення господарських операцій та оцінки майна, обраних клієнтом та нормативне закріплених наказом про облікову політику на підприємстві. По незавершеному виробництву також необхідно перевірити, чи відповідають фактичні залишки даним, вказаним у балансі.

Для цього, по-перше, слід впевнитися, що дані обліку підтверджуються результатами інвентаризації незавершеного виробництва та що залишки незавершеного виробництва правильно оцінені. Велике значення має контроль реальності оцінки залишків незавершеного виробництва на кінець кожного місяця, оскільки від обґрунтування розподілу витрат між річною продукцією і

незавершеним виробництвом залежить достовірність облікових і звітних даних про собівартість продукції і фінансові результати.

Вихідною інформацією для перевірки складу й оцінки незавершеного виробництва за калькуляційними статтями витрат служать показники зведеного рахунка собівартості виготовленої продукції. Наведені дані про собівартість незавершеного виробництва на кінець місяця порівнюються з підсумковими показниками відомостей зведеного обліку виробничих витрат за окремими видами (однорідними групами) продукції, статтями витрат і калькуляційними групами матеріалів.

Такий облік на великих і середніх підприємствах зазвичай ведуть в оборотних відомостях по окремих цехах, а на невеликих підприємствах — по підприємству в цілому. Залишки незавершеного виробництва на підприємствах з одиничним (індивідуальним) характером виробництва оцінюють за фактичними виробничими витратами. Але в галузях промисловості з серійним і масовим характером виробництва для спрощення калькуляційних розрахунків незавершене виробництво можна оцінювати за чинною нормативною (плановою) виробничою собівартістю. Тоді всі відхилення від норм виробничих витрат списуються на собівартість готової продукції. Контролюючи оцінку незавершеного виробництва на підприємствах легкої, харчової та інших галузей промисловості з коротким циклом технологічного процесу, необхідно пам'ятати, що деякі галузеві рекомендації з планування, обліку і калькулювання продукції передбачають залишки незавершеного виробництва тільки в основних прямих витратах.

Наприклад, у текстильній промисловості незавершене виробництво оцінюють лише за вартістю вкладеної сировини і матеріалів. Усі витрати на обробку, в тому числі витрати на оплату праці виробничих робітників, повністю відносять на готову продукцію. Перевірка правильності відображення в балансі готової продукції У балансовій статті «Готова продукція» відображаються залишки готових виробів, які знаходяться на складі та обліковуються на рахунку 26 «Готова продукція». При перевірці

необхідно впевнитися, що продукція, яка обліковується на рахунку 26, повністю укомплектована, пройшла випробування та приймання, здана на склад за накладною.Залежно від прийнятої облікової політики залишки готової продукції в поточному обліку можуть оцінюватися за фактичною собівартістю і за обліковими цінами (нормативною або плановою собівартістю) з обліком відхилень фактичної собівартості від облікових цін на окремому аналітичному рахунку та за іншими методами оцінки. В останньому випадку для доведення її оцінки в балансі до фактичної виробничої собівартості ці відхилення додаються (зі знаком «плюс» чи «мінус») до залишків продукції.

При виконанні одиничних замовлень і робіт може застосовуватись оцінка за вільними відпускними цінами і тарифами, збільшеними на суму податку на додану вартість. При цьому сума податку повинна враховуватись окремо. Перевірка правильності відображення в балансі залишків грошових коштів та дебіторської заборгованості При перевірці правильності відображення в балансі грошових коштів не слід обмежуватися лише порівнянням їх залишків у Головній книзі з балансовими даними. По поточних рахунках в обслуговуючому банку слід взяти підтвердження цих залишків, по касі звірити залишки з даними інвентаризації. Необхідно провести хоча б вибіркову перевірку правильності ведення касових операцій та на поточному рахунку (не менш як 3-4 місяці) із залученням усіх необхідних облікових регістрів і первинних документів. Це дасть змогу також зробити певні висновки щодо правильності ведення бухгалтерського обліку на підприємстві й визначити коло тих операцій (і рахунків), перевірці яких необхідно приділити особливу увагу. При перевірці залишку статті «Грошові кошти в національній валюті» звернути увагу на рахунок 33 «Інші кошти» та впевнитись у наявності грошових документів; встановити, для яких потреб призначені квитки, путівки та інші документи; визначити, за рахунок яких коштів вони були оплачені.

Слід пам'ятати, що перед складанням бухгалтерського балансу проходить переоцінка всіх грошових статей бухгалтерського обліку, виражених в іноземних валютах. Перевірка достовірності відображення в балансі поточних

зобов'язань При перевірці залишків на рахунках поточних зобов'язань слід звернути увагу на заборгованість підприємств із депонованої заробітної плати, встановити терміни невиплати заробітної плати, причини несвоєчасності отримання заробітної плати. По статтях зобов'язання по розрахунках із бюджетом відображається сума заборгованості перед бюджетом на звітну дату.

Ці дані повинні бути підтверджені залишками у відповідних податкових документах. Для контролю за достовірністю даних по статтях розрахунків використовуються, якщо можливо, результати взаємної звірки розрахунків із різними кредиторами. При відображенні даних по розрахунках із постачальниками і підрядниками та іншими підприємствами слід враховувати терміни позовної давності, які діють на території України.

Власний капітал складається зі статутного капіталу (рахунок 401), пайового капіталу (рахунок 402), додатково вкладеного капіталу та іншого додаткового капіталу (рахунок 42), резервного капіталу (рахунок 43), нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) (рахунок 44), неоплаченого капіталу (рахунок 46), вилученого капіталу (рахунок 45). Статутний капітал являє собою об'єднання вкладів власників підприємств (учасників, засновників) у його майно в грошовому виразі в розмірах, визначених статутними документами. Тому передусім перевіряється відповідність розміру статутного капіталу підприємства, відображеного по статті «Статутний капітал» пасиву балансу, даним статутних документів. Протягом звітного року розміру статутного капіталу в акціонерних товариствах має залишатися незмінним, а збільшення чи зменшення розміру статутного капіталу може бути проведено лише за результатами розгляду висновків діяльності підприємства за звітний рік і після внесення відповідних змін до засновницьких документів. Статутний капітал акціонерного товариства може бути збільшений шляхом випуску нових акцій чи збільшення номінальної вартості раніше випущених акцій, а також шляхом приєднання до статутного капіталу частки нерозподіленого прибутку. Зменшення статутного капіталу проводиться у випадках анулювання частини акцій чи зменшення номінальної вартості акцій.

Випуск акцій для покриття збитків підприємства заборонений. Аналогічно перевіряються всі інші статті балансу.

У процесі підтвердження достовірності інформації звіту з фінансових результатів, який перевіряє аудитор, може виникнути три ситуації, коли: - інформація, показана у звіті, відображає реальний результат фінансово-господарської діяльності; - інформація у звіті викривлена ненавмисне, тобто через помилки в обліку, неправильне тлумачення законів, неправильну інтерпретацію господарських фактів та з інших причин; - інформація у звіті викривлена через неправильне її відображення працівниками підприємства навмисне, тобто шляхом застосування дій, спеціально підготовлених для викривлення певної інформації. Важливою якісною характеристикою інформації звітності про фінансові результати є повнота інформації, яка в Україні найчастіше стає причиною викривлення цієї звітності. Так, за даними числених публікацій та експертних опитувань, питома вага господарських операцій, здійснених у тіньовому секторі економіки, становить за оцінками різних фахівців від 40 до 55%. Якщо йдеться про викривлення показників фінансових результатів, то слід визначити його мету - це заниження базових показників звітності, на основі яких визначається балансовий прибуток, чи їх завищення. У зв'язку з тим, що показники звітності з фінансових результатів пов'язані з податковою звітністю, мета заниження таких показників полягає в ухиленні від сплати податків. У разі, коли базові показники фінансових результатів завищені, й на їх основі балансовий прибуток, мета такого викривлення - покращання показників фінансової звітності для подання її користувачам.

Однак під час здійснення такої складної процедури як підтвердження достовірності й повноти показників звітності з фінансових результатів, не слід обмежуватися лише такими мотивами її викривлення.

Основними напрямами емпіричного дослідження є:

- визначення зовнішніх обставин, пов'язаних із діяльністю підприємства, під тиском яких не відображаються реальні результати фінансово-

господарської діяльності;

- вивчення особистих мотивів, які спонукають посадових осіб, причетних до фінансової та податкової звітності, впливати на достовірність інформації у цій звітності;

- виявлення причин, які сприяють приховуванню фактів недостовірного відображення інформації про фінансові результати у фінансовій та податковій звітності; - виявлення мотивацій (психоаналітичний підхід), які здатні виправдати факт недостовірного відображення інформації про фінансові результати у фінансовій та податковій звітності;

- виявлення способів приховування фактів про невідповідність реальних даних із фінансових результатів, наданих у фінансовій та податковій звітності;

- визначення заходів, які можуть сприяти більш достовірному відображенню результатів фінансово-господарської діяльності у фінансовій та податковій звітності.

Фінансовий облік виконує дві основні функції:

- вимірює і відображає фінансовий результат;

- відображає фінансовий стан підприємства: його активи, зобов'язання і власний капітал. Бухгалтерський облік згідно з новими стандартами побудований на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку і міжнародних стандартах обліку і звітності.

Він спрямований на:

- об'єктивне визначення й відображення фінансового результату діяльності та фінансового стану;

- відображення ринкових ризиків;

- урахування впливу ринку на діяльність.

Тому вивчення показників звітності закінчується дослідженням правильності відображення господарських фактів у бухгалтерському обліку.

4. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати

діяльності та рух грошових коштів підприємств. Це інформація є важливим джерелом для прийняття управлінських рішень. Виходячи з того, що фінансова звітність є основним джерелом інформації для прийняття ефективних управлінських рішень, вона повинна відповідати певним якісним характеристикам. Фінансові звіти мають правдиво відображувати фінансове становище, фінансові результати діяльності та потоки грошових коштів підприємства. Правдиве подання вимагає правильного відображення результатів операцій, інших подій та обставин, зобов'язань, доходу та витрат, наведеними в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, Концептуальній основі МСФЗ.

Застосування Міжнародний стандартів фінансової звітності з додатковим розкриттям, коли це необхідно передбачає досягнення правдивого подання фінансових звітів. Правдиве подання інформації є обов'язком управлінський персоналу підприємства, який несе за це відповідальність.

Надаючи фінансову звітність, управлінський персонал прямо чи опосередковано формує твердження щодо різних елементів фінансових звітів і розкриття, пов'язаної з ними інформації. Розуміння тверджень як передумов формування правдивої, тобто якісної інформації є основою визначення аудиторських процедур при зборі аудиторських доказів. Оптимальність аудиторських процедурі їх склад у повній мірі залежить визначення пріоритетності однієї передумови (критерію) над іншим.

Основними передумовами правдивого (якісного) подання інформації фінансових звітах є:

- вибір і застосування відповідної облікової політики;

- забезпечення основних якісних характеристик інформації;

- додаткове розкриття інформації, коли дотримання Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку або МСФЗ недостатньо формує інформацію для розуміння користувачами впливу певних господарських операцій (інших подій та обставин) на фінансове становище і результати діяльності підприємства.

Загальною метою аудиту є підвищення довіри визначених користувачів до інформації фінансової звітності. Її досягають через висловлення неупередженої та незалежної думки щодо відповідності фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах до застосованої концептуальної основи її складання і подання. Аудит, проведений відповідно до МСА та відповідних етичних вимог, надає аудитору можливість формувати таку думку. Згідно МСА 200 п. 11 до загальних цілуй аудитора можна віднести такі як: − отримати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки.

Ця впевненість надає аудитору можливість висловити думку про відповідність складної фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах до застосованої концептуальної основи; − надати аудиторський звіт і розкрити додаткову інформацію, як цього вимагають МСА, відповідно до отриманих результатів виконання певних завдань з надання відповідного ступеня впевненості.

Якщо виходити з того, що загальна мета аудиту фінансової звітності досягається за допомогою реалізації певних процедур, визначених для кожного сегменту аудиту, тобто рівного розподілу інформації фінансової звітності, то послідовність дій аудитора можливо систематизувати як:

− послідовність дій аудитора для досягнення загальної мети аудиту;

− послідовність дій аудитора для отримання достатньої впевненості, тобто послідовність кроків по збору достатніх і прийнятих (доречних і достовірних) аудиторських доказів щодо сальдо рахунків бухгалтерського обліку щодо циклів, класів господарських операцій та подій протягом періоду, який досліджується аудитором; щодо ступеня розкриття інформації фінансової звітності;

− послідовність дій аудитора по завершенню процесу аудиту і наданню аудиторського звіту.

Послідовність кроків по збору достатніх і прийнятих (доречних і достовірних) аудиторських доказів, насамперед, залежить від змісту інформації

кожної форми фінансової звітності і змісту загального процесу накопичення облікової інформації від первинних документів до складання фінансової звітності.

Виходячи із того, що основним об'єктом аудиту є якість інформації фінансової звітності, методика аудиту фінансової звітності можу бути визначена як: послідовна реалізація комплексу методів (способів) та методичних прийомів в аудиторських процедурах з метою отримання доказів як основи формулювання неупередженої думки про достовірність та об'єктивність відображення інформації у фінансовій звітності. Як звісно, складання фінансової звітності є завершальним етапом облікового процесу. Фінансова звітність представляє систему взаємопов'язаних агрегованих показників.

Під агрегованістю показників бухгалтерського балансу розуміється об'єктивна необхідність об'єднання сальдо деяких рахунків бухгалтерського обліку в одну статтю. Аналіз співставлення даних, які розкривають зміст кожної із форм фінансової звітності є важливішими аудиторськими процедурами.

Спрямовуючи свої дії для досягнення основної мети, аудитор повинен зануритися у зміст фінансової звітності, повторюючи про цьому шлях інформаційної діяльності бухгалтера на кожному рівні обробки облікової інформації, отримати достатні та відповідні аудиторські докази (МСА 500 «Аудиторські докази») з метою формулювання неупередженої думки про достовірність та об'єктивність відображення інформації у фінансовій звітності. З метою здійснення аудиторського процесу загальну інформацію кожної із форм фінансової звітності розподілити на окремі елементи (розділи, групи статей); елементи на статті. Такий розподіл інформації фінансової звітності аудитором здійснюється в декілька етапів. Сутність першого етапу полягає у декомпозиції інформації на елементи та статті.

Для оцінки якості інформації статей фінансової звітності визначається ступінь важливості певних критеріїв якості інформації. На другому етапі

розподілу інформації фінансової звітності аудитор повинен визначити структуру кожної статті, встановити ступені взаємозв'язку з регістрами обліку, тобто відповідними рахунками бухгалтерського обліку. Отримувати докази стосовно всіх передбачуваних критеріїв можливо тільки при проведенні аудиторських процедур стосовно сальдо і оборотів за рахунками бухгалтерського обліку. Результати тестування сальдо рахунків бухгалтерського обліку може бути встановлення відповідності твердженню (критерію) існування.

Підтвердити же законність, реальність, точність, правильність оцінки можливо тільки реалізуючи аудиторські процедури стосовно оборотів за рахунками. На третьому етапі розподілу інформації фінансової звітності слід провести реконструкцію фактів господарського життя, проаналізувавши економічний і правовий зміст факту господарського життя і тим самим підтвердити дотримання методології бухгалтерського обліку. Цей аналіз є своєрідним тестуванням кожної господарської операції, відібраної із основної сукупності на предмет відповідності твердженням (критеріям) існування, права і зобов'язань, виникнення, повноти, вартісної оцінки, точності. В результаті цих дій аудитор отримує докази стосовно сальдо і оборотів за рахунками, на яких відображені господарські операції. Розподіл інформації фінансової звітності на окремі сегменти полегшує її дослідження і позитивно впливає на перерозподіл конкретних робіт між членами аудиторської групи.

5. Аудит фінансової звітності.

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 200 розглядає загальну відповідальність незалежного аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності відповідно до МСА. Зокрема, він установлює загальні цілі незалежного аудитора та пояснює характер і обсяг аудиту, призначеного для надання можливості незалежному аудитору досягнути цих цілей. Відповідно до даного стандарту метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності.

Її досягають через висловлення аудитором думки про те, чи складена

фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. У разі більшості концептуальних основ загального призначення така думка висловлюється стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та достовірну інформацію відповідно до концептуальної основи.

Слід зазначити, що фінансова звітність, яка підлягає аудиту - це фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями. МСА не установлюють відповідальність управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та не скасовують юридичну силу законодавчих або нормативних актів, які регулюють їхню відповідальність. Проте аудит відповідно до МСА проводиться за передумовою, що управлінський персонал і в разі потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнали певну відповідальність, яка є фундаментальною для проведення аудиту. Аудит фінансової звітності не звільняє управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, від їхньої відповідальності. МСА вимагають як основу для аудиторської думки, щоб аудитор отримав достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки.

Достатня впевненість - це високий рівень впевненості, її отримають, якщо аудитор одержав достатні та прийнятні аудиторські докази для зменшення аудиторського ризику (тобто ризику того, що аудитор висловить невідповідну думку, якщо фінансова звітність суттєво викривлена) до прийнятно низького рівня. Проте достатня впевненість не є абсолютним рівнем впевненості, оскільки існують властиві обмеження аудиту, які призводять до того, що більшість аудиторських доказів, на основі яких аудитор формулює висновки та на яких ґрунтується аудиторська думка, є скоріше переконливими, ніж остаточними. Концепція суттєвості застосовується аудитором під час як планування, так і виконання аудиту, а також під час оцінки впливу

ідентифікованих викривлень на аудит і впливу невиправлених викривлень (якщо такі є) на фінансову звітність. Взагалі викривлення, в тому числі пропуски, вважаються суттєвими, якщо можна обґрунтовано очікувати, що вони, індивідуально чи в сукупності, впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності.

Судження про суттєвість здійснюються з огляду на супутні обставини; на них впливає розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації, а також величина або характер викривлення чи їхнє поєднання. В аудиторській думці йдеться про фінансову звітність у цілому, тому аудитор не несе відповідальності за виявлення викривлень, які не є суттєвими для фінансової звітності у цілому. Таким чином, аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або інших правил. Концептуальною основою складання фінансової звітності та річних звітних даних кредитної спілки є Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені Міністерством фінансів України Міжнародним стандартом аудиту 700 “Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності” передбачено, що за результатом аудиту фінансової звітності надається аудиторський звіт, а також визначені вимоги до форми аудиторського звіту.

Висновок до розділу 4.

Реформування української освіти, зокрема вищої освіти, визначає основні завдання, які націлені на підготовку висококваліфікованих фахівців, здатних конкурувати на міжнародному ринку праці, володіти професійними навичками і готовими до постійного самовдосконалення та розвитку. Для досягнення цих цілей важливо акцентувати увагу на розвитку самостійної роботи студентів у вищих навчальних закладах. Ця самостійна робота відіграє

ключову роль у навчальному процесі, сприяючи глибшому засвоєнню матеріалу, розвитку творчих здібностей та ініціативи майбутніх спеціалістів.

З урахуванням сучасних вимог ринку праці та глобальних стандартів, важливо забезпечити не лише належну підготовку студентів за обраною спеціальністю, але й виховання їх адаптивності до змін у суміжних сферах діяльності. Це вимагає від викладачів вищих навчальних закладів більшої відповідальності за стимулювання ініціативи студентів та сприяння їх професійному зростанню. Для ефективного досягнення цих цілей важливо створити сприятливе середовище, яке спонукало б студентів до активної та цілеспрямованої самостійної роботи. Цільове спрямування на розвиток самостійної роботи студентів вищих навчальних закладів є важливим кроком на шляху до вдосконалення якості освіти в Україні та забезпечення її відповідності світовим стандартам. Це відображає тенденцію до активної та відповідальної позиції студентів, які готові до професійного зростання та адаптації до складних вимог сучасного ринку праці.

Розробка конспекту лекції з теми "Організація процесу аудиторської перевірки фінансової звітності та її інформаційного забезпечення" відображає важливість ретельного планування та систематичного підходу до викладення лекційного матеріалу. Цей процес вимагає глибокого розуміння професійних стандартів, етичних норм та сучасних методів аудиту, а також актуальних тенденцій в області фінансового обліку та аудиту.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Ринкова трансформація економіки України, підвищення нестабільності зовнішнього середовища, посилення конкуренції вимагають нових підходів до управління підприємствами. Науково-технічний прогрес і динаміка внутрішнього і зовнішнього середовищ спонукають до перетворення сучасних підприємств на складніші інформаційно-технічні системи. Тому виникає потреба у створенні такої інформаційної системи, яка забезпечує своєчасне отримання якісних даних та їх трансформацію в корисну інформацію для прийняття обгрунтованих управлінських рішень щодо пріоритетних напрямків фінансової діяльності підприємства, спрямованих на досягнення стратегічних та оперативних цілей. Саме такою системою і є фінансовий контролінг.

1. Фінансовий контролінг - це важлива функція управління фінансами. З одного боку, він є засобом поєднання функцій фінансового планування і прогнозування, фінансового обліку та статистики, з іншого - передумовою здійснення функцій фінансового аналізу та регулювання. Це дозволяє фінансовому контролінгу відігравати інтегруючу роль, недооцінка якої суттєво знижує ефективність управління фінансами.

2. Фінансовий контролінг слід розглядати як багатоаспектну систему спостереження і перевірки доцільності, раціональності процесів формування і використання фінансових ресурсів на всіх рівнях управління для оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень і досягнення на цій основі економічного зростання.

Контролінг є напрямком, який інтенсивно розвивається в області теорії й практики управління фінансово-господарською діяльністю підприємств. Характерним для фінансового контролінгу як системи є його динамізм.

3. Зараз в Україні склалися ідеальні умови для розвитку контролінгу. По-перше, велика кількість підприємств одержала ефективних власників, які тепер стурбовані не питанням придбання власності, а її ефективним використанням. Нові власники ставлять завдання підвищення прибутковості і їх інвестиційної

привабливості (ринкової вартості).

По-друге, нові власники й топ-менеджмент часто не мають необхідного досвіду управління бізнесом.

По-третє, соціально-економічна ситуація й умови господарювання в країні так чи інакше стабілізуються, що дає можливість виявитися повною мірою силі регулярного менеджменту, основою якого є контролінг. Українські компанії одержують час і можливість для побудови технології управління.

По-четверте, зміни в законодавстві, а саме, наближення українських стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних виводять внутрішній, управлінський облік зі сфери твердих законодавчих обмежень.

По-п'яте, менеджмент українських компаній інтенсивно поповнюється новими молодими кадрами - отримавшими спеціальну західну або вітчизняну освіту й загартованими в українських умовах, готовими до прийняття нових ідей і застосуванню сучасних технологій управління. Цей факт дозволяє оптимістично дивитися не тільки на майбутнє українського бізнесу, але й на майбутнє контролінгу.

4. Система контролінгу забезпечення ресурсами підприємства слабо функціонує, інструменти контролінгу практично не застосовуються. Окреслені проблеми вимагають внесення змін і удосконалення контролінгу забезпечення ресурсами підприємства. Основою удосконалення системи контролінгу забезпечення ресурсами підприємства мають стати організаційні зміни. Вони полягатимуть у створенні служби контролінгу на підприємстві.

5. Підприємству необхідно застосовувати такі інструменти контролінгу: бюджетування, формування основних під контрольних показників ефективного управління підприєм¬ством, визначення ступеня дії виниклих відхилень на величину алгоритму “витрати - прибуток”. Ці обставини разом з загальним впливом сучасних тенденцій до погіршення в світовій й, відповідно, у вітчизняній економіці, вказують на потребу створення окремого підрозділу з виконання функцій внутрішнього контролінгу.

6. Діяльність у межах ринкової економіки у всіх її формах і видах

пов'язана з певними ризиками, ступінь яких є досить великою в Україні. Це пов'язано з недостатнім рівнем ринкових відносин, недосконалістю законодавства, соціально-політичними проблемами та іншими факторами.

7. Доцільно виокремити найбільш адаптивні принципи контролінгу управління:

1) принцип безперервності діяльності, який передбачає забезпечення постійного управління й оптимізацію, одержання й оцінку інформації, необхідної для цього;

2) системний підхід, який передбачає побудову системи планування, обліку, аналізу й контролю на всіх стадіях процесу виробництва й реалізації продукції в сукупності із продукцією й роботою персоналу;

3) принцип своєчасності, який передбачає проведення моніторингу й аналізу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища з метою обліку й визначення впливу на рівень витрат підприємства;

4) принцип документування, який передбачає незалежність підприємства під час визначення порядку ведення обліку, аналізу, контролю і прийняття управлінських рішень;

5) принцип пріоритетності стратегічних цілей, який потребує від контролінгу обґрунтування перспектив підприємства й визначення реальних стратегічних цілей;

6) принцип комплексності, згідно з яким контролінг повинен здійснюватися на кожній наступній стадії виникнення витрат, виходячи з результатів попередньої;

7) принцип гнучкості, який передбачає швидке й чітке реагування служби контролінгу підприємства на зміну умов зовнішнього й внутрішнього середовища підприємства;

8) принцип бюджетування, який передбачає використання контролінгу в як інструмента планування, контролю й регулювання, координування діяльності різних підрозділів на підприємстві.

8. Об'єктами контролінгу варто визначити:

- ресурси підприємства;

- господарські процеси;

- фінансову діяльність підприємства;

- оцінку ефективності роботи підприємства.

Таким чином, в сучасних умовах фінансовий контролінг повинен зайняти пріоритетне місце в системі управління підприємством. У зв'язку з цим у структурі підприємства варто створити службу фінансового контролінгу, яка може бути в складі фінансової служби на підприємстві. Запровадження системи фінансового контролінгу на підприємстві дасть змогу підвищити рівень його ліквідності, ділової активності, прибутковості, фінансової стійкості, збільшити ефективність використання фінансових ресурсів, поліпшити оперативність та якість прийняття управлінських рішень, запобігти виникненню кризових економічних ситуацій, ідентифікувати причини фінансових проблем та сприяти їх ефективному усуненню.

На основі вищевикладеного можна стверджувати, що неможливо визначити місце економічного процесу без визначення кінцевої мети, функцій і принципів. Проаналізований і запропонований методичний інструментарій дозволить вчасно коригувати діяльність підприємства в процесі його виробничо-господарської діяльності.

9. Пропозиції, розроблені за результатами дослідження, отримали схвалення з боку адміністрації Станції, деякі з них впроваджено у практику діяльності досліджуваного підприємства:

1) вдосконалено структуру інформаційних потоків на підприємстві, що, безперечно, сприяє ухваленню управлінських рішень;

2) схвалено використання методу SWoT-аналізу для виявлення сильних та слабких сторін підприємства;

3) більшого значення набуло діагностування в процесі управління підприємством;

4) приділяється більше уваги кваліфікації працівників, психологічному клімату в колективі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аксентюк М. М. Контролінгове забезпечення стратегії розвитку підприємства / М. М. Аксентюк // Економіка та держава.– 2008. – № 7. – С. 40-42

2. Амрайн К. Контроллинг – это управление управлением / К.Амрай // Компаньйон. – 2004. – №27. – с. 38-41

3. Бабіна Н. О. Антикризовий фінансовий контролінг як фактор забезпечення економічної безпеки підприємства / Н. О. Бабіна. // Ефективна економіка. – 2014. – № 5. – С. 34-41

4. Барабаш Ю.О. Методологія стратегічного та оперативного контролінгу. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2012. - Вип. 2. - С. 33-38

5. Більський І. Використання елементів контролінгу в стратегії розвитку аграрного виробництва / І. Більський, Р. Дудяк // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК. – 2016. – № 23(1). – С. 52-56

6. 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

7. Букреєва Д.С. Теоретико–методичні підходи до формування поетапного процесу впровадження та функціонування механізму контролінгу як інструменту управління промисловим підприємством / Д.С. Букреєва // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Випуск 6. – Частина 2. – С. 112-115

8. Василенко Г. В. Контролінг у системі фінансового менеджменту суб’єкта господарської діяльності / Г. В. Василенко, І. В. Дем’яненко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. – № 8. – С. 124-130

9. Воскобойник О. М. Сутність контролінгу на підприємствах / О. М. Воскобойник // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2012. – Вип.

40. – С. 228-232

10. Гельман В. М. Модель Weg у німецькій концепції контролінгу / В. М. Гельман // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – 2017. – № 4. – С. 161-167

11. 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

12. Гуцаленко Л. В. Незалежна система внутрішнього контролю за прибутками сільськогосподарських підприємств. / Л.В.Гуцаленко // Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку. Міжнар. наук.–практ. конф. ВНАУ.– 2010. – С. 64-66

13. Давидович І.Є. Контролінг: [навчальний посібник] / І.Є. Давидович. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 552 с.

14. 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

15. Докієнко Л. М. Збалансована система показників фінансового контролінгу на підприємстві / Л. М. Докієнко // Науково–технічна інформація. – 2015. – № 2. – С. 59-65

16. Дорош В. Ю. Контролінг як філософія управління / В. Ю. Дорош // Економічні науки. Сер. : Економіка та менеджмент. – 2012. – Вип. 9(2). – С. 164-169.

17. Дробот Н. М. Впровадження системи контролінгу на аграрних підприємствах України / Н. М. Дробот, В. О. Яцюк // Бізнес Інформ. – 2017. – № 10. – С. 269-273.

18. Другова О. С. Систематизація підходів до формування інструментарію контролінга / О. С. Другова // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. – 2016. – Т. 21, Вип. 9. – С. 59-63

19. Дуднєва Ю. Е. Сучасний інструментарій стратегічного контролінгу в управлінні промисловими підприємствами / Ю. Е. Дуднєва, О. І. Кір'ян // Економіка та право. – 2018. – № 1. – С. 136-142.

20. Загороднюк О. В. Сутність і значення контролінгу в системі управління підприємством / О. В. Загороднюк // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки. – 2013. – № 6. – С. 121-127

21. Заяц О. В. Контролювання, моніторинг і діагностика як передумови контролінгу / О. В. Заяц // Економіка та управління на транспорті. – 2016. – Вип. 3. – С. 134-140

22. Ілащук С. А. Удосконалення системи контролінгу як передумова до покращення економічної безпеки / С. А. Ілащук. // Ефективна економіка. – 2016. – № 5. – С. 16-23

23. Ільїна С. Б., Журба ТС. Контролінг процесів господарської діяльності на підприємствах харчової промисловості: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Професіонал, 2008. - 592 с.

24. Карапетян А.А. Контроллинг как инструмент повышения эффективности управления предприятием: автореф. дис. на соискание уч. степ. канд. экон. наук: спец. 08.00.05 «Экономика и управление народным хазяйством». – М., 2004. – 25 с.

25. Каткова Н. В. Система контролінгу в забезпеченні конкурентоспроможності промислового підприємства / Н. В. Каткова, О. С. Циганова // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – 2017. – № 4. – С. 35-43

26. Качуровський С. В. ABC–XYZ аналіз як один з інструментів контролінгу на підприємствах АПК / С. В. Качуровський // Бізнес Інформ. – 2017. – № 7. – С. 160-166

27. Клокар О. О. Формування контролінгової служби та її ефективне впровадження на підприємствах аграрного сектору / О. О. Клокар // Актуальні проблеми економіки. – 2016. – № 10. – С. 159-166

28. Клокар О. О. Характеристика основних видів фінансового контролінгу та їх впливу на побудову ефективної контролінгової системи суб'єкта господарювання / О. О. Клокар // Бізнес Інформ. – 2016. – № 2. – С. 329-333

29. Криворотько І.О. Контролінг у системі управління підприємством і прийняття управлінських рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_ep/2009_7/files/EC709_26.pdf

30. Круш П. В. Аналіз системи показників контролінгу для прийняття управлінських рішень / П. В. Круш, Т. Ю. Хоменко // Підприємництво та інновації. – 2015. – Вип. 1. – С. 132-140

31. Кубрак М. О. Особливості формування системи контролінгу на промисловому підприємстві / М. О. Кубрак // Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Серія: Актуальні проблеми розвитку українського суспільства. – 2017. – № 29. – С. 117-121

32. Кучумова І. Ю. Реалізація системи контролінгу на підприємствах: теоретичний аспект / І. Ю. Кучумова // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 12. – С. 63-67

33. Лапіна І. С. Місце фінансового контролінгу в системі фінансового менеджменту промислових підприємств / І. С. Лапіна, А. В. Пінті // Вісник соціально–економічних досліджень. – 2016. – № 2. – С. 194-202

34. Лізогуб В.С. Організаційні засади впровадження системи контролінгу на підприємствах України / В.С. Лізогуб, Є.М. Кайлюк // Комунальне господарство міст. Серія : Економічні науки. – 2014. – Вип. 117. – С. 120-122

35. Лісковець С. В. Програмно–інформаційне забезпечення організації контролінгу аграрних підприємств / С. В. Лісковець // Молодий вчений. – 2015. – № 6(2). – С. 27-30

36. Лозовицький Д. С. Загальна концепція стратегічно–орієнтованого контролінгу / Д. С. Лозовицький // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.15. – С. 243-248

37. Лохман Н. В. Оцінка організаційної діяльності підприємства за допомогою інструментів контролінгу / Н. В. Лохман // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. Серія : Економічні науки. – 2017. – № 1. – С. 16-22

38. Лях О. О. Організаційні параметри фінансового контролінгу на підприємстві / О. О. Лях // Наука й економіка. – 2013. – Вип. 3. – С. 91-97

39. Макаренко Т. Показники результативності як інструмент вартісно–орієнтованого контролінгу / Т. Макаренко // Ринок цінних паперів України. – 2015. – № 3–4. – С. 67-76.

40. Манн Р. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью / Р. Манн, Э. Майер; [Пер. с нем. Ю.Г. Жукова]. – М.: Финансы и статистика, 2004. 213 с.

41. Маркіна І.А., Таран-Лала О.М., Гунченко М.В. Контролінг для менеджерів: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.

42. Мельник С. І. Принципи контролінгу в управлінні підприємством / С. І. Мельник // Управління розвитком. – 2013. – № 12. – С. 146-148

43. Михайличенко Н. М. Досягнення балансу ліквідності та рентабельності – головне завдання фінансового контролінгу / Н. М. Михайличенко, Д. А. Полянська // Управління економікою: теорія та практика. – 2016. – 2016. – С. 173-182

44. Михайличенко Н. М. Місце інформаційної функції в функціональному полі контролінгу / Н. М. Михайличенко // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. – 2015. – № 1. – С. 171-174

45. Михайличенко Н. М. Проблеми та перспективи впровадження контролінгу як сучасного інструменту управління підприємством / Н. М. Михайличенко, А. О. Токарева // Научный вестник Донбасской государственной машиностроительной академии. – 2017. – № 1. – С. 176-181

46. Одінцова Т. М. Функціональні особливості контролінгу та проблеми його інституціоналізації / Т. М. Одінцова // Фінанси, облік і аудит. – 2013. – Вип. 1. – С. 276-286

47. Остапенко О.М. Стратегічний контролінг в системі управління авіаційним підприємством України. Наукові праці Кіровоград. нац. техн. ун–ту. Економічні науки. - 2015. - Вип. 27. - С. 58-65

48. Паєнтко Т. В. Концептуальні засади фінансового контролінгу / Т. В. Паєнтко, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2017. – № 12. – С. 53-71

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

50. Петрович Й. М. Еволюція контролінгу в сучасній теорії та практиці управління вітчизняними підприємствами / Й. М. Петрович, Я. В. Панас // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2013. – № 1. – С. 129-137

51. Петченко М. В. Еволюція фінансового контролінгу на тлі змін умов підприємництва та парадигм менеджменту / М. В. Петченко // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. – 2015. – № 2. – С. 124–128

52. Писчасов Ф. Инструментарий контроллинга предприятия / Ф. Писчасов, Е. Попов // Проблемы теории и практики управления. – 2003. – № 5. – С. 92-98.

53. Плахтій Т. Ф. Теоретичні аспекти оцінки якості облікової інформації / Т. Ф. Плахтій // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2015. – Вип. 12. – С. 262-265

54. Плахтій Т. Ф. Якість в бухгалтерському обліку: економічний аспект / Т. Ф. Плахтій // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2016. – № 1. – С. 51-61

55. Полтініна О. П. Необхідність вдосконалення методики контролінгу з метою забезпечення економічної безпеки в розвитку національної економіки / О. П. Полтініна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. – 2014. – Вип. 6(5). – С. 58-62

56. Попова О. Ю. Зміст об’єктів контролінгу ефективності господарської діяльності підприємств / О. Ю. Попова, О. С. Сафьянц // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2013. – № 4. – С. 228-235

57. Правдюк Н. Л. Необхідність оцінки якості фінансової звітності / Н.

Л. Правдюк, Т. Ф. Плахтій // Облік і фінанси. – 2017. – № 3. – С. 52-58

58. Правдюк Н.Л. Розробка стратегічного набору управління інноваційно–інвестиційною привабливістю сільськогосподарських підприємств / Н.Л. Правдюк, М.О. Бондар // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – № 7 (11). – 2016. – С. 39-51

59. Продіус О. І. Упровадження системи контролінгу на підприємстві: стандартні помилки та шляхи вирішення / О. І. Продіус, С. А. Лацина // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. – 2016. – Т. 21, Вип. 1. – С. 147-151

60. Прокопенко О. В. Економічна суть контролінгу, його місце в системі управління підприємством / О. В. Прокопенко, Л. Б. Криворучко // Вісник Сумського державного університету. – 2011. – № 4. – С. 27-34

61. Радзівіло І. В. Концептуальні засади фінансового контролінгу на підприємстві / І. В. Радзівіло, І. В. Сіліна. // Ефективна економіка. – 2015. – № 11. – С. 53-62

62. Реслер М. В. Управлінський облік в інформаційному забезпеченні контролінгу / М. В. Реслер // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. – 2013. – Вип. 1. – С. 193-202

63. Рибак О. В. Ефективність механізму контролінгу в управлінні підприємством / О. В. Рибак // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. – 2014. – Т. 19, Вип. 2(4). – С. 56-60

64. Рибак О. В. Методи контролінгу в системі інструментарного аналізу організаційного середовища підприємства / О. В. Рибак // Регіональна бізнес–економіка та управління. – 2013. – № 1. – С. 168-173

65. Рибаков М. В. Діагностичні та контролінгові процедури в управлінні аграрними підприємствами / М. В. Рибаков // Актуальні проблеми інноваційної економіки. – 2017. – № 1. – С. 66-75

66. 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

67. Смоквіна Г. А. Контролінг як складова частина управління підприємством / Г. А. Смоквіна // Вісник соціально–економічних досліджень. – 2011. – № 2. – С. 329-335

68. Софійчук К. К. Місце та значення контролінгу в теорії управління / К. К. Софійчук // Управління проектами, системний аналіз і логістика. – 2012. – Вип. 10. – С. 563-567

69. Старостенко Г. Г. Упровадження фінансового контролінгу як інструменту управлінського обліку на підприемстві / Г. Г. Старостенко, А. В. Сурженко // Сучасні питання економіки і права. – 2013. – Вип. 2. – С. 79-83

70. Терещенко О. Концепція фінансового контролінгу в Україні. Формування ринкової економіки. - 2008. - Спец. вип. - С. 12-20

71. Терещенко О. О. Теоретичні засади бюджетування на підприємстві. Фінанси України. - 2001. - № 11. - С. 17-23.

72. Ужва А. М. Управлінський облік як складова система контролінгу на підприємстві / А. М. Ужва // Бізнес-навігатор.– 2011. – № 2. – С. 155-158

73. Фабіянська В. Сутність організації бухгалтерського обліку / В. Фабіянська // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – 2014. – Вип. 19(2). – С. 214-222

74. Фабіянська В. Ю. Поняття якості в аудиторській практиці / В. Ю. Фабіянська // Агросвіт. – 2017. – № 9. – С. 62-68

75. Фаїзов А. В. Шляхи впровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах / А. В. Фаїзов // Вісник Чернівецького торговельно–економічного інституту. Економічні науки. – 2011. – Вип. 4. – С. 282-287

76. Христенко М. Концептуальні засади фінансового контролінгу в банку / М. Христенко // Вісник КНТЕУ. – 2013. – № 3. – С. 83-96

77. Цветаш Ю. О. Формування функцій фінансового контролінгу в системі моніторингу фінансів підприємства / Ю. О. Цветаш // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. – 2016. – Вип.

16(3). – С. 134-137

78. Циганова О. С. Етапізація процесу впровадження системи контролінгу на промислових підприємствах / О. С. Циганова // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – 2017. – № 2. – С. 27-36.

79. Цигилик І.І. Контролінг: навч. посіб. у схемах і таблицях / І.І. Цигилик. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 76 с.

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

81. Швидка О.П. Інструментарій стратегічного контролінгу на підприємстві. Економіка підприємства: теорія і практика : зб. матеріалів V Міжнародної наук. -практ. конф. Київ: КНЕУ, 2014. С. 159-162

82. Шпильова В. О. Інструменти контролінгу в системі фінансового антикризового управління / В. О. Шпильова // Агросвіт. – 2017. – № 17. – С. 3-7

83. Шуляренко С. М. Застосування методології стратегічного управлінського обліку в системі контролінгу підприємств / С. М. Шуляренко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. – № 5. – С. 134-137

84. Mensch G. Finanzcontrolling. - Wien. - 2001. - 405 c.

85. Reichmann Th. Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten. 8 Aufl., überarb. und erw. München: Vahlen.- 2011.- 814 s.