

НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ДНІПРОВСЬКА ПОЛІТЕХНІКА  
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

*Кваліфікаційна наукова праця  
на правах рукопису*

**ЧОРНИЙ Олександр Олександрович**

УДК 351:3.077.1342.4:331:658(62)

**ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ПУБЛІЧНОГО КОНТРОЛЮ В  
ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ**

Спеціальність 281 – «Публічне управління та адміністрування»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 281 – «Публічне управління та адміністрування». Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей результатів текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

\_\_\_\_\_ О.О. Чорний

Науковий керівник: В.В. Баштанник, доктор наук з державного управління, професор, професор кафедри державного управління державного управління Навчально-наукового інституту державного управління Національного технічного університету «Дніпровська політехніка»

Дніпро - 2023

## АНОТАЦІЇ

Чорний О.О. Формування механізмів публічного контролю в діяльності органів державної влади. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії в галузі публічного управління та адміністрування за спеціальністю 281 – «Публічне управління та адміністрування» – Національний технічний університет «Дніпровська політехніка», Дніпро, 2023.

Досліджено особливості формування сучасного механізму публічного контролю. Проаналізовано складники механізми публічного контролю на основі виокремлення цільового призначення контролю в особливих умовах державотворення. Уточнено мету публічного контролю – оцінка стану відповідності комплексу показників діяльності органів влади встановленим у нормативно-правових актах правилам, регламентам, стандартам, нормам та процедурам. Наведено класифікацію класичного розподілу видів публічного контролю на основі суб'єктності та функціонального розподілу повноважень.

Доведено, що раціональний механізм публічного контролю забезпечує визначення ефективності функціонування системи публічного управління, відповідність положенням Конституції і законів України, а також формує основу суспільної підтримки такого контролю. Визначено сутність суспільної підтримки контролю – сприйняття громадянами України мети, алгоритму і оцінювання результатів контролю, що має на меті раціоналізацію управлінських відносин, забезпечення максимальної відкритості публічноуправлінської діяльності, подолання прогалин у нормативно-правовому регулюванні контрольних процедур. Вказано на особливість чинника суспільної підтримки контролю – формування інституту довіри до контролю, що базується на стабільності контролю, індивідуальному характері контрольних алгоритмів, обґрунтованості та мінімізації ризиків.

У дисертації доведено доцільність посилення легітимності контрольних процедур, а також вказано на актуалізацію власне терміну «публічний контроль» у контексті сучасної наукової дискусії. Доведено, що зміщення акцентів у трактуванні поняття «публічний» на загальні характеристики адміністративних процедур є помилковим. Доведено, що у контексті терміну «публічний контроль» мова йде про: встановлений на основі нормативно-правових актів алгоритм контролю, що передбачає включення у процедуру контролю лише тих суб'єктів контрольної діяльності, які прямо визначені у законодавчих актах; процедури контролю визначені і не можуть бути змінені у контексті особливостей діяльності об'єкта перевірки; порядок оприлюднення результатів перевірки передбачає прозорість і доступність у тих межах, які визначені нормативними документами. При цьому прозорість контролю не повинна мати характеру оприлюднення особливостей діяльності, якщо така діяльність здійснюється у межах правового поля.

Аргументовано, що такі складники публічного контролю як громадська участь, сприяння механізмам прозорого контролю, транспарентність і відкритість мають базуватися на принципах етики і законності. Цільова спрямованість дослідження проблеми публічного контролю визначена необхідністю формування теоретико-методологічних засад публічного адміністрування у контексті сучасної парадигми суспільного розвитку – системного перезавантаження влади й відповідно – форм і методів публічного контролю. Зростаюча складність і динамічність політичних змін, що відбуваються в Україні, вплив зовнішнього середовища, що підвищує рівень конкуренції на ринках товарів, послуг, капіталу і робочої сили вимагає зусиль зі створення ефективного державного механізму розробки, аналізу, впровадження, контролю. Успішність публічного управління визначається інтенсивністю застосування новітніх підходів і методів аналізу, планування й контролю публічноуправлінської діяльності, а також організаційних структур і інформаційних систем. В сучасних умовах змінюється сутність і зміст

публічного контролю, що вимагає принципово-нового підходу щодо реалізації функцій, повноважень як загальної так і спеціальної компетенції.

Доведено, що здійснення публічного контролю є однією з необхідних умов становлення демократичної, правової держави та розвитку громадянського суспільства відповідно до європейських цінностей. У статті акцентовано увагу на формах публічного контролю та особливостях сучасних наукових підходів до раціоналізації механізмів публічного контролю. Встановлено, що публічний контроль виступає інтегративним поняттям, що поєднує державний, громадський, неурядовий, цивільний, політичний та інші форми контролюючого впливу на систему суспільних відносин. Запропоновано визначати місію публічного контролю у контексті неухильного забезпечення органами влади конституційних прав і обов'язків громадян, повноважень інститутів управління, реалізації конституційних принципів функціонування держави. Розглянута доцільність запровадження спеціальних механізмів забезпечення публічного контролю, як в системі стабільного стану системи публічного управління, так і в особливих умовах, зокрема, в умовах воєнного стану.

Встановлено, що у науковій літературі не існує єдиного підходу до визначення поняття контролінгу. Наявні трактування не відображають повною мірою всього спектру завдань і функцій контролінгу на його сучасному етапі розвитку. У зв'язку з цим, виходячи з аналізу концептуального розвитку контролінгу, запропоновано розглядати останній як механізм регулювання в системі управління, що спирається на комплексне інформаційне і організаційне поєднання процесів координування, планування і контролю та спрямований на визначення та реалізацію тактичних і оперативних цілей для підвищення надійності реалізації державних програм, спрощення технології і підтримки оперативного управління, зменшення витрат на обробку нестандартних ситуацій.

Ключові слова: контроль, публічний контроль, механізми публічного контролю, інституціоналізація публічного контролю, інститути публічної влади, суспільні відносини.

Chornyi O. Formation of public control mechanisms in the activities of state authorities. – Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the field of public administration and administration in the specialty 281 - «Public Administration and Administration» - National University of Technology, Dnipro, 2023.

The peculiarities of the formation of a modern mechanism of public control have been studied. The components of the mechanisms of public control are analyzed based on the identification of the purpose of control in the special conditions of state formation. The purpose of public control has been clarified - the assessment of the state of compliance of the set of indicators of the activity of authorities with the rules, regulations, standards, norms and procedures established in the normative legal acts. The classification of the classical distribution of types of public control based on subjectivity and functional distribution of powers is presented.

It has been proven that a rational mechanism of public control ensures the determination of the effectiveness of the functioning of the public management system, compliance with the provisions of the Constitution and laws of Ukraine, and also forms the basis of public support for such control. The essence of public support for control is determined - the perception by citizens of Ukraine of the purpose, algorithm and evaluation of control results, which aims to rationalize management relations, ensure the maximum openness of public management activities, and overcome gaps in the regulatory and legal regulation of control procedures. The peculiarity of the factor of social support of control is indicated - the formation of the institution of trust in control, which is based on the stability of

control, the individual nature of control algorithms, the validity and minimization of risks.

The thesis proves the expediency of strengthening the legitimacy of control procedures, and also points to the actualization of the actual term "public control" in the context of modern scientific discussion. It has been proven that the shift of emphasis in the interpretation of the concept of "public" to the general characteristics of administrative procedures is erroneous. It has been proven that in the context of the term "public control" we are talking about: a control algorithm established on the basis of normative legal acts, which provides for the inclusion in the control procedure of only those subjects of control activities that are directly defined in legislative acts; control procedures are defined and cannot be changed in the context of the specifics of the inspection object's activity; the procedure for publicizing inspection results provides for transparency and accessibility within the limits defined by regulatory documents. At the same time, the transparency of control should not have the nature of publicizing the specifics of the activity, if such activity is carried out within the limits of the legal field.

It is argued that such components of public control as public participation, promotion of mechanisms of transparent control, transparency and openness should be based on the principles of ethics and legality. The target orientation of the study of the problem of public control is determined by the need to form the theoretical and methodological foundations of public administration in the context of the modern paradigm of social development - the systemic reboot of power and, accordingly, the forms and methods of public control. The increasing complexity and dynamism of the political changes taking place in Ukraine, the influence of the external environment, which increases the level of competition in the markets of goods, services, capital and labor, require efforts to create an effective state mechanism for development, analysis, implementation, and control. The success of public administration is determined by the intensity of application of the latest approaches and methods of analysis, planning and control of public administration activities, as well as organizational structures and information systems. In modern

conditions, the essence and content of public control is changing, which requires a fundamentally new approach to the implementation of functions, powers of both general and special competence.

It has been proven that the implementation of public control is one of the necessary conditions for the establishment of a democratic, legal state and the development of civil society in accordance with European values. The article emphasizes the forms of public control and features of modern scientific approaches to the rationalization of public control mechanisms. It was established that public control is an integrative concept that combines state, public, non-governmental, civil, political and other forms of controlling influence on the system of social relations. It is proposed to define the mission of public control in the context of the unwavering provision by the authorities of the constitutional rights and duties of citizens, the powers of management institutes, and the implementation of the constitutional principles of the functioning of the state. The expediency of introducing special mechanisms for ensuring public control is considered, both in the system of a stable state of the system of public administration, and in special conditions, in particular, in the conditions of martial law. It has been established that there is no single approach to defining the concept of controlling in the scientific literature. Existing interpretations do not fully reflect the entire range of tasks and functions of controlling at its current stage of development. In this regard, based on the analysis of the conceptual development of controlling, it is proposed to consider the latter as a regulatory mechanism in the management system, which is based on a complex informational and organizational combination of the processes of coordination, planning and control and is aimed at defining and implementing tactical and operational goals to increase reliability of implementation of state programs, simplification of technology and support of operational management, reduction of costs for handling non-standard situations.

Key words: control, public control, mechanisms of public control, institutionalization of public control, institutions of public power, public relations

**СПИСОК НАУКОВИХ ПРАЦЬ**

Чорного Олександра Олександровича

**Статті в наукових закордонних виданнях, проіндексованих у базах даних Web of Science Core Collection та/або Scopus**

1. Novak, A., Pravdyvets, O., Chornyi, O., Sumbaieva, L., Akimova, L., & Akimov, O. (2022). Financial and economic security in the field of financial markets at the stage of European intergration. *International Journal of Professional Business Review*, 7(5) doi:10.26668/businessreview/2022.v7i5.e835 (WoS).
2. Golub, Valeriia., Zayats, Diana., Kveliashvili, Iryna., Pasichnyi, Roman., Niema, Oleksandra.&Chornyi, Oleksandr. (2022) Implementation Of European Principles For The Provision Of Administrative Services In The Field Of Public Administration: Problems And Prospects. *Ad Alta: Journal of interdisciplinary research*, 12(2), XXIX, 26-31. - citation index ESCI in Web of Science (Thomson Reuters). (WoS)

**Статті в наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України з присвоєнням категорії “Б”**

3. Чорний О. Формування сучасного механізму контролю в публічному управлінні: розробка загальної концепції дослідження Дніпровський науковий часопис публічного управління, психології, права. 2023. №3. С. 211-215. DOI: <https://doi.org/10.51547/ppp.dp.ua/2023.3.35>.
4. Чорний О. Інституціональні засади формування механізмів публічного контролю в діяльності органів державної влади. Дніпровський науковий часопис публічного управління, психології, права. 2022. № 3. С. 243-246. DOI: <https://doi.org/10.51547/ppp.dp.ua/2022.3.41>

**Статті в наукових закордонних виданнях**

5. Чорний О. Організаційно-економічний механізм інтегрування контролінгу в систему публічного управління. *Slovak international scientific journal*. 2023. № 74. С. 74-77. DOI.5281/zenodo.8223377.

#### **Статті у вітчизняних наукових виданнях**

6. Чорний О.О. Формування контрольного середовища до вимог управління машинобудівним підприємством. *Інвестиції: практика та досвід*. 2009. №3. С. 45-48.

7. Чорний О.О. Механізм функціонування інноваційного менеджменту в структурі стратегічного управління машинобудівних підприємств. *Економічний простір*. №21. Дніпро. 2009. С. 238-245.

8. Чорний О.О. Організація системи внутрішнього економічного контролю підприємств. *Науковий вісник Академії муніципального управління: Серія «Економіка»*. Вип.4, ч. I. 2008. С.347-352.

9. Чорний О.О. Контроль в управлінні економічними процесами на промислових підприємствах. *Інвестиції: практика та досвід*. 2007. № 17. С. 20-24.

10. Чорний О.О. Передумови розвитку внутрішнього економічного контролю. *Інвестиції: практика та досвід*. 2007. № 16. С. 35-39.

11. Чорний О.О. Система управління як об'єкт контролю промислових підприємств. *Інвестиції: практика та досвід*. 2007. № 24. С. 49-52.

#### **Матеріали конференцій**

12. Чорний О. Публічний контроль у сфері правового регулювання правового регулювання національної держави в контексті сучасного інтеграційного процесу // Актуальні проблеми європейської інтеграції та євроатлантичного співробітництва України : матеріали ХХ-ї регіон. наук.-практ. конф. 18 трав. 2023 р., м. Дніпро / за заг. ред. Л.Л. Прокопенка. Дніпро. НТУ ДП, 2023. С. 146- 149.

9. Чорний О. Інституціональні засади формування механізмів публічного контролю за діяльністю органів державної влади в умовах воєнного стану/ Забезпечення стійкості, ревіталізації та розвитку територій і

громад в Україні : матеріали нак.-практ. конф. за міжнар. участю, м. Дніпро, , 4 травня 2023 р. / за заг.ред. І.А. Чикаренко; Т.В.Маматової. Дніпро : НТУ «Дніпровська політехніка», 2023. С.223-225.

12. Чорний О., Хоміч Ю. Публічноуправлінська діяльність у сфері забезпечення прав і свобод громадян// Актуальні проблеми європейської інтеграції та євроатлантичного співробітництва України : матеріали 17-ї регіон. наук.-практ. конф. (16 трав. 2020 р., м. Дніпро) / за заг. ред. Л.Л. Прокопенка. – Дніпро : ДРІДУ НАДУ, 2020. С. 334 -336.

13. Чорний О.О. Застосування функцій контролю на промислових підприємствах // Проблеми економіки й управління у промислових регіонах: міжрегіональна науково-практична конференція (22-24 травня 2008 р. м. Запоріжжя). Запоріжжя: ЗНТУ, 2008. С. 43-45.

14. Чорний О.О. Контроль в управлінні економічними процесами на промислових підприємствах // Міжнародний управлінський форум „Управління сьогодні та завтра” 15-16 травня, 2008 / Університетські наукові записки: Часопис Хмельницького університету управління та права. 2008. № 3 (II) спецвипуск. Хмельницький, 2008. С. 81-82.

15. Чорний О.О. Контроль як функція управління промисловими підприємствами // Актуальні проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку економіки України: Матеріали наук.-практ. конф., 27 листопада 2007 р. Харків: Вид-во ХарІ НАДУ „Магістр”, 2007. С. 201-203.

16. Чорний О.О. Необхідність контролю функціонування системи управління промислових підприємств // Макроекономічне регулювання інвестиційних процесів та впровадження стратегії інновативно-інноваційного розвитку в Україні // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. м. Київ, 23-24 жовтня 2008 р. У трьох частинах / РВПС України НАН України. Київ: РВПС України НАН України, 2008. Ч.1. С.142-144.

17. Чорний О.О. Система внутрішнього економічного контролю на промислових підприємствах // «Соціально-економічна політика та розвиток регіонів в умовах переходу до постіндустріального суспільства»: Тези

Міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпропетровськ, 21 березня 2008 р.): У 2 т.; Т II. Дніпро: ДДФА, 2008. С.140-141.

18. Чорний О.О. Удосконалення внутрішнього контролю на промислових підприємствах // Європейські орієнтири муніципального управління: матеріали науково-практичної конференції за міжнародною участю (14.03.2008) / За заг. ред. В.К. Присяжнюка, В.Д. Бакуменка, Т.В. Іванової. Київ: Видавничо-поліграфічний центр Академії муніципального управління, у 2-х частинах, Ч.2, 2008. С. 170-172.

19. Чорний О.О. Удосконалення контрольного середовища підприємства та формування оптимізації системи внутрішнього контролю // Стратегія забезпечення сталого розвитку України // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. м. Київ, 20 травня 2008 р. РВПС України НАН України. Київ. РВПС України НАН України, 2008. Ч.3. С. 55-57.

20. Чорний О.О. Удосконалення системи організації внутрішнього економічного контролю на машинобудівних підприємствах // Розвиток продуктивних сил України: від В.І. Вернадського до сьогодення // Матеріали міжнародної наукової конференції, Київ, 20 березня 2009 р.: У 3-х частинах /РВПС України НАН України, Київ: РВПС України НАН України, 2009. Ч.1. С.200-201.

## ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1	
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ КОНСТИТУЮВАННЯ ПУБЛІЧНОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ .....	10
1.1. Теоретичні основи розвитку контрольної функції в системі органів публічної влади .....	10
1.2. Організаційні і методичні особливості контролю в органах державної влади .....	23
1.3. Аналіз методологічної основи контрольної функції в публічному управлінні	37
Висновки до розділу 1	50
РОЗДІЛ 2	
ФОРМУВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНОГО МЕХАНІЗМУ ІНТЕГРУВАННЯ КОНТРОЛІНГУ В СИСТЕМУ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ .....	57
2.1. Організаційно-методичні основи формування системи публічного контролю .....	57
2.2. Інноваційна модель планування як складова системи публічного контролю та публічного контролінгу .....	86
2.3. Ідеологічне підґрунтя формування та функціонування системи публічного контролінгу .....	116
Висновки до розділу 2	132
РОЗДІЛ 3	
Ефективність впровадження механізму публічного контролю в системі державної влади в умовах війни і повоєнного відновлення .....	137
3.1. Оцінка ефективності реалізації системи публічного контролю в особливих умовах .....	137
3.2. Зарубіжний досвід функціонування механізму публічного контролю в особливих умовах державотворення .....	164
3.3. Запровадження інноваційних інституціональних форм публічного контролю .....	180
Висновки до розділу 3	186
ВИСНОВКИ .....	188

	13
ДОДАТКИ .....	192
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	214

## ВСТУП

Незважаючи на велике різноманіття порушених наукових проблем та глибину їх дослідження, у сучасній науці окремі аспекти залишилися невирішеними. У нашій країні відомо лише небагато прикладів функціонування інституту публічного контролю і як правило, в усіченому варіанті, у той час як концепція контролінгу з успіхом застосовується у світовій практиці. При цьому необхідно створення механізмів реалізації концептуальних ідей контролінгу саме для українських підприємств, у відповідності з особливостями української системи управління підприємствами, адаптувати інструменти контролінгу до економічних умов України.

Науково-теоретична та практична значущість зазначеної проблематики обумовила вибір теми, актуальність і цільову спрямованість дисертаційного дослідження.

### **Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**

Роль автора полягає в дослідженні теоретичних і розробці нових практичних підходів до вдосконалення механізму інтегрування контролінгу в систему управління машинобудівних підприємств.

**Мета і завдання дослідження.** *Метою* дослідження є теоретико-методичне обґрунтування доцільності реалізації організаційно-економічного механізму інтегрування контролінгу в систему управління машинобудівних підприємств.

Для досягнення цієї мети поставлено і вирішено такі завдання:

- провести теоретичне узагальнення сутності контролінгу в економічній теорії;
- здійснити аналіз теоретичних засад організації системи управління на машинобудівних підприємствах;
- обґрунтувати методологію забезпечення контролінгу в системі управління машинобудівним підприємством;

- розробити організаційно-методичні основи інтеграції системи контролінгу на машинобудівному підприємстві;
- удосконалити модель фінансового планування як складової системи контролінгу машинобудівного підприємства;
- виробити ідеологічне підґрунтя формування та функціонування системи контролінгу;
- визначити ефективність впровадження контролінгу в систему управління машинобудівних підприємств.

*Об'єктом дослідження* є організаційно-економічний механізм інтегрування контролінгу в систему управління машинобудівних підприємств.

*Предметом дослідження* є теоретичні, методичні засади та практичні аспекти реалізації організаційно-економічного механізму інтегрування контролінгу в систему управління машинобудівних підприємств.

*Методи дослідження.* У процесі дослідження використано сукупність методів наукового пізнання явищ та процесів в економічній сфері: історичний та логічний методи – для уточнення основних понять; порівняльного аналізу – при зіставленні ефективних форм і механізмів інтегрування контролінгу в систему управління машинобудівних підприємств; розрахунково-конструктивний метод – з метою практичної апробації методичних розробок у сфері інтеграції контролінгу в систему управління машинобудівного підприємства; абстрактно-логічний – для теоретичного узагальнення й формулювання висновків.

Теоретичну і методологічну основу дослідження становлять праці вітчизняних і зарубіжних авторів у сфері контролінгу, матеріали науково-практичних конференцій.

Інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові акти України, матеріали Державного комітету статистики України, спеціальні наукові та інші джерела.

**Наукова новизна** дослідження полягає в наступному:

*вперше:*

- обґрунтовано методологію формування контролінгу на основі розроблення інформаційної системи, що відповідає його цілям і вимогам та спрямована на організацію і забезпечення управління цим процесом для наступного: гарантування вимог як самої інформаційної системи, так і до характеристик процесу її розробки, забезпечення автоматизації бізнес-процесів; гарантування створення системи із заданими якістю, термінами, в межах бюджету; врахування вартості і зручності супроводу, модифікації, укрупнення системи; відкритості, переносності і масштабності; використання існуючих в організації напрацювань у сфері інформаційних технологій;

*удосконалено:*

- методичні засади формування системи контролінгу на машинобудівному підприємстві шляхом уточнення та систематизації вимог до неї, що включають: відповідність загальній концепції контролінгу, сприяння досягненню її цілей та завдань; орієнтованість на координацію та інформаційну підтримку системи управління; врахування і ухвалення адекватних рішень в умовах фінансової кризи машинобудівного підприємства, а також специфіки здійснення фінансово-господарської діяльності в Україні; процес інтеграції системи контролінгу має відповідати економічній доцільності; відповідність критеріям швидкої орієнтації в інформаційному просторі, точності і актуальності інформації, що надається керівництву;

- організаційно-управлінську структуру машинобудівного підприємства шляхом її доповнення підсистемою контролінгу, що включає службу головного контролера з підпорядкуванням йому контролера-аналітика, контролера-технолога, контролера інформаційних систем;

- організаційно-методичні основи створення системи контролінгу на машинобудівному підприємстві на основі таких етапів: аналіз різних структур і систем; формування функцій контролінгу в функціональній структурі; побудова єдиної інформаційної і координаційної системи;

включення концепції контролінгу в загальну ідеологію функціонування і розвитку машинобудівного підприємства, які дають змогу досягти намічений результат з найменшими фінансовими і тимчасовими втратами;

- модель фінансового планування, яка на відміну від інших відомих фінансових планувальних, за допомогою декількох ітерацій дозволяє знайти оптимальний граф розподілу грошових потоків в межах інтервалу планування і досягти найефективнішої реалізації ліквідних засобів підприємства для покриття необхідних виплат;

*набули подальшого розвитку:*

- теоретичні підходи до визначення контролінгу як механізму регулювання в системі управління, що спирається на комплексне інформаційне і організаційне поєднання процесів координування, планування і контролю та спрямований на визначення та реалізацію цілей для підвищення надійності реалізації планів діяльності підприємства, спрощення технології і підтримки стратегічного і оперативного управління, зменшення ресурсних витрат на обробку нестандартних ситуацій;

- ідентифікація та систематизація чинників, що обумовлюють необхідність запровадження контролінгу в сучасних умовах функціонування машинобудівних підприємств, до яких віднесено додаткові вимоги до системи контролю на підприємстві в умовах підвищення нестабільності зовнішнього середовища; перенесення акценту контролю на аналіз майбутнього; ускладнення структури підприємства, що вимагає створення механізму координації в системі її контролю; необхідність створення системи гарантування безпеки підприємницької діяльності та антикризового управління; необхідність постійного моніторингу зміни у зовнішньому та внутрішньому середовищі; дефіцит суттєвої інформації в умовах інформаційного перенавантаження; поширення інтеграції різноманітних галузей знань та діяльності.

**Практичне значення одержаних результатів.** Сформульовані та обґрунтовані положення і рекомендації є підґрунтям для розв'язання

теоретичних і практичних проблем запровадження контролінгу на машинобудівних підприємствах. Отримані наукові результати щодо обґрунтування методології формування контролінгу на основі розроблення інформаційної системи використані в діяльності ВАТ «Запорізький завод високовольтної апаратури», ВАТ «Запоріжприлад», ВАТ «Електротехнологія».

Теоретичні розробки дисертаційної роботи використовуються у навчальному процесі Класичного приватного університету при викладанні таких дисциплін: „Менеджмент організацій”, „Економіка підприємства” (довідка № 01/06-05 від 29.12.2008 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Головні положення й висновки дисертації розроблені автором особисто і викладені в одноосібних наукових працях.

**Апробація результатів дисертації.** Основні висновки та результати дослідження оприлюднювалися дисертантом на міжнародних науково-практичних конференціях: „Проблеми економіки й управління у промислових регіонах” (м. Запоріжжя, 2008 р.); „Управління сьогодні та завтра” (м. Хмельницький, 2008 р.); “Актуальні проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку економіки України” (м. Харків, 2007 р.); “Макроекономічне регулювання інвестиційних процесів та впровадження стратегії інновативно-інноваційного розвитку в Україні” (м. Київ, 2008 р.); “Соціально-економічна політика та розвиток регіонів в умовах переходу до постіндустріального суспільства” (м. Дніпропетровськ, 2008 р.); “Європейські орієнтири муніципального управління” (м. Київ, 2008 р.); “Стратегія забезпечення сталого розвитку України” (м. Київ, 2008 р.); “Розвиток продуктивних сил України: від В.І. Вернадського до сьогодення” (м. Київ, 2009 р.); “Актуальні проблеми економіки 2007” (м. Київ, 2007 р.); “Інноваційні стратегії економіки регіонів” (м. Київ, 2007 р.); „Збалансований (сталий) місцевий розвиток: теоретичні та практичні аспекти” (м. Київ, 2008 р.).

**Публікації.** За темою дисертаційного дослідження опубліковано 14 наукових праць, у т.ч. 6 – у наукових фахових виданнях, загальним обсягом 5,4 друк. арк.

**Обсяг і структура дисертації.** Дисертаційна робота викладена на 241 сторінці комп'ютерного тексту, складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (249 найменувань), містить 20 таблиць, 20 рисунків та 5 додатків.

## РОЗДІЛ I

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ КОНСТИТУЮВАННЯ ПУБЛІЧНОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ

#### 1.1. Теоретичні основи розвитку контрольної функції в системі органів публічної влади

Сучасне законодавство України досить динамічно розвивається, що зумовлено конституційною реформою, найбільш важливими напрямками якої є розвиток публічного адміністрування; удосконалення норм і правил, що регламентують діяльність органів влади. Публічний контроль як вид діяльності держави має специфіку проведення й відрізняється від інших видів контролю за своїми об'єктами; суб'єктами, що уповноважені його здійснювати; змістом; формою; методами; колом контрольованих осіб. Метою проведення контролю є створення досконалої системи моніторингу, досягнення суспільної рівноваги, за якого виключатимуться порушення національного законодавства, або їх кількість стане незначною. Результатом проведення публічного контролю має бути також визначення порушень законодавства, виявлення проблем його недосконалості та розробка відповідних заходів запобігання правопорушенням.

Вдосконалення систем управління привело до появи в останні роки у науковій та фаховій літературі з'явилося поняття “контролінг” [35, с. 22]. Система контролінгу ґрунтується на конкретних умовах ринку, враховує його невизначеність, стихійний характер, швидкі зміни в ціноутворенні тощо. При різко зростаючій значущості правильних управлінських рішень, посиленні відповідальності за їх наслідки, можливості значних фінансових втрат і навіть банкрутства промислового підприємства стає особливою роль аналітиків, що відповідають за інформаційну підтримку управлінської системи. Контролінг, разом з іншими управлінськими інструментами,

виступає для них основною можливістю не лише вижити в ринковому середовищі, але й забезпечити прискорений розвиток компанії. В сучасних умовах контролінг, як система економічного управління діяльністю підприємства, широко застосовується в розвинених країнах Світу [39, с. 12].

Практично немає жодної великого або середнього підприємства, де його використання тією чи іншою мірою не виступало б запорукою успішної діяльності на ринку. Все частіше він запроваджується і на малих підприємствах. Це обумовлено тим, що контролінг виступає як ефективний інструмент, що надає реальні шанси вистояти в конкурентній боротьбі за споживача. В українській практиці контролінг також поступово завойовує позиції серед найефективніших інструментів управління. Даний процес все активніше поширюється із розвитком і вдосконаленням виробництва, ускладненням системи управління підприємством, підвищенням вимог до достовірності і точності інформації, яка надходить із внутрішнього та зовнішнього середовища. Контролінг є особливою концепцією управління промисловим підприємством, яка спирається на комплексне інформаційне і організаційне об'єднання процесів координування, планування і контролю. У фахівців та науковців немає однозначного визначення поняття контролінгу. Наприклад, в менеджменті німецьких організацій, як відзначає Альбрехт Беккер, департаменти, що реалізують контролінг, відповідають за найрізноманітніші сфери. Тоді як деякі з них займаються „вартісним” обліком, інші виконують функції стратегічного планування [248]. Якщо на початку своєї появи як відособленої концепції, контролінг визначався як система обліку і контролю, то в процесі свого розвитку він став трактуватися вслід за Хан Дітгер, як інформаційне забезпечення орієнтованого на результат управління підприємства [247], визначаючи основну свою функцію в інформаційній допомозі ухваленню управлінських рішень. Проте таке визначення, на нашу думку не відображає в повному обсязі всього спектру задач і функцій контролінгу на його сучасному етапі розвитку. Дослідження розвитку концепції, розуміння механізму його дії показує поширення сфери

задач контролінгу на координаційні аспекти управлінської діяльності. Тому дослідники стали давати більш широке тлумачення даного терміну. Наприклад, Ананькіна О.А., і Данілочкин С.В., і Данілочкина Н.Г. трактують його, як функціонально відособлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язане з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції в менеджменті для ухвалення оперативних і стратегічних рішень [67, с. 41], або зовсім відходити від його визначення, перераховуючи основні напрями його функціонування, функції і задачі, як це зробили Івлєв В.А і Попова Т.В. [42, с. 35]. У першому випадку визначення дозволяє охопити всі сфери діяльності концептуальних ідей контролінгу, але не враховує його функціональної структури і розуміння, що вимагає надалі також розкриття основних цілей і функцій.

Розглянувши розвиток поняття контролінгу, можна дати його визначення, яке б повною мірою відобразило сучасне бачення даної концепції. З нашої точки зору контролінг можна визначити, як інформаційно-координаційну підсистему управління, яка забезпечує досягнення цілеорієнтованого управлінням результату з максимальним успіхом і найефективнішим способом.

Введення контролінгу в систему управління дасть змогу позбавити керівництво підприємства від необхідності постійного, детального вивчення і аналізу умов для вирішення частини нестандартних задач і забезпечити незвичний розвиток підприємства з урахуванням його можливостей, внутрішніх та зовнішніх факторів. Контролінгові елементи в управлінській структурі мають підвищити надійність реалізації планів діяльності підприємства, спростити технологію і підтримку оперативного управління, а також зменшити витрати сил і засобів на обробку нестандартних ситуацій.

Залежно від спрямованості концепції контролінгу, його сутності і функцій, можна представити розвиток економічної наукової думки у сфері контролінгу таким чином (рис. 1.1.).

Очевидним є рух концепції контролінгу з системи планування і контролю у бік загальної координації управління, що відповідає найпрогресивнішим ідеям бачення контролінгу, як “управління управлінням”. Планування і контроль в цьому випадку є лише елементами концептуальної системи, хоча і достатньо важливим за своєю розвиненою методологією та інструментарієм для стратегічного й оперативного управління.

Аналіз історичного і концептуального розвитку контролінгу у світі [20, с. 36; 19, с. 8] дає змогу визначити шлях подальшого розвитку концепції для умов України. Це не означає, що в розвинених країнах розвиток контролінгу пішов значно далі, ніж в Україні.

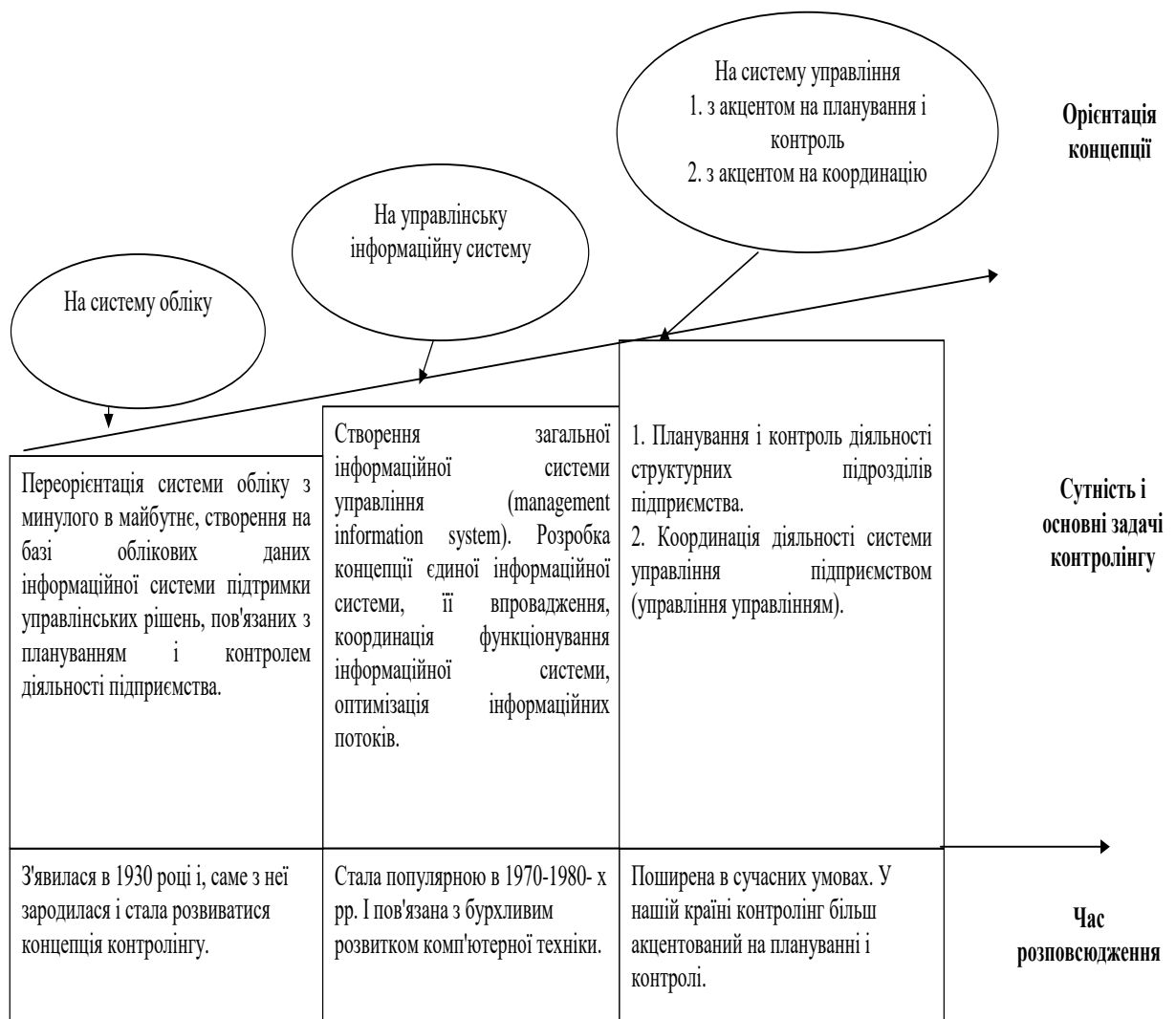


Рис. 1.1. Гносеологічний розвиток концепції котролінгу

Джерело: адаптовано [21, с. 41]

Ця проблема актуальна на сьогоднішній день і в інших країнах, тим більше що ми визначили систему контролінгу як гнучку і розвиваючу. Переміщення акценту у бік координації не означає відмову від планування і контролю, без яких не можливо є побудова ефективної системи інформаційного забезпечення і самого процесу координування. Необхідно відзначити, що координуючу функцію в системі управлінні промисловим підприємством неможливо реалізувати без стабільної єдиної інформаційної системи, тому, акцентуючи увагу на координацію в управлінні, дослідники нібито повертаються на попередній етап розвитку концепції, але підхід до проблематики здійснюється на вищому рівні. Якщо раніше інформаційна мережа розглядалася як інструмент управління підприємством, як відзначає група досліджень, серед яких Пушкар М.С., Пушкар Р.М. [32, с. 4– 7] (тобто створювався інформаційний консультант ухвалення управлінських рішень), то на сучасному етапі єдина інформаційна система стає загальним координатором взаємодії всіх відділів і ділянок підприємства, при цьому реалізуючи і вже вказану функцію інформаційної підтримки управління.

Створюючи подібний інструмент координації та інформаційної підтримки в управлінні виробничим підприємством, необхідно враховувати, що його ефективність значною мірою залежить і від реакційності окремих елементів функціонального механізму організації. Проблема проникнення системи контролінгу в загальну систему функціонування промисловим підприємством практично не висвітлена і представляє значний інтерес. Для її вирішення необхідний подальший розвиток концепції, пошук нових напрямів теоретичних досліджень.

На думку сучасних послідовників концепції контролінгу Сухаревої Л.А., Петренко С.Н., Цигилика І.І. [11, с. 8], останній повинен виконувати функцію "управління управлінням", тобто не тільки здійснювати збір і обробку інформації для ухвалення управлінських рішень, але і встановлювати мету для менеджменту підприємства. Контролінг повинен

зайняти особливе місце в системі управління підприємством, здійснюючи інформаційне і координаційне забезпечення ухвалення управлінських рішень з метою його оптимального розвитку, використання в максимальному ступені наявних можливостей, ресурсів і слабких сторін зовнішнього економічного оточення. Певне розуміння контролінгу склалося не відразу. З моменту появи концепції контролінгу серед дослідників велися запеклі суперечки у визначенні цілей і функції контролінгу. І на сучасному етапі розвитку даної концепції немає єдиної думки у дослідників-економістів, хоча акцент полеміки змістився в сторону інструментарію контролінгу і окремих елементів концепції.

У 1970-ті роки, залежно від ступеня охоплення контролінгом сфер діяльності підприємства, концепція поділялася на американський і німецький варіанти [248, с. 96]. Німецька позиція у визначенні контролінгу полягала в обмеженні його сфери дії "внутрішньофірмовим обліком". Прихильники американської позиції дотримувалися іншої думки, а саме, розповсюдження впливу концепції і на зовнішнє середовище. Відповідно до нього розмежовуються й функції відділу контролінгу і відділу фінансів (Додаток А).

Відповідно до німецької концепції (схема В рис. А 1.1 Додаток А) вплив зовнішнього оточення фірми не є об'єктом розгляду контролінгу, основна увага приділяється на внутрішньофірмовому плануванні і контролі. Американські фахівці вважають, що контролінг повинен створити інформаційну систему для підтримки ухвалення управлінських рішень, яка адекватно буде реагувати на всі прояви середовища – і зовнішнього, і внутрішнього. Ми вважаємо, що орієнтація тільки на внутрішньофірмовий облік обмежує концепцію контролінгу тільки в аспекті планування і обліку. Відсутність інформації про стан зовнішнього оточення підприємства істотно звужує можливості використання концепції контролінгу. Тим більше, не можна виключати з числа об'єктів розгляду контролінгу податки, оскільки вони в значній мірі визначають підсумкові результати діяльності підприємства.

Достатньо спірно виглядає позиція такого розділення сфер діяльності між контролінгом і відділом фінансів. Сфери діяльності контролінгу, як системи яка підтримує управління, співпадають зі сферами і напрямками функціонування системи управління. Система контролінгу має право сама визначати напрями своєї діяльності, у тому числі і ті, що не виявляються в звичайних умовах, якщо це необхідно для найефективнішого досягнення поставлених цілей. Тим більш справедливе включення зовнішнього середовища в коло контролінгових питань для української економіки, де вплив держави, політичних і соціальних факторів є дуже великим.

Організація управління на основі реалізації інформаційно-координаційної функції розгалуженої мережі контролінгу (рис. 1.2) дозволяє в максимальному ступені зв'язати елементи управління в єдине органічне ціле та сприяє ухваленню найбільш оптимальних для функціонування підприємства управлінських рішень [37, с. 78]. При цьому структурні підрозділи діють не ізольовано один від одного в процесі реалізації своїх функцій, а при постійному інформаційному обміні з керівництвом та іншими підрозділами.

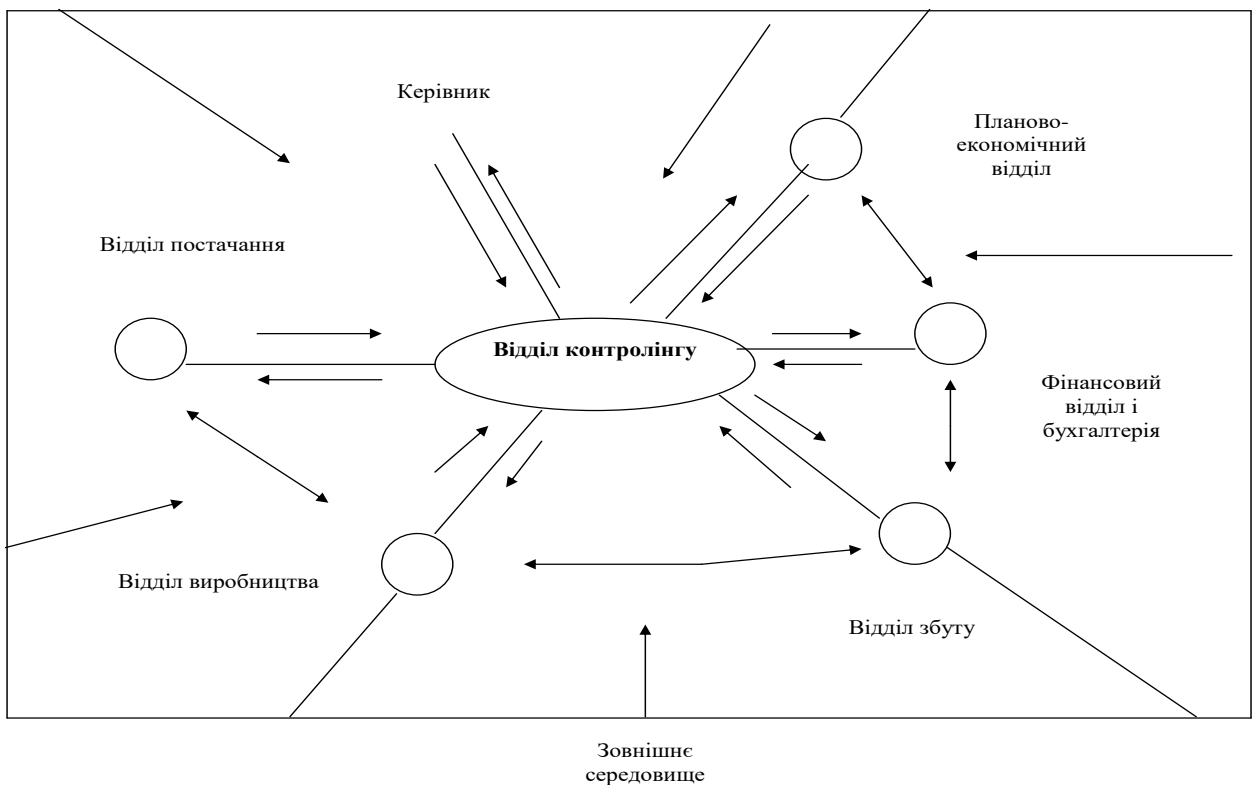


Рис. 1.2. Інформаційно-координаційний взаємозв'язок контролінгу із зовнішнім і внутрішнім середовищем

Джерело: адаптовано [11, с. 18]

Необхідно відмітити, що в даному випадку централізація відбувається лише на інформаційному і координаційному рівні, структура підпорядкування на підприємстві залишається незмінною. Відділ контролінгу безпосередньо може визначити лише методологію функціонування тієї чи іншої ділянки, а всі корективи для оптимального розвитку сценарію, пов'язані з управлінням або виробництвом, здійснюються через керівництво вищої ланки по існуючій організаційній схемі.

Таким чином, концепція контролінгу є осередком, навколо якого повинні бути об'єднані основні елементи організації і управління діяльністю підприємства, а саме:

- всі учасники бізнес-процесів;
- центри відповідальності підприємства;
- системи планування і бюджетування, які формуються на основі центрів відповідальності підприємства;
- система управлінського обліку, побудована на основі відповідальності та їх бюджетів;
- система стратегічного управління;
- інформаційні потоки (документообіг), що дають змогу оперативно фіксувати поточний стан виконання бюджетів центрів відповідальності;
- моніторинг та аналіз результатів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Розглянувши розвиток концепції контролінгу, і визначивши загальний напрям обраних позицій, визначимо ряд питань в дисертаційній роботі.

Основна мета управління підприємством – отримання максимального прибутку від його діяльності. Враховуючи, що контролінг покликаний

здійснювати, підтримку управління, можна стверджувати про тотожність цілей функціонування цих двох систем [94, с. 56-63].

Проте для досягнення вищої стратегічної мети контролінг повинен ставити і виконувати в кожен момент часу ряд тактичних і оперативних цілей, які також похідні від цілей підприємства. Таким чином, контролінг, знаходячись в центрі інформаційних потоків, повинен виконувати роль механізму регулювання в системі управління на машинобудівному підприємстві.

Весь процес управління з деякою часткою умовності можна представити як ряд етапів, послідовне виконання яких дозволяє керівництву підприємства досягти кінцевого результату.

Роль контролінгу в системі управління представлена на схемі рис. 1.3. Для кожного етапу процесу управління існують оперативні задачі контролінгу, які дозволяють менеджменту підприємства володіти всією необхідною інформацією для вибору оптимальної управлінської дії.

Відповідно до вищевикладеного основні задачі контролінгу визначаються наступним колом питань [1, с. 165-171; 5, с. 154-156; 98, с. 20-24]:

- координації управлінської діяльності;
- інформаційна і консультативна підтримка ухвалення оптимальних управлінських рішень на всіх рівнях;
- створення і забезпечення функціонування корпоративної інформаційної системи на промисловому підприємстві;
- забезпечення раціональності управлінського процесу;
- фінансовий облік і планування потоків грошових коштів, і, як наслідок, забезпечення раціонального їх використання;
- планування рентабельності;
- контроль і регулювання виконання управлінських рішень;
- оцінка фінансового результату діяльності промислового підприємства.

Функціональність контролінгу промислового підприємства визначається якістю використовуваних інструментів, тобто методів і прийомів, станом механізмів координування, планування і контролю, а також якістю інформаційних систем. Якість інформації, що надається управлінню, визначається зокрема її повнотою і глибиною, можливістю отримання необхідних даних про стан зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства. Тому всі бізнес-процеси на промисловому підприємстві повинні стикатися з інформаційною системою контролінгу, сигналізуючи їй про результати.

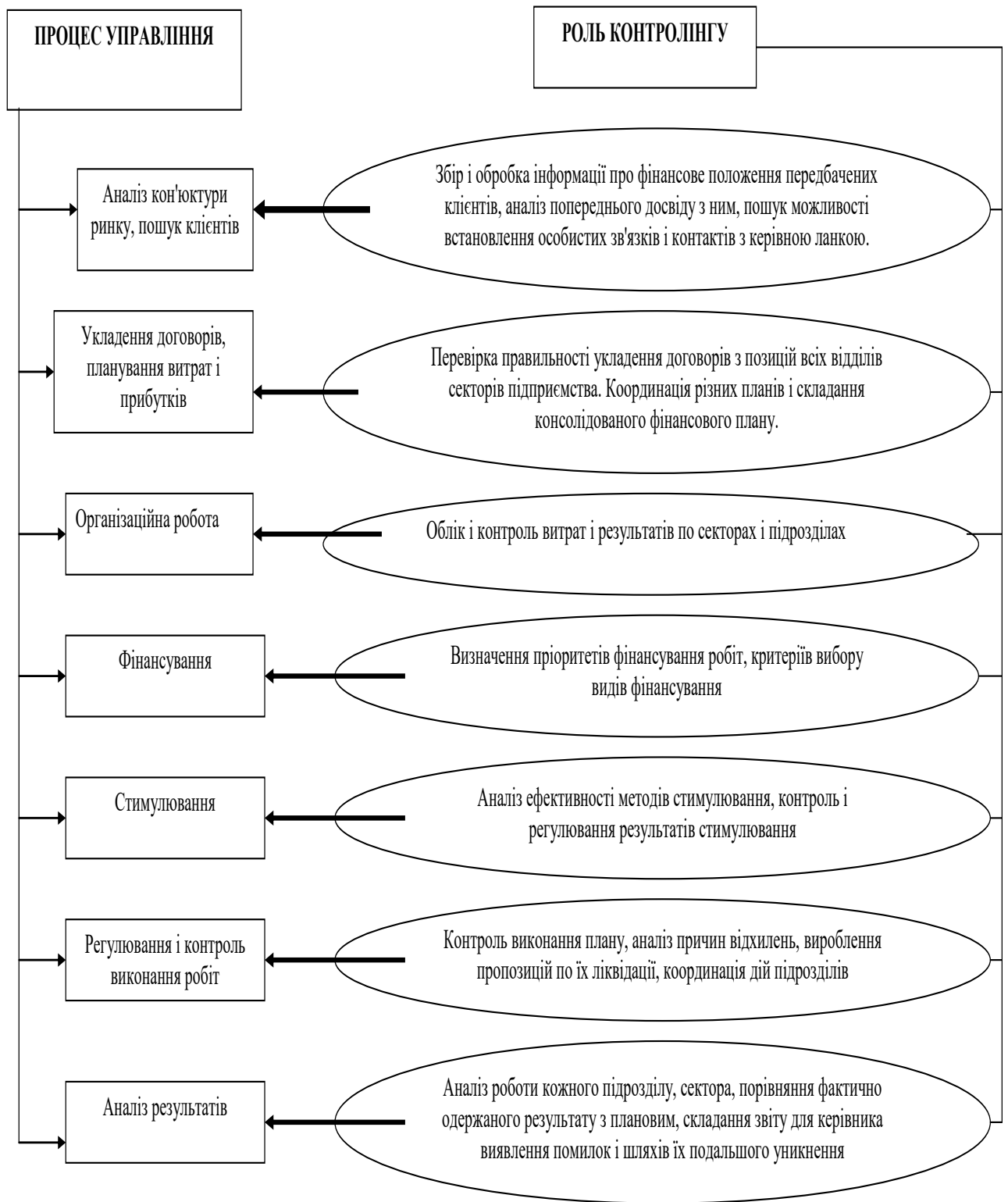


Рис. 1.3. Роль контролінгу в системі управління

Джерело: адаптовано [13, с. 10]

Для наочності уявлення вищевикладеного, розглянемо процес інтеграції інформаційної системи в систему грошових потоків (рис. 1.4). Фінансові ресурси поступають на промислове підприємство, перш за все, від

покупців (замовників) і з ринків капіталу. Частина фінансових ресурсів не потрапляє відразу в обіг, а знаходиться в управлінні у вигляді резервів ліквідності; інші ресурси служать для фінансового забезпечення промислового підприємства (йдуть у виробництво і на інвестиції), для обслуговування боргу (позики, кредити), розрахунків з державою (податки) і акціонерами (дивіденди). При цьому будь-яке переливання грошових коштів супроводжується дією інформаційного і координаційного елементів системи контролінгу. Керівник, оперативно відстежуючи кожен бізнес-процес (при цьому інформація, що надходить до нього супроводжується аналітичним коментарем), має нагоду в найкоротші терміни здійснити його корекцію.

На кожному етапі роботи всього промислового підприємства відділ контролінгу виконує роль системи, яка оптимізується. При цьому в сукупності з аналітичною діяльністю інших підрозділів контролінг утворює єдину систему інформаційної підтримки керівництва вищого рівня підприємства. Реалізуючи свої задачі, він використовує необхідний йому набір інструментів і методів. Володіючи властивістю єдиної системи і беручи участь на всіх етапах фінансово-господарської діяльності підприємства, контролінг здатний виконувати координуючу роль у функціонуванні структурних підрозділів організації і тим самим досягти найбільш оптимального на етапі планованого результату.

Для забезпечення основних функцій контролінгу не потребує обов'язкової зміни організаційну структуру машинобудівного підприємства [77, с. 146-153]. Кожне промислове підприємство з більшою або меншою інтенсивністю займається процесами планування і контролю, а також забезпечене відповідними інформаційними системами. Разом з тим машинобудівні підприємства мають визначену організаційну структуру, яка визначає просторові межі і поведінку окремих ділянок або ланок організації, зокрема розподіл повноважень і відповідальності. Тому функції контролінгу можуть бути реалізовані на підприємстві у формі розширення і, в першу чергу, вдосконалення здійснюваної діяльності у всій її різноманітності.

Йдеться, перш за все, про включення в процес управління інструментів, методів і прийомів контролінгу, створення інтегрованих інформаційних систем, вдосконалення процесів планування, контролю і аналізу.

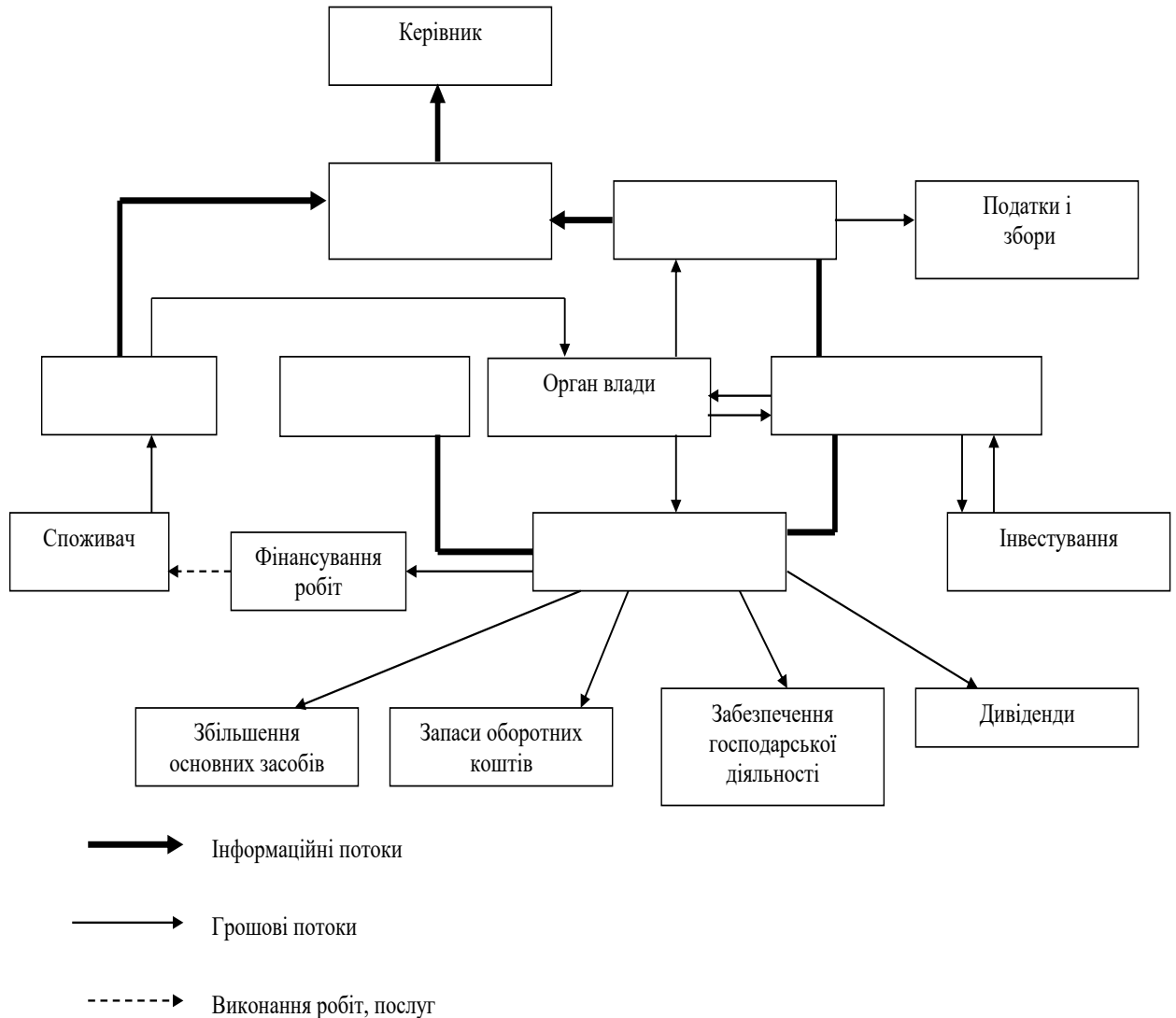


Рис. 1.4. Інтеграція інформаційної системи контролінгу в систему грошових потоків промислового підприємства

Джерело: авторська.

Проте слід зазначити важливість розмежування повноважень і відповідальності служби контролінгу, яка покликана надавати допомогу вищому керівництву в управлінні, а не замінювати його, стаючи реальною управлінською силою внаслідок подвійності управління.

Сектор контролінгу володіє, як правило, комплексом повноважень, що мають як внутрішню, так і зовнішню спрямованість [37, с. 145; 74]. Питання про повноваження з внутрішньою орієнтацією – це звична проблема визначення повноважень при управлінні структурними ланками. Сюди включаються, наприклад, повноваження, пов'язані з ухваленням рішень, виданням наказів, виконанням і розподілом. Очевидно, що складніше питання про повноваження, що мають зовнішню спрямованість. Для виконання своїх функцій Ф. Фрайберг визначив, що сектор контролінгу на промисловому підприємстві повинен бути наділений наступними основними повноваженнями [138, с. 15]:

- інтеграційними, мати право на регулювання внутрішньоорганізаційних відносин і на участь у визначенні цілей;
- координаційними: право на здійснення і координацію заходів з досягнення цілей машинобудівного підприємства, зокрема право участі в ухваленні рішень про матеріальні і фінансові джерела;
- інформаційними: право не тільки на інформацію, але й на визначення її форми та змісту;
- консультативними: право консультування з питань застосування інструментів, методів і прийомів контролінгу, а також з питань організації функціонування процесів планування і контролю.

У питаннях, що стосуються методології, системності, фінансово-економічного аналізу, сектор контролінгу має бути наділений по відношенню до інших секторів повноваженнями, пов'язаними з ухваленням рішень і наданням наказів, розпоряджень.

У питанні підлеглості відділу контролінгу можна рекомендувати пряме його підпорядкування вищому керівництву підприємства, оскільки задачі і функції контролінгу пов'язані з його взаємодією із структурою управління.

## **1.2. Організаційні і методичні особливості контролінгу в умовах економічної кризи промислового підприємства**

Для здійснення ефективного управління діяльністю машинобудівних підприємств по досягненню поставленої мети необхідною є система, яка б забезпечувала зворотний зв'язок в системі управління. Такою системою є нова концепція управління сучасного менеджменту, яка одержала назву контролінгу. Дослідження з проблем економіки та управління підприємствами, контролінгу здійснювались відомими вітчизняними та зарубіжними вченими І. Ансоффом, С.С. Аптекарем, І.Т. Балабановим, О.І. Благодарним, З.С. Варналієм, Г.К. Губерною, Н.Г. Данілочкіною, О.М. Кармінським, Н.Д. Кожевіною, М.Г. Лапустою, Ю.Г. Лисенком, Е. Майером, Ю.В. Макогоном, Р. Маном, М.Х. Месконом, В.Л. Петренком, М. Портером, Д. Ханом та іншими.

Разом із тим питання формування організаційно-методичних основ системи контролінгу на машинобудівних підприємствах у контексті реальної соціально-економічної ситуації досліджувались недостатньо та потребують поглибленого аналізу. Нами, на відміну від інших дослідників, передбачається безпосередня підпорядкованість системи контролінгу підприємства правлінню засновників, а в період між зборами – виконавчому керівнику суб'єкта підприємницької діяльності, оскільки служба контролінгу повинна надати об'єктивну оцінку стану машинобудівного підприємства, використовуючи дані бухгалтерії, фінансової, планово-економічної служби та інших.

Розглянемо теоретичні основи контролінгу і механізм його функціонування на машинобудівних підприємствах. Термін контролінг англійського походження (to control – контролювати, керувати), який у свою чергу пішло від французького слова, що означає “реєстр, перевірочний список”. Термін “контролінг” майже не використовується в англійських джерелах: у Великій Британії та США вживається термін “управлінський облік” (managerial accounting, management accounting). Термін “контролінг” використовується у Німеччині, звідки його запозичено Росією, а згодом і

Україною. Німці позначили ним якісно нове явище в теорії та практиці управління підприємством (die Controlling). В Україні використовуються обидва терміни (контролінг, управлінський облік) тому що вітчизняна термінологія ще не усталена. Але термін “контролінг” більш інформаційно ємкий, ніж управлінський облік – він передає характер цього сучасного явища в управлінні та включає не тільки облікові функції, а й увесь спектр управління процесом досягнення кінцевих цілей та результатів підприємств.

Система контролінгу є синтезом елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства. Контролінг базується на наукових досягненнях різноманітних дисциплін: економічної теорії, бухгалтерського обліку, аналізу господарчої діяльності, планування, менеджменту, соціології, кібернетики, економіки підприємства, макроекономіки, мікроекономіки, управління бізнесу та інших. Працівники, які займаються веденням контролінгу (а за англійським ототожненням – управлінським обліком) здійснюють контроль за бухгалтерським обліком, аудитом, складанням бюджетів і плануванням доходів корпорації, складанням фінансових звітів та сплатою податків корпорацією. Для того щоб працювати з максимальною віддачею, контролери повинні входити до складу системи менеджменту, виконувати свої обов’язки щодо управління бізнесом, брати участь у нарадах менеджерів, а також при ухваленні основних рішень. Контролери надають інформацію у конструктивній формі, при цьому увесь час залишаючись об’єктивними. При виникненні неминучих суперечностей, вони мають стримуватися від переходу на той чи інший бік або від перекручення інформації.

Метою контролінгу в умовах машинобудівних підприємств є формування у менеджерів, по-перше, сучасних вимог до бізнесу взагалі та малого й середнього зокрема, по-друге, здібностей до адаптації правил та засобів управління великим бізнесом до малого. Тим більше, що сучасні

вимоги ринку не дають будь-яких однозначних переваг а ні для великого, а ні для малого бізнесу. Необхідність запровадження контролінгу в сучасних умовах функціонування машинобудівних підприємств пояснюється такими причинами: [112, с. 15; 145, с. 63]

- з'являються нові додаткові вимоги до системи контролю на промислових підприємствах, бо нестабільність зовнішнього середовища підвищується;
- з контролю минулого акцент переноситься на аналіз майбутнього;
- структура підприємства ускладнюється і вимагає створення механізму координації в системі її контролю;
- актуалізується необхідність у створенні системи дій із забезпечення безпеки підприємницької діяльності та антикризовому управлінню;
- зміни, що відбуваються в зовнішньому і внутрішньому середовищах промислового підприємства, необхідно безперервно відстежувати;
- інформаційний бум при недостатці істотної інформації потребує побудови спеціальної системи інформаційного забезпечення управління;
- поширюється загальне поривання до синтезу, інтеграції різноманітних галузей знань та людської діяльності.

Без запровадження системи контролінгу на машинобудівних підприємствах неможливе їх нормальне функціонування та фінансове оздоровлення. Упровадження зарубіжної системи контролінгу на підприємствах в Україні, базується на системі обліку, яка була створена і успішно функціонувала в недавньому минулому. З одного боку, контролінг є новим економічним терміном, а з іншого – дослідження його сутності вказує на безліч елементів системи, існуючих в теорії і практиці вітчизняного обліку: облік за видами витрат, центрами витрат і центрами відповідальності, системи аналізу, планування і контролю.

На сучасному етапі економічного розвитку ефективність сукупного функціонування елементів системи контролінгу як єдиного цілого у досягненні поставленої мети є недостатньо ефективною. Організації

контролінгу на машинобудівних підприємствах гальмують і перешкоджають особливості розвитку вітчизняного обліку, бухгалтерський облік в Україні майже повністю підпорядкований податковим потребам. Тому інформація бухгалтерського балансу не є актуальною. Вона запізніла і не дає своєчасних відомостей щодо управління. Ця проблема може бути вирішена шляхом формування на підприємствах внутрішньої інформаційної системи, яка б повністю відповідала потребам і запитам засновників підприємства і сприяла б розробці внутрішньої звітності підприємства, котра чи то відсутня, чи то знаходиться не на належному рівні. Такою системою зобов'язаний стати відділ контролінгу.

В системі контролінгу на машинобудівному підприємстві поряд з показниками та висновками обов'язково мають бути присутніми організаційні складові – людина, яка займається контролінгом, та інформаційні потоки. Наявність малої кількості працюючих на підприємствах створює специфічні особливості впровадження контролінгу в систему управління з урахуванням загальних вимог, які забезпечують ефективність в роботі даної служби. В залежності від структури апарату управління та економічних служб впроваджується підрозділ з одного або декількох спеціалістів з контролінгу та інформаційних систем з автоматизованою обробкою економічної інформації промислового підприємства, що оптимізує інформаційні потоки (рис. 1.5).

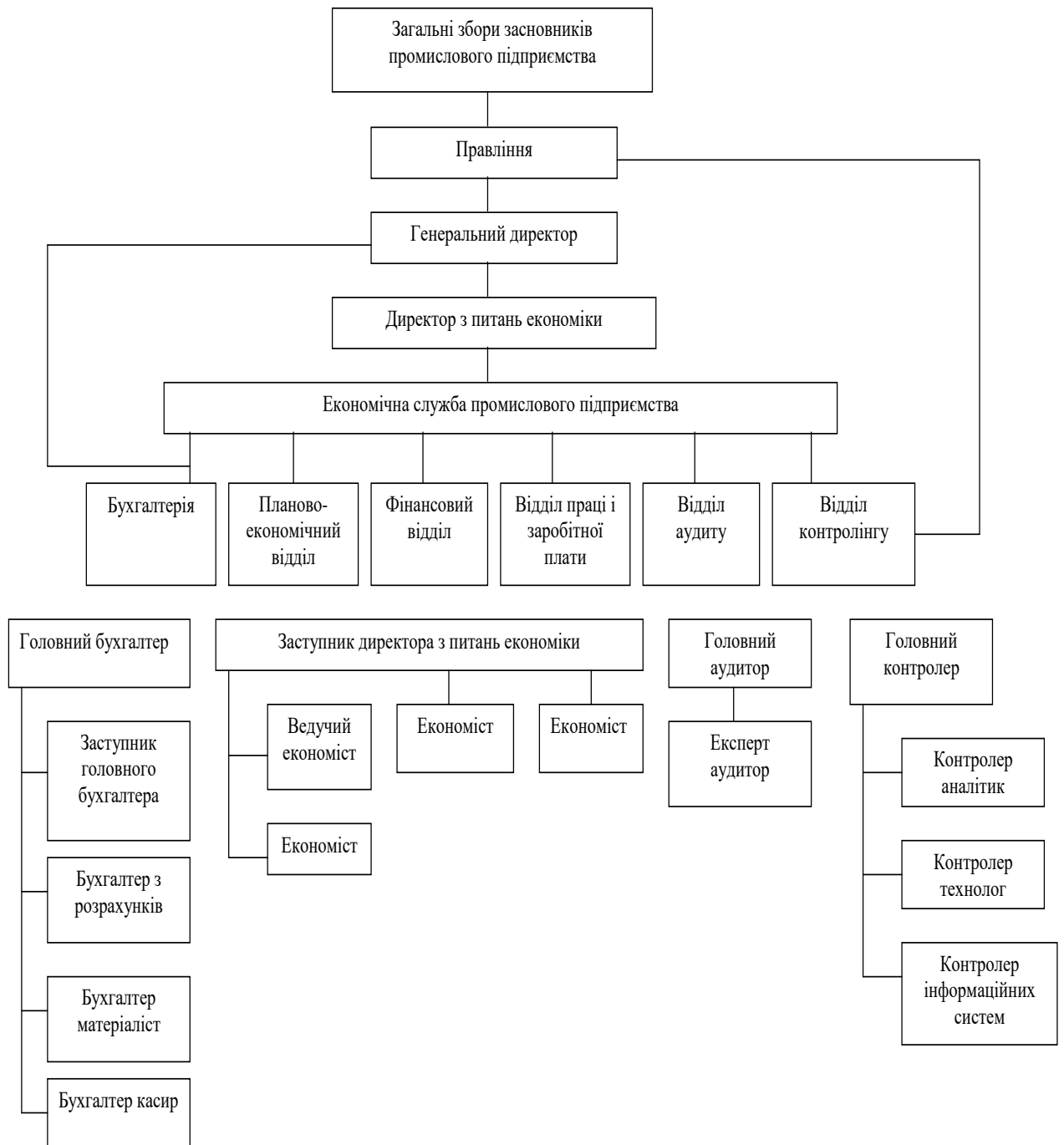


Рис. 1.5. Організаційна структура раціональної побудови економічних служб машинобудівного підприємства

Джерело: авторська

Служба контролінгу на машинобудівному підприємстві повинна виконувати такі функції:

- розробку контролінгової інформації для управління за допомогою трансформації даних про зовнішнє і внутрішнє середовища промислового підприємства;
- порівнювання планових і фактичних показників для оцінки ступеня досягнення мети;
- розробку основних підконтрольних показників для оцінки ефективності діяльності промислового підприємства, заходів з усунення і запобігання фактичним відхиленням у майбутньому;
- координацію різних виробничих планів щодо загального плану діяльності промислового підприємства, складання бюджетів;
- розробку альтернативних варіантів прийняття управлінських рішень;
- координацію діяльності по досягненню цілей підприємства та в забезпеченні раціональності управлінського процесу.

На основі проведених досліджень з питань організації системи контролінгу на машинобудівних підприємствах можна зробити такі висновки:

1. На машинобудівних підприємствах назріла об'єктивна необхідність впровадження системи контролінгу. Це зумовлено проблемами суб'єктів підприємництва та тим, що їх збиткова діяльність негативно впливає на бюджетні надходження. Підприємства повинні виконувати свою основну місію – одержання прибутку від фінансово-господарчої діяльності.

2. Перед вітчизняними фахівцями постають завдання щодо вибору найбільш оптимальних інструментів контролінгу на машинобудівних підприємствах, тому що в Україні на сьогодні відсутні єдина концепція контролінгу та методика щодо її запровадження в систему управління, яку необхідно здійснювати на всіх етапах діяльності суб'єктів підприємництва.

3. Для одержання об'єктивної неупередженої оцінки діяльності підприємства до економічних служб необхідно запровадити структурний підрозділ контролінгу на машинобудівних підприємствах з підпорядкуванням його безпосередньо Правлінню засновників підприємства.

Отже, економічна криза машинобудівного підприємства вказує, перш за все, на неефективність структури управління, і, отже, з'являється необхідність в зміні системи управління. Контролінг, як прогресивна комплексна система, здатний стати, інструментом подібної реструктуризації. Він дає змогу скорегувати основні стратегічні цілі у бік уникнення банкрутства, запобігання кризовим ситуаціям, знайти найбільш оптимальний шлях розвитку системи управління і підприємства в цілому.

Серед особливостей контролінгу в умовах нестабільного становища машинобудівного підприємства можна виділити наступні моменти [56, с. 136 - 148.].

По-перше, одна з основних цілей контролінгу, а саме підтримка структурної ліквідності стає підпорядкованою загальній меті – уникненню кризи у фінансово-економічній діяльності підприємства. Досвід виходу з кризи багатьох підприємств показує, що однією з умов нормалізації роботи підприємства є збереження виробничих потужностей, навіть за рахунок часткової втрати ліквідності підприємства.

Крім того, слід відзначити, що в умовах кризи більше значення при пошуку постачальників та інвесторів мають особисті контакти з керівництвом контрагента, ніж оптимальність структури балансу підприємства (більшість фінансових показників в даному випадку буде дуже „поганими”). Задачею контролінгу в цьому випадку буде підготовка „переконливих” бізнес-планів розвитку підприємства для керівництва, з метою використання їх в переговорах з потенційними кредиторами.

По-друге, скоріш за все, в системі управління спостерігатиметься сповільненість в передачі і подоліки якості внутрішньої та зовнішньої інформації, що надходить, а також її обробки на різних ділянках. Управління сучасним машинобудівним підприємством вимагає все більшої оперативності. В період швидких змін на ринку, коротшого циклу обігу продукції і послуг, мінливості споживацького попиту важливою є

комплексність інформаційної бази для ухвалення оперативних і стратегічних рішень, а також контролю за їх виконанням.

Повне базування передачі інформації на паперових носіях є явним бар'єром на шляху впровадження передових технологій управління. В зв'язку з цим використання сучасних методів збору, обробки, зберігання, аналізу і представлення інформації для підготовки управлінських рішень є одним з найважливіших важелів розвитку бізнесу.

По-третє, контролінг повинен враховувати особливості оподаткування і кредиторську заборгованість по податкам і зборам. Тому найважливішим і деколи єдиним шляхом для виживання підприємства є зменшення частини грошових коштів, що віддається державі – або шляхом мінімізації оподаткування, або шляхом збільшення кредиторській заборгованості по податках і зборам. Контролінг повинен допомогти підприємству вміло лавірувати і використовувати всі можливості податкової системи (зокрема прогнозування, можливості нарощування боргів перед бюджетом з подальшою її реструктуризацією).

По-четверте, фінансове планування ведеться в умовах дефіциту грошових коштів і надходжень, які важко прогнозуються. Основна задача фінансового планування зміщується у бік визначення пріоритету планованих виплат з метою мінімізації фінансових наслідків прострочень платежів з одночасним забезпеченням виробничої діяльності машинобудівного підприємства.

По-п'яте, обмеженість фінансових коштів на процес упровадження нових систем і технологій. Важливе усвідомлення керівництвом необхідності впровадження нових технологій, в тому числі у сфері управління, без яких неможлива перебудова всієї роботи підприємства, і зрештою, вихід з критичної фінансової ситуації. Задача аналітиків при існуючому дефіциті фінансових ресурсів полягає у дослідженні і пошуку найбільш оптимальних шляхів фінансування інвестиційних програм, виборі набору необхідного

технічного обладнання і програмного забезпечення, а також прогнозний аналіз „ціни – результату”.

По-шосте, переорієнтація контролінгу з інформації бухгалтерського обліку (яка є джерелом зовнішніх користувачів) на дані внутрішнього управлінського обліку. Даний пункт стосується не лише умов нестабільного фінансового становища машинобудівного підприємства, контролінг завжди має спиратися тільки на інформацію управлінського обліку. У свою чергу бухгалтерський облік є лише об'єктом його впливу. Тим часом більшість методик аналізу і планування, використаних в умовах розвиненої економіки не відповідають умовам повноти і точності інформації, що надходить до управління, показники, що розраховуються, не відображають реальної картини. Поведінка ринків в значній мірі залежить від політичних факторів. Крім того зовнішнє середовище характеризується посиленням державного контролю над діяльністю суб'єктів господарювання.

Все це свідчить про наростання тиску з боку зовнішнього середовища, що вимагає посилення управлінської системи машинобудівного підприємства шляхом її якісної інформаційно-аналітичної підтримки. Система контролінгу повинна не лише визначати методологічне забезпечення аналітичної діяльності, але і корегувати інструментарій для різних економічних умов, створюючи універсальні методи успішного управління підприємством.

Слід зазначити, що контролінг вже довів свою економічну значущість для системи управління промисловим підприємством, і в даний час найбільшу гостроту набуває питання про методи, які сприяють упровадженню даної концепції. Вивчення наукових публікацій у сфері управління і організації машинобудівних підприємств показує відсутність цілісних, сформованих і випробуваних на практиці методик реалізації ідей контролінгу. Існують лише окремі зауваження і пропозиції по організації подібних систем в різних галузях економіки.

Методика, що розробляється, повинна володіти наступними рисами:

- відповідати загальній концепції контролінгу, сприяти досягненню її цілей і задач;
- бути орієнтованою на координацію та інформаційну підтримку системи управління;
- враховувати і ухвалювати адекватні рішення в умовах фінансової кризи машинобудівного підприємства, а також специфіки введення фінансово-господарської діяльності в Україні;
- процес інтеграції системи контролінгу повинен відповідати економічній доцільності;
- відповідати критеріям швидкої орієнтації в інформаційному просторі, точності і актуальності інформації, яка представляється керівництву.

Однією з основних задач даного дослідження є аналіз, пошук і обробка існуючих напрацювань щодо впровадження контролінгу в систему управління машинобудівним підприємством, а потім формування на основі одержаного матеріалу цілісного, ефективного механізму реалізації процесу інтеграції контролінгової концепції до структури підприємства. Об'єднаємо і упорядкуємо існуючі досягнення в цій сфері.

1. Визначена сутність контролінгу, його функції і задачі, роль в системі управління машинобудівним підприємством.

2. Розроблений широкий асортимент методичного інструментарію в системі контролінгу.

3. Розглянуті найефективніші варіанти формування відділу контролінгу в функціонально-організаційній структурі підприємства, повноваження відділу і підпорядкування усередині створюваної структури.

4. Проаналізовані існуючі на ринку програмних продуктів інформаційні клієнт-сервісні додатки, що спеціалізуються на вирішенні задач контролінгу.

Проаналізуємо детальніше кожний з елементів, необхідних нам для подальшого створення методики інтеграції концепції, визначимо слабкі сторони існуючого інформаційного матеріалу і об'єднаємо в єдину базу (таблиця 1.1).

## Аналіз існуючих елементів концепції контролінгу

Найменування елемента упровадження концепції контролінгу	Сутність і можливості досліджуваного елемента	Недоліки
1	2	3
Попередній етап упровадження контролінгу	У більшості своїй дослідники у сфері контролінгу як відправну точку реалізації концепції вибирають створення служби контролінгу на підприємстві. Проте деколи з процесу практичної реалізації концепції виводяться аналітичні висновки про те, що розробці і упровадженню системи контролінгу повинен передувати цілий ряд взаємозв'язаних послідовних проектів по реорганізації системи підприємства [39, с. 307-311.].	Не враховується: – доцільність і економічна ефективність нововведення в системі управління; – фінансові можливості промислового підприємства; – не проводиться аналіз існуючих елементів системи контролінгу, і відповідно не створюється інформаційна база планування і ухвалення управлінських рішень відносно оптимального розвитку контролінгу на промисловому підприємстві, тобто на початковому етапі порушується один з основних принципів концепції.
Формування відділу контролінгу, його місце в організаційно-функціональній структурі промислового підприємства	Елемент вивчений достатньо глибоко, у тому числі і для українських умов. Виявлені позитивні і негативні моменти кожного типу побудови функціонально-організаційних структур і ліній відповідальності; найбільш оптимальні форми організації залежно від масштабів підприємства.	Спектр варіантів побудови функціональних взаємостосунків і підпорядкування дуже широкий, що дозволяє дійти висновку про необхідність вибору структури залежно від специфічних рис, властивих організації кожного машинобудівного підприємства.
Управління конфліктами	Визначені можливі конфлікти, які можуть виникнути при створенні служби контролінгу: – відбувається зміна сталої організаційної структури управління, що викличе незадоволеність консервативної частини персоналу; – виникнуть проблеми з підрозділами машинобудівного підприємства, у яких	Відповідно до виявлених можливих конфліктів в організації не розроблені шляхи їх вирішення, що вимагає підключення методів конфліктології.

	<p>будуть вилучені окремі функції, а натомість з'являться додаткові функції;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– незадоволеність в колективі викличе посилення впливу служби контролінгу на інші підрозділи.</li> </ul>	
Професійні і особові якості контролера	<p>Професійні знання:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– економіка і організація промислових підприємств;</li> <li>– фінансовий і бухгалтерський облік;</li> <li>– уміння читати і аналізувати баланс машинобудівного підприємства;</li> <li>– планування, розрахунок і аналіз інвестицій;</li> <li>– володіння методами і інструментами планування;</li> <li>– володіння методикою аналізу по відхиленнях;</li> <li>– знання ЕОМ ПК, дозволяючи поставити задачу програмісту;</li> <li>– знання методів і техніки контролінгу.</li> </ul> <p>Методичні здібності:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– здатність аналітично мислити;</li> <li>– здатність мислити абстрактно;</li> <li>– уміння пояснювати і доводити;</li> <li>– здатність освоювати нове і вчитися;</li> <li>– комунікабельність, знання основ комунікабельності в організаціях;</li> <li>– аналітична допитливість;</li> <li>– уміння користуватися технічними засобами комунікації і презентації;</li> <li>– здібність до системного мислення.</li> </ul> <p>Додаткові вимоги до стратегічного контролера:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– бачити і ставити проблеми в умовах невизначеності;</li> <li>– думати про чинники, що впливають на успіх машинобудівного підприємства в перспективі;</li> <li>– абстрагуватися від рутинної діяльності;</li> <li>– оцінювати новину і сприяти його просуванню</li> </ul>	Необхідна наявність вміння аналізу зовнішніх і внутрішніх чинників і їх вплив на фінансово-господарську діяльність підприємства.
Формування інформаційної системи	<p>Визначена функція контролінгу в процесі інформатизації машинобудівного підприємства – розробка і впровадження системи підтримки ухвалення рішень, мета якої полягає в інформаційній підтримці оперативних можливостей і комфортних умов для вищого керівництва і провідних фахівців при ухваленні обґрунтованих рішень, відповідних місії підприємства, а також його стратегічним і містичним цілям. Основою такої системи є:</p>	Не дивлячись на всіма відмічену важливість питання побудови інформаційної системи в рамках концепції контролінгу, глибокого дослідження безпосередньо в працях по котролінгу не проводиться. В основному аналізуються лише існуючі програмні

	<p>– доставка даних і інформації аналітичного і зведеного характеру як з внутрішніх, так і із зовнішніх джерел для проведення економічних і фінансових оцінок, зіставлення планів, розробки моделей і зіставлення прогнозів в бізнесі;</p> <p>– формування у взаємодії з керівництвом системи інформаційних, фінансових, математичних і евристичних моделей, економічних і управлінських процесів.</p>	<p>продукти, направлені на вирішення функцій контролінгу. Проте побудові корпоративних інформаційних систем велика увага надається в інших сферах науки, де і вибиратимемо необхідні нам елементи для побудови методичних основ інтеграції контролінгу в систему управління.</p>
Координаційний аспект концепції	<p>Основна координаційна задача контролера визначається лише у сфері інформаційної системи і системи планування. У інформаційній сфері вона полягає в тому, щоб забезпечити ефективний обмін інформацією усередині машинобудівного підприємства. Для реалізації цієї задачі контролер вирішує:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– що повинно повідомлятися (зміст інформації, ступінь її ущільнення, точність);</li> <li>– як повинен повідомлятися (усно, письмово, комбінований метод обробки і передачі інформації, інформаційні канали);</li> <li>– хто повинен повідомляти (хто створює інформацію, хто збирає, обробляє, зберігає, відправляє, знищує інформацію);</li> <li>– коли повинен повідомлятися (у встановлені терміни, по вільному графіку, за запитом);</li> <li>– навіщо повідомляється та або інша інформація (це головне питання, що стосується цілей інформаційного обміну).</li> </ul> <p>У системі планування контролери координують процеси підготовки фінансових планів і бюджетів.</p>	<p>Координаційна функція контролінгу повинна бути поширена не тільки на інформаційний простір промислового підприємства, але і на всю управлінську систему.</p>
Система фінансового планування	<p>Планування фінансово-господарської діяльності машинобудівного підприємства є стержньовим методологічним елементом концепції контролінгу. Ми вже відзначали, що часто поняття контролінгу і планування розглядаються як тотожні. Звідси і великий ступінь розробленості цього питання. Для системи планування визначений широкий спектр інструментів.</p>	<p>Методи планування повинні враховувати специфічні риси нестабільної ринкової економіки. При стратегічному плануванні необхідно в якості первинної інформації спиратися на дані управлінського, а не фінансового обліку.</p>
Методологічний	<p>Методологічно-інструментальна база контролінгу збрала в собі теоретичні</p>	<p>Методи контролінгу повинні враховувати</p>

інструментарій контролінгу	дослідження у сфері фінансів, менеджменту, маркетингу та ін. Особливо наголошується роль методу аналізу відхилень в системі контролінгу.	податковий аспект.
Фази впровадження контролінгу	<p><b>Ухвалення рішень</b> Рішення про упровадження контролінгу базується на певних причинах, пов'язаних в основному з незадовільною аналітичною роботою відділів, значними фінансовими втратами у зв'язку з нескоординованістю дій, інформаційному „голодуванні” при ухваленні управлінських рішень. Наголошується, що важливим фактором при виборі моменту упровадження контролінгу є наявність у машинобудівного підприємства достатньої кількості фінансових і людських ресурсів. Вкладення контролінгу в „двері” підприємства. Формування інструментальної бази контролінгу відповідно до конкретних умов на підприємстві. <b>Застосування контролінгу в поточну діяльність промислового підприємства.</b> Адаптація системи контролінгу, прояв перших фінансових результатів. <b>Заняття міцних позицій.</b> Система контролінгу одержує ухвалення і розповсюдження в підрозділах промислового підприємства. <b>Фаза зростання значущості і обсягу функцій контролінгу.</b> Система контролінгу виступає як лідер, і освоює всі нові сфери діяльності на підприємстві.</p>	Дане тимчасове представлення розвитку концепції контролінгу на підприємстві не дає інформації про витрати і фінансову віддачу від заходів на кожному з етапів.
Соціальні аспекти контролінгу	У працях з дослідження ідей контролінгу соціальний аспект практично не представлений. Лише наголошується роль контролінгу в аналізі і передбаченні конфліктів на підприємстві.	Контролінг повинен сприяти: - підвищенню професіоналізму і кваліфікації персоналу; - сприяти розповсюдженню аналітичного мислення в управлінському середовищі; - попередженню і дозволу конфліктних ситуацій на підприємстві.

Перш за все, необхідно відзначити, що процес впровадження нововведення за умови визначення як однієї з основних цілей максимальну

ефективність результатів має супроводжуватися глибоким попереднім вивченням всіх сторін управлінської і функціонально-організаційної систем машинобудівних підприємств. Саме тут створюється інформаційна основа для подальшого вибору оптимальних шляхів побудови і розвитку контролінгової системи в управлінні підприємством. При цьому аналіз структур не повинен обмежуватися оцінкою інформаційної, методичної ефективності ухвалюваних рішень. Необхідно усунути всі „вузькі” місця: видалити зайві елементи, визначити конфліктні ділянки; визначити фінансові і кадрові можливості організації для впровадження концепції контролінгу. Тільки паралельна з процесом упровадження контролінгу оптимізація управлінської системи здатна наблизити нас до найбільшої ефективності реалізації поставлених завдань.

### **1.3. Аналіз методологічного забезпечення контролінгу**

Основу контролінгу складають наукові досягнення в багатьох сферах: економічної теорії, теорії менеджменту і маркетингу, бухгалтерського обліку, аналізу господарської діяльності, фінансового планування, кібернетики та ін. [77, с. 146-153; 125, с. 56-63] Відповідно і методологія концепції контролінгу достатньо широка. Саме тому в підрозділ контролінгу потрібні не професіонали певної сфери, а люди широкого профілю, аналітики, здатні знаходити рішення в умовах невизначеності та обмеженого часу. Аналіз існуючих публікацій в Україні на тему впровадження контролінгу виявляє певну вузькість застосування всього спектру можливих методів і прийомів. Одним з відвічних інструментів для реалізації концепції обирається методологічний апарат фінансового аналізу [154, с. 212], методи якого беруться у чистому вигляді, що спричиняє за собою перетворення контролінгу в засіб обліку і аналізу для зовнішніх користувачів, а не засіб

„управління управлінням”. Виходячи вищесказаного можна визначити, що методологія контролінгу повинна володіти наступними властивостями:

- використання у якості внутрішніх джерел інформації тільки дані управлінського обліку;
- облік впливу зовнішнього оточення, зокрема соціально-політичну і економічну ситуацію на території функціонування машинобудівного підприємства;
- аналіз всіх аспектів законодавства, сприяючих реалізації підприємством своїх інтересів;
- застосування повного спектру інструментів.

Розглянемо дві основні задачі управління, реалізація яких безпосередньо впливає на фінансове благополуччя підприємства: підтримка рентабельності і забезпечення ліквідності, тобто здібності машинобудівного підприємства у будь-який момент виконати свої зобов'язання.

Підтримка ліквідності має на увазі наступні напрями діяльності контролінгу [182, с. 12]:

- структурна підтримка ліквідності;
- поточне забезпечення ліквідності;
- підтримка ліквідних резервів;
- фінансування.

При цьому структурна підтримка ліквідності розв'язується в ході довгострокового глобального планування і переслідує за мету утримати збалансовану структуру капіталу з тим, щоб забезпечити організації можливість отримання додаткових фінансових коштів. Джерелом і показником результатів реалізації даної задачі серед дослідників, безперечно, називається бухгалтерський баланс [14, с. 104 с.; 56, с. 412]. Проте практичний досвід роботи у фінансово-бухгалтерському секторі і теоретичні аспекти формування балансу дозволяють поставити під сумнів дане твердження. Безперечним виявляється те, що бухгалтерський баланс по його призначенню і визначенню покликаний відображати ведення бухгалтерського

обліку і становище машинобудівного підприємства для зовнішнього оточення (в основному, податкових органів), але жодною мірою не відповідає вимогам залучення інвестицій. Відомо, що висока прибутковість машинобудівного підприємства є основним показником привабливості у кредиторів та інвесторів. В той же час високий балансовий прибуток говорить про великі втрати підприємства на податку на прибуток. Не відображають реальної ситуації і показники вартості основних засобів: підприємство може свідомо йти від переоцінки щоб уникнути збільшення податку на майно, якщо перед ним не стоїть проблема збільшення амортизаційних відрахувань на собівартість. Тому, нерідко, мета роботи головного бухгалтера машинобудівного підприємства і всього апарату бухгалтерії, особливо в умовах фінансової кризи підприємства, визначається якнайменшими фінансовими втратами на податках і зборах. Мета збалансованості статей відходить на другий план. Для вирішення цієї проблеми необхідне формування мети, яка орієнтована на управління або на забезпечення зовнішнього фінансування балансу.

При поточному забезпеченні ліквідності враховуються всі потоки платежів і надходжень. Контролінг повинен скоординувати всі базисні окремі плани (постачання, виробництво, збут, податки, інвестування тощо). Всі плановані надходження співвідносяться (з урахуванням початкового стану платіжних засобів) з виплатами. У будь-який момент часу, коли очікувані надходження з урахуванням початкового резерву виявляться більше очікуваних виплат, необхідне ефективне використання надлишку як інвестиційне вкладення засобів, або достроково здійснити виплати по наявних боргах. Якщо виникає неприпустиме перевищення виплат над надходженнями, необхідне ухвалення управлінських рішень по залученню додаткових засобів, або уникненню деяких виплат шляхом переміщення їх на пізніші періоди.

Бюджет грошових коштів звичайно складається на півріччя або рік з розбиттям по місяцях. Таке прогнозування тільки приблизно може оцінити

потребу в короткостроковому кредитуванні або можливості здійснення інвестицій, а тому є дуже незручним для щоденного управління фінансовою рівновагою промислового підприємства. Отже, з'являється необхідність точної щоденної оцінки надходжень і платежів в короткостроковому періоді. Погоджуючись із Ж.-П. Маркілі [246] можна сказати, що щоденне управління грошовою готівкою промислового підприємства полягає в тому, щоб „прискорити або відстрочити надходження виплати так, щоб, не порушуючи взятих на себе зобов'язань, надлишки грошових коштів приносили б фінансові доходи, а дефіцит був би профінансований з якнайменшими витратами. Сукупність таких операцій має супроводжуватися самими незначними, наскільки це можливо адміністративними витратами”. Йдеться про оптимізацію грошової готівки.

Починаючи з 1950-х рр., дослідники фінансів запропонували казначеям підприємств ряд моделей оптимізації грошової готівки. Ці моделі в більшості своїй є похідними від моделей управління запасами, і грошова готівка трактується як особливий запас, що виникає в процесі надходження і вибуття грошей. Найстаріша модель належить У. Баумоллю [25, с. 57]. Вона є простим пристосуванням класичної моделі управління запасами Вільсона і Вітена, яка полягає в мінімізації витрат з переказу грошових коштів. Модель зазнала ряд поліпшень, що підкажуть управлінням матеріальними запасами. Їх сутність зводилася до обліку випадкових явищ. Так, наприклад, М.Н. Мюллер і Д. Опп відмовилися від гіпотези надходжень і регулярних виплат та дослідили гіпотезу, згідно якої сальдо грошових надходжень і виплат на певний момент часу – це випадкова змінна. Але, не дивлячись на всі поліпшення, ці моделі виявилися малоефективними на практиці. Тому практики переходять до вивчення способів досягнення нульового перебігу грошової готівки. Ці способи націлені, з одного боку, на прискорення надходжень, а з іншого – на зменшення не використовуваних («мертвих») грошей. Починають розроблятися моделі короткострокових щоденних прогнозів надходжень і виплат.

Постійне забезпечення ліквідності промислового підприємства має на увазі утворення резервів ліквідності, причому, чим більше невизначеність, що розуміється як вірогідність перевищення виплат або надходжень, тим більшою повинна бути величина фінансового резерву, включаючи відкриті кредитні лінії. Наявність ліквідних резервів, з одного боку, підвищує фінансову безпеку промислового підприємства, а з іншою – зменшує рентабельність. До завдань контролінгу входить знаходження оптимуму ліквідного резерву, тобто платоспроможність підприємства досягалася з якнайменшими витратами.

Проблема української економічної теорії у сфері фінансового планування полягає у відсутності розроблених тотальних фінансових моделей, що дозволяють охопити весь спектр приведених задач. Основний упор робиться на розробку детальних окремих планів з описом процесу їх інтеграції в загальну систему.

Найбільшого прогресу в розробці тотальних моделей досягла німецька школа, проте, їх аналіз (наприклад, балансово-фінансова модель Мертенса і Гріза, імітаційна комп'ютерна модель інтегрованого управління прибутком і фінансами, розроблена Л. Лахнітом [134]) свідчить про наявність нарівні з перевагами, деяких недоліків:

Переваги тотальних моделей:

- процес планування дозволяє охопити великий відрізок часу і при цьому враховується фінансова діяльність підприємства в цілому;
- дозволяє сформулювати комплексну стратегію розвитку підприємства з деталізацією цілей і задач по секторах і підрозділах.

Недоліки моделей:

- складність в сприйнятті і практичній реалізації;
- вимагає великих фінансових і трудовитрат.

Американські вчені пішли шляхом створення простіших для розуміння управлінців моделей, які вирішували вузькі, конкретні проблеми, в основному орієнтовані на збільшення рентабельності [79; 138; 139]. У сфері

фінансів пропонуються розроблені системи контролю і аналізу фінансових показників без їх об'єднання в єдине ціле. Вони були дуже ефективні для малих і середніх підприємств. Проте зовнішнє і внутрішнє оточення підприємства постійно ускладнюється і вимагає вже комплексних рішень для досягнення максимальних результатів. Проблема фінансових витрат поступово втрачає актуальність при найефективнішому використанні комп'ютерної техніки, що забезпечує створення моделей, що охоплюють все підприємство і його оточення в цілому, створення єдиного інформаційного простору.

Приведений аналіз моделей дозволяє знайти слабкості і шляхи вдосконалення теорії фінансового планування і аналізу. Можна виділити коло питань, які не вирішені в процесі реалізації відомих моделей планування руху грошових коштів:

- моделі дозволяють оперативно реагувати на виникаючий дефіцит ліквідних засобів в періоді виникнення проблеми, але даний дефіцит може бути ліквідований і на ранніх етапах в результаті відмови від деяких виплат;
- як рішення пропонується найбільш оптимальний спосіб усунення втрати ліквідності промислового підприємства в даний момент планування, але не визначається оптимальний розподіл грошових коштів на всьому протязі інтервалу планування;
- необхідність використання всіх методів забезпечення фінансами в умовах української економіки.

Право платника податків вживати заходи, направлені на правомірне зменшення своїх податкових зобов'язань, засновано на праві всіх суб'єктів права захищати свої права (в першу чергу, право власності), що охороняються законом, будь-якими, не забороненими законом, способами. Згідно з нормами Цивільного Кодексу України власник має право на свій розсуд здійснювати відносно майна, що належить йому, будь-які дії, що не суперечать закону та іншим правовим актам і, не порушуючи права та інтереси інших осіб, що охороняються законом.

Оскільки податок є нічим іншим, як безвідплатне вилучення в дохід держави певної частини майна платника податків, природно, що платник податків має право вибрати спосіб сплати податків, який дозволяє зменшити „збиток”, заподіяний йому стягуваним податком, скориставшись для цього всіма допустимими законом способами. Відповідно до законодавчих норм у сфері оподаткування (закони України «Про систему оподаткування», «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про податок на додану вартість» та ін.) платник податків має право користуватися пільгами по сплаті податків на підставах і в порядку, встановленому законодавчими актами [4].

Необхідність податкового планування визначена сучасним податковим законодавством, що передбачає різні податкові режими, залежно від статусу платника податків, напрямів і результатів його фінансово-господарської діяльності, місця реєстрації і організаційної структури організації платника податків. Податкове планування полягає в розробці для впровадження різних законних схем зниження податкових відрахувань на основі застосування методів стратегічного планування фінансово-господарської діяльності промислового підприємства. В умовах жорсткої фіскальної політики України податкове планування дозволяє промислового підприємству значно збільшити свою конкурентоспроможність.

Для успішного управління необхідно застосовувати комплекс спеціальних заходів податкового маневрування, адаптації до непостійності законодавства і регламентуючих документів. Активна діяльність в такому напрямі при справедливому посиленні податкового контролю немислима без розуміння принципів податкового планування. Податкове планування можна визначити, як вибір між різними варіантами методів здійснення діяльності і розміщення активів, направлений на досягнення можливо нижчого рівня виникаючих при цьому податкових зобов'язань.

При цьому податкове планування має ґрунтуватися не тільки на аналізі норм діючих податкових законів та інструкцій, але і на загальній принциповій позиції, займаній податковими органами з тих чи інших питань, проектах

податкових законів, напрямках і змісті підготовлюваних податкових реформ, а також на аналізі напрямів податкової політики, що проводиться урядом. Інформацію з цих питань можна одержати з матеріалів, публікованих в пресі, звітів про засідання Верховної Ради і місцевих органів управління, електронних правових інформаційних систем тощо.

Ефективність податкового планування завжди слід співвідносити з витратами на його проведення. Слід також співвідносити цілі податкового планування із стратегічними (комерційними) пріоритетами організації.

Дослідження показують, що існуючі методи контролінгу практично не враховують бухгалтерський аспект господарських операцій, що приводяться. На практиці виникає необхідність податкового супроводу рішень, що приймаються на основі аналізу даних управлінського обліку. Це відзначають у своїх працях Клімов П, Бризганія А.В., Берідо І., Головкин А., Баженов О.І., Коненкова В.А та ін. [69; 73; 122]. Контроль виробничих витрат в рамках управлінського обліку повинен бути тісно пов'язаний із задачами податкового планування, адже управлінський облік відповідає на питання: „Що потрібно робити?“, а податкове планування – „Як робити?“.

Для ухвалення управлінського рішення, пов'язаного з майбутнім отриманням доходів, слід порівняти економічний і податковий ефект від ухвалення подібного рішення. Економічний ефект виражається в таких показниках, як зростання доходів від продажів (робіт, послуг), зниження середнього рівня витрат на одиницю продукції та ін. Підсумковий ефект визначається величиною зниження податкових зобов'язань, що виникають при виконанні конкретного управлінського рішення. Лише, враховуючи ці дві складові, можливе отримання реального фінансового результату від господарської операції промислового підприємства.

При ігноруванні податкового аспекту в процесі планування збільшується величина відхилень фактичних показників від запланованих, а, отже, зростає ризик ухвалення невірної управлінської рішення. Система контролінгу, що володіє великим аналітичним потенціалом та інформаційною

базою, здатна усунути це „вузьке” місце, і підсилити якість ухвалюваних рішень з погляду податкової сфери.

Контролінг, як було відмічено, повинен визначити шляхи і методи податкової оптимізації господарських дій виходячи з конкретних умов машинобудівного підприємства, де він розвертається як система підтримки управління. Необхідно сформувати основні принципи (ЗАХОДИ) побудови схем податкового супроводу управлінських рішень.

При поточному внутрішньому податковому контролі слід забезпечувати:

- щотижневий моніторинг нормативно-правової бази і коментарів фахівців з податкової тематики;
- складання прогнозів податкових зобов'язань організації і наслідків планованих схем операцій;
- контроль за своєчасністю і правильністю виконання податкових зобов'язань;
- складання графіків відповідності виконання податкових зобов'язань і зміни фінансових ресурсів організації;
- прогноз і дослідження можливих причин відхилень від середньостатистичних показників діяльності організації і податкових наслідків інновацій або операції, що проводиться.

Стратегічне податкове планування потребує здійснення:

- огляду і прогнозування звичаїв ділового обороту і судової практики, нормативно-правової бази та її зміни на планований період;
- складання прогнозів податкових зобов'язань організації, зокрема при настанні форс-мажорних обставин;
- варіанти схем фінансових, документарних і товарно-матеріальних потоків;
- складання мережевого графіка відповідності виконання податкових, фінансових і комерційних зобов'язань організації;

- письмове обґрунтування вживаних схем і, особливо, „вузьких місць”, з погляду податкових наслідків;
- варіанти можливих причин різких відхилень від розрахункових показників діяльності організації, прогноз ефективності вживаних заходів, оцінка ризику різних програм дій.

Податкове планування є одним з головних складників процесу фінансового планування. Його основною задачею є попередній розрахунок варіантів сум прямих і непрямих податків по відношенню до конкретної операції або проекту (групі операцій) залежно від різних правових форм її реалізації. Податкове планування достатньо складно піддається ясному і формалізованому опису через те, що податкова схема роботи кожної організації і фінансова схема кожної операції багато в чому унікальна і практичні поради практикують тільки в конкретному випадку після попередньої експертизи.

Процес податкового планування це, по-перше, спільна робота бухгалтера, юриста і керівника (рис. 1.6).

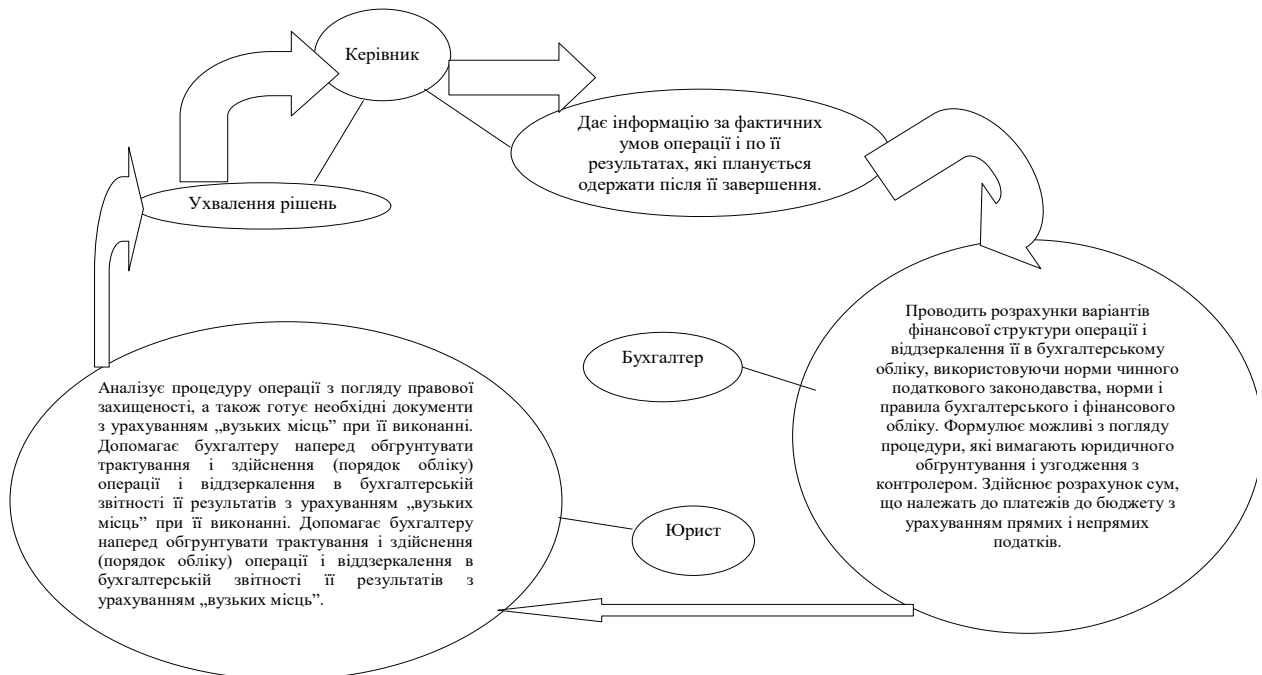


Рис. 1.6. Розподіл ролей учасників процесу податкового планування

По-друге, постійний пошук оригінальних рішень і схем роботи організації. По-третє, постійне вивчення спеціальної літератури, вивчення і аналіз досвіду інших організацій аналогічного профілю і суміжного бізнесу.

Контролінг, за допомогою своїх інструментів (інформаційної і координаційної систем, методології), повинен здійснити подібний процес, сприяти швидкій його реалізації і координувати всі необхідні дії.

Ефективність інформаційної підтримки управлінських рішень базується на тому, наскільки існуюча або формована корпоративна інформаційна система (КІС) відповідає цілям і вимогам контролінгу. Тому на стадії своєї інтеграції в управлінську систему машинобудівного підприємства контролінг повинен досліджувати на відповідність своїм задачам існуючу КІС, і, якщо наявні відхилення, забезпечити методологією реалізацію необхідної структури. Правильний вибір методології розробки системи дозволить адекватно вирішити поставлену задачу з оптимальними витратами. Використання методології при створенні КІС упорядковує процес розробки і дозволяє розв'язати проблеми, що виникають через підвищену складність інформаційних систем. Мета методології створення інформаційних систем полягає в організації процесу їх побудови і забезпеченні управління цим процесом для того, щоб гарантувати виконання вимог, як самій КІС, так і до характеристик процесу розробки. Основними задачами, вирішення яких має забезпечувати методологія створення КІС (разом з відповідним набором інструментальних засобів) є наступні:

- забезпечення створення корпоративних інформаційних систем, що відповідають, пред'явленим до них вимогам по автоматизації бізнес-процесів, а також цілям і задачам контролінгу та організації в цілому;

- гарантування створення системи із заданою якістю в задані терміни в рамках бюджету;

- врахування вартості і зручності супроводу, модифікації, укрупнення системи, щоб КІС могла відповідати вимогам роботи машинобудівного підприємства, які швидко змінюються;

- забезпечення створення КІС, що відповідають вимогам відвертості, переносності і масштабності;
- забезпечення використання при розробці КІС існуючих в організації практичних напрацювань у сфері інформаційних технологій (програмного забезпечення, баз даних, засобів обчислювальної техніки, телекомунікацій, технологій).

В останні двадцять років у світі відбулися кардинальні зміни як на ринках товарів і послуг, так й в інформаційних технологіях. Сучасні КІС стають основним фактором успішної роботи корпорацій на ринку. Для виконання свого призначення вони повинні вирішувати значно складніші задачі, ніж раніше. Відповідно до високої динаміки зміни ситуації на ринку стають дуже жорсткими вимоги як до функцій, що виконуються КІС, так і до процесу створення КІС. Значно підвищилися вимоги до часу розробки окремих додатків і системи в цілому. Досягнення у сфері інформаційних технологій дозволили подолати принципові технічні і програмно-інструментальні проблеми створення КІС. З'явилися сучасні апаратно-програмні платформи, архітектури клієнт-сервер, засоби для проведення розподілених паралельних обчислень і управління обчислювальним процесом в гетерогенних мережах, методи і засоби розробки програм і баз даних, які забезпечують можливість створення відкритих, переносних, масштабних додатків і баз даних, можливості швидкої розробки тощо. Великі імпульси розвитку методологій зумовило появу двох принципово нових підходів до створення КІС: інформаційного інжинірингу і реінжинірингу бізнес-процесів. Запропоновані в них методи дозволили описувати, аналізувати і проектувати структуру і діяльність корпорацій подібно технічним системам. Кожний з цих підходів сформував свій клас методологій, що володіють загальними характеристиками. В даний час продовжується активний процес розвитку і вдосконалення методологій створення КІС. У цій сфері працюють багато провідних фахівців у всьому світі. Таким чином, з появою інструментальних засобів нового покоління роль методології при створенні КІС суттєво зростає.

Метою початкових етапів створення КІС, що виконувались на стадії аналізу, є формування вимог, які коректно і точно відображають цілі і завдання організації. Щоб описати процес створення КІС, потрібно визначити вимоги управління до інформації, що надається йому, і перетворити ці вимоги у моделі. Сучасні засоби дозволяють достатньо швидко створювати КІС по річних вимогах. Але дуже часто виявляється, що ці системи не задовольняють вимог керівництва. Їх доводиться постійно допрацьовувати, що приводить до різкого здорожчання фактичної вартості КІС. Основною причиною цього є неправильне, неточне або неповне визначення вимог до КІС. Як правило, менеджери, не володіють глибокими знаннями у сфері програмування, не можуть правильно і точно їх сформулювати. Задача контролінгу полягає в проведенні процесу аналітичного „перекладу” цілей в технічне завдання програмістам. Проблема формування вимог до КІС залишається до теперішнього часу однією з найважчих для формалізації і найдорожчих для виправлення у разі помилки. Сформована контролінгом методологія повинна визначити, які види даних повинні збиратися на підприємстві і процесі обстеження, і які моделі повинні будуватися для того, щоб сформулювати вимоги до КІС.

Основу діяльності будь-якого машинобудівного підприємства складають його ділові процеси або бізнес-процеси, які визначаються цілями і задачами підприємства. Процеси забезпечують реалізацію всіх видів діяльності, пов'язаних з виробництвом і управлінням. Для кожної роботи, що входить до бізнес-процесу, визначаються часові характеристики, які визначають її місце в загальній послідовності робіт і часу виконання. Контролінг, працюючи спільно з безпосередніми виконавцями програмного забезпечення КІС, повинен описати сукупність бізнес-процесів машинобудівного підприємства вже з урахуванням націленої оптимізації системи управління.

У результаті проведення організаційних заходів в рамках розробленої системою контролінгу методології економляться значні фінансові кошти при

створенні інформаційних систем, відповідних сучасному рівню. Необхідні організаційні дії покликані здійснювати:

- експертизу проектів КІС;
- науково-методичне керівництво і консультування при проведенні аналізу наочної сфери, проектування і реалізації КІС;
- комплексний аналіз стану машинобудівного підприємства, вироблення рекомендацій щодо їх реструктуризації з подальшим впровадженням КІС, що забезпечують реалізацію ефективних моделей управління;
- нагляд за реалізацією КІС (відповідність вибраним стандартам, встановленим планам, рекомендованим технологіям);
- взаємодія з провідними компаніями у сфері інформаційних технологій, науковими і учбовими центрами.

Таким чином, при формуванні на машинобудівному підприємстві інформаційної системи, по-перше, реалізуються цілі не тільки управління, але і системи контролінгу, по-друге, при формуванні інформаційної системи необхідно врахувати всі рекомендації контролінгу з оптимізації структур в системі управління, і в третіх, процес побудови КІС здійснюється при безпосередній участі контролінгу.

### **Висновки до розділу 1:**

1. На основі аналізу еволюції наукової економічної думки у сфері контролінгу виявлено спрямованість розвитку контролінгу від системи планування і контролю до посилення загальної координації управління, що відповідає найпрогресивнішим ідеям бачення контролінгу, як “управління управлінням”.

Створюючи подібну систему координації та інформаційної підтримки в управлінні виробничим підприємством, необхідно враховувати, що його

ефективність значною мірою залежить, у тому числі від реакційності окремих елементів функціонального механізму організації.

Визначено, що організація управління на основі реалізації інформаційно-координаційної функції розгалуженої мережі контролінгу дає змогу в максимальному ступені пов'язати елементи управління в єдине органічне ціле та сприяє ухваленню найбільш оптимальних для функціонування підприємства управлінських рішень. При цьому в умовах підвищення інформативності процесу управління контролінг, як єдина інформаційна система стає загальним координатором взаємодії усіх структурних підрозділів підприємства, реалізуючи вказану функцію інформаційної підтримки управління.

Таким чином, контролінг виступає осередком, навколо якого мають бути об'єднані основні елементи організації і управління діяльністю підприємства, а саме: всі учасники бізнес-процесів; центри відповідальності підприємства; системи планування і бюджетування, які формуються на основі центрів відповідальності підприємства; система управлінського обліку, побудована на основі відповідальності та їх бюджетів; система стратегічного управління; інформаційні потоки (документообіг), що дають змогу оперативно фіксувати поточний стан виконання бюджетів центрів відповідальності; моніторинг та аналіз результатів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Серед основних завдань системи контролінгу визначено: збір і обробку інформації про фінансовий стан клієнтів, аналіз попереднього досвіду роботи з ними, пошук можливості встановлення особистих зв'язків і контактів з керівною ланкою; перевірка правильності укладення договорів; координація різних планів і складання консолідованого фінансового плану; облік і контроль витрат та результатів по підрозділах; визначення пріоритетів фінансування робіт, критеріїв вибору видів фінансування; аналіз ефективності методів стимулювання, контроль і регулювання результатів стимулювання; контроль виконання плану, аналіз причин відхилень,

вироблення пропозицій по їх ліквідації, координація дій підрозділів; аналіз роботи кожного підрозділу, порівняння фактично одержаного результату з плановим, складання звіту для керівника виявлення помилок і шляхів їх подальшого уникнення.

В межах дослідження, виходячи з аналізу концептуального розвитку контролінгу, запропоновано розглядати останній як механізм регулювання в системі управління, що спирається на комплексне інформаційне і організаційне поєднання процесів координування, планування і контролю та спрямований на визначення та реалізацію тактичних і оперативних цілей для підвищення надійності реалізації планів діяльності підприємства, спрощення технології і підтримки стратегічного і оперативного управління, зменшення ресурсних витрат на обробку нестандартних ситуацій.

2. Доведено, що на сучасному етапі розвитку ринкових відносин без запровадження системи контролінгу на машинобудівних підприємствах неможливе їх нормальне функціонування та фінансове оздоровлення. Серед основних причин, що обумовлюють необхідність запровадження контролінгу в сучасних умовах функціонування машинобудівних підприємств визначено: додаткові вимоги до системи контролю на підприємстві в умовах підвищення нестабільності зовнішнього середовища; акцент з контролю минулого переноситься на аналіз майбутнього; структура підприємства ускладнюється і вимагає створення механізму координації в системі її контролю; актуалізація необхідності створення системи дій із гарантування безпеки підприємницької діяльності та антикризового управління; зміни, що відбуваються у зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства потребують постійного моніторингу; дефіцит суттєвої інформації в умовах значного інформаційного навантаження потребує формування спеціальної системи інформаційного забезпечення управління; поширення інтеграції різноманітних галузей знань та діяльності.

Встановлено, що запровадження зарубіжної системи контролінгу на підприємствах в Україні базується на системі обліку, яка була створена і

успішно функціонувала в недавньому минулому і передбачає облік за видами витрат, центрами витрат і центрами відповідальності, системи аналізу, планування і контролю. Проте ефективність сукупного функціонування елементів системи контролінгу як єдиного цілого у досягненні поставленої мети залишається недостатньо ефективною. Організації контролінгу на машинобудівних підприємствах гальмують і перешкоджають особливості розвитку вітчизняного обліку. Бухгалтерський облік в Україні майже повністю підпорядкований податковим потребам, тому його інформація не є актуальною та своєчасною щодо управління. Ця проблема може бути вирішена шляхом формування на підприємствах внутрішньої інформаційної системи, яка б повністю відповідала потребам і запитам засновників підприємства і сприяла розробці внутрішньої звітності підприємства. Такою системою має стати відділ контролінгу.

3. В залежності від структури апарату управління та економічних служб може бути впроваджений підрозділ з одного або декількох спеціалістів з контролінгу та інформаційних систем з автоматизованою обробкою економічної інформації підприємства для оптимізації інформаційних потоків, із безпосереднім підпорядкуванням його Правлінню засновників для забезпечення об'єктивної і неупередженої оцінки діяльності підприємства.

До основних функцій служби контролінгу на машинобудівному підприємстві мають належати: розробка контролінгової інформації для управління за допомогою трансформації даних про зовнішнє і внутрішнє середовища промислового підприємства; порівнювання планових і фактичних показників для оцінки ступеня досягнення мети; розробка основних підконтрольних показників для оцінки ефективності діяльності промислового підприємства, заходів з усунення і запобігання фактичним відхиленням у майбутньому; координація різних виробничих планів щодо загального плану діяльності промислового підприємства, складання бюджетів; розробка альтернативних варіантів прийняття управлінських

рішень; координація діяльності по досягненню цілей підприємства та в забезпеченні раціональності управлінського процесу.

4. Аналіз публікацій на тему впровадження контролінгу виявляє певну вузькість застосування всього спектру можливих методів і прийомів. Виходячи з цього в роботі обґрунтовано, що методологія контролінгу має базуватися на використанні у якості внутрішніх джерел інформації лише даних управлінського обліку; обліку впливу зовнішнього оточення, у тому числі соціально-політичну й економічну ситуацію на відповідній території; аналізі нормативно-правової бази та нормотворчої діяльності стосовно сфери реалізації інтересів підприємства; застосуванні повного спектру інструментів.

При цьому ефективність інформаційної підтримки управлінських рішень базується на тому, наскільки існуюча або формована інформаційна система (ІС) відповідає цілям і вимогам контролінгу. Це зумовлено тим, що: по-перше, при цьому реалізуються цілі не лише управління, але й системи контролінгу; по-друге, при формуванні інформаційної системи необхідно врахувати всі рекомендації контролінгу з оптимізації структур в системі управління; по-третє, процес побудови інформаційної системи здійснюється за безпосередньої участі контролінгу. Тому на стадії своєї інтеграції в управлінську систему машинобудівного підприємства контролінг має досліджувати на відповідність своїм задачам існуючу інформаційну систему, а при виявленні відхилень – забезпечити методологією реалізацію необхідної структури.

Доведено, що формування вимог до ІС залишається до теперішнього часу одним з найважчих для формалізації і найдорожчих завдань для виправлення у разі помилки. Сформована контролінгом методологія має визначити, які види даних повинні збиратися на підприємстві і процесі обстеження, і які моделі повинні будуватися для того, щоб сформулювати вимоги до ІС. Правильний вибір методології розробки системи дозволить адекватно вирішити поставлену задачу з оптимальними витратами.

Використання методології при створенні ІС упорядковує процес розробки і дозволяє розв'язати проблеми, що виникають через підвищену складність інформаційних систем. Мета методології створення інформаційних систем полягає в організації процесу їх побудови і забезпеченні управління цим процесом для того, щоб гарантувати виконання вимог, як самій ІС, так і до характеристик процесу розробки. Основними задачами, вирішення яких має забезпечувати методологія створення ІС (разом з відповідним набором інструментальних засобів) є наступні: забезпечення створення інформаційних систем, що відповідають пред'явленим до них вимогам по автоматизації бізнес-процесів, а також цілям і задачам контролінгу та організації в цілому; гарантування створення системи із заданою якістю в задані терміни в межах бюджету; врахування вартості і зручності супроводу, модифікації, укрупнення системи, щоб ІС могла відповідати вимогам роботи машинобудівного підприємства, які швидко змінюються; забезпечення створення ІС, що відповідають вимогам відкритості, переносності і масштабованості; забезпечення використання при розробці ІС існуючих в організації напрацювань у сфері інформаційних технологій (програмного забезпечення, баз даних тощо).

У результаті проведення організаційних заходів в рамках розробленої системою контролінгу методології економляться значні фінансові кошти при створенні інформаційних систем, відповідних сучасному рівню, а необхідні організаційні дії забезпечуватимуть: експертизу проектів ІС; науково-методичне керівництво і консультування при проведенні аналізу сфери проектування і реалізації ІС; комплексний аналіз стану машинобудівного підприємства, вироблення рекомендацій щодо їх реструктуризації з подальшим упровадженням ІС та реалізації ефективних моделей управління; нагляд за реалізацією ІС (відповідність вибраним стандартам, встановленим планам, рекомендованим технологіям); взаємодія з провідними компаніями у сфері інформаційних технологій, науковими і навчальними центрами.

Таким чином, як свідчить аналіз методологічного забезпечення контролінгу, в даний час найбільш гострими є питання про методи, які сприяють упровадженню даної концепції. У свою чергу, вивчення наукових публікацій у сфері управління машинобудівними підприємствами показує відсутність цілісних, сформованих і випробуваних на практиці методик реалізації ідей контролінгу. У зв'язку з цим в роботі визначено вимоги до формування системи контролінгу на машинобудівному підприємстві, що включають, а саме: відповідність загальній концепції контролінгу, сприяння досягненню її цілей та завдань; орієнтованість на координацію та інформаційну підтримку системи управління; врахування і ухвалення адекватних рішень в умовах фінансової кризи машинобудівного підприємства, а також специфіки здійснення фінансово-господарської діяльності в Україні; процес інтеграції системи контролінгу має відповідати економічній доцільності; відповідність критеріям швидкої орієнтації в інформаційному просторі, точності і актуальності інформації, що надається керівництву.

Однією з основних задач даного дослідження є аналіз, пошук і обробка існуючих напрацювань щодо впровадження контролінгу в систему управління машинобудівним підприємством, а потім формування на основі одержаного матеріалу цілісного, ефективного механізму реалізації процесу інтеграції контролінгової концепції до структури підприємства. Об'єднаємо і упорядкуємо існуючі досягнення в цій сфері.

## РОЗДІЛ 2

# ФОРМУВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ ІНТЕГРУВАННЯ КОНТРОЛІНГУ В СИСТЕМУ УПРАВЛІННЯ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

### **2.1. Організаційно-методичні основи інтеграції системи контролю на машинобудівному підприємстві**

Незадовільний економічний стан певної частини машинобудівних підприємств України, низькі показники ефективності їх функціонування значною мірою обумовлені невідповідністю і недостатньою адаптивною існуючою технологією економічного управління і внутрішнього контролю сучасним ринковим умовам розвитку економіки, а також невідповідністю контрольно-управлінського персоналу для роботи в таких умовах. Вітчизняний досвід функціонування акціонерних товариств показує високу вірогідність виникнення суперечностей між менеджерами і власниками. Крім того, як свідчить практика господарювання, власники багатьох приватизованих підприємств не стали проводити активну контрольну політику і мінімізувати трансакційні витрати.

Таким чином, можна відзначити, що сам факт приватизації виявився недостатнім для виникнення ефективного власника, прагнучого створити належну контролінгову систему підприємства. Іншими словами, не було створено ефективного мотиваційного механізму на рівні приватизованого підприємства. Потрібно брати до уваги і ті обставини, що контрольна практика в Україні досить складна, податкове законодавство досить заплутане і місцями нелогічне. В результаті штрафи і пені податкових органів не тільки вагомі і значні, але і нерідко надзвичайно руйнівні, що доводять до ситуацій, що граничать з банкрутством підприємств і навіть переступають цю межу [82, с. 429 - 444].

Додатково нараховано до бюджету і державних цільових фондів по актах документальних перевірок підприємств, установ і громадян по податках і зборах (обов'язковим платежам) в 2007 році (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

**Додатково нараховано до бюджету і державних цільових фондів по актах документальних перевірок підприємств, установ і громадян по податках і зборах (обов'язковим платежам) по регіонах в 2007 році,  
тис. грн.**

	Додатково налічено, всього	Зокрема					Адмініст ративні штрафи
		по актах перевірок	з них			Пеня за невчасну оплату	
			основний платіж	фінансові санкції	пеня		
<b>Україна</b>	6558717	6060726	3074619	994272	394064	947892	18521
Автономна республіка Крим	146241	132601	53700	68675,44	10226	13639	801
Вінницька	90524	76361	31317	43535,17	1509	14163	445
Волинська	83688	80790	31087	16672,29	33030	2897	249
Дніпропетровсь ка	553384	522953	266034	233168,4	23749	30431	1498
Донецька	556392	503999	218575	252768,6	32655	52392	1450
Житомирська	70908	65032	31718	30988,75	2324	5876	344
Закарпатська	36765	34298	16070	15702,4	2526	2466	267
Запорізька	477958	436342	114766	172669	17545	28702	1229
Івано- франківська	81084	77023	34692	39949,43	2382	4060	266
Київська	93208	86716	34889	48078,92	3748	6492	739
Кіровоградська	78169	72675	31122	36418,45	5134	5494	221
Луганська	385262	280655	82549	194560,2	3545	104607	470
Львівська	228708	189679	89199	97435,2	3044	39028	791
Миколаївська	70336	65660	30122	32322,68	3215	4676	274
Одеська	358350	352308	193281	99863,09	59164	6041	1029
Полтавська	121195	108600	57967	45908,32	4724	12594	425
Рівненська	50023	42103	16939	23737,91	1426	7919	446
Сумська	302403	297849	238921	44157,42	14770	4553	251
Тернопільська	31579	28698	9546	17993,44	1158	2881	394
Харківська	334059	255725	102546	145963,9	7215	78334	1612
Херсонська	48441	45684	18988	23762,55	2933	2756	331
Хмельницька	89912	85063	53940	32016	1912	4848	468
Черкаська	70247	60025	13558	33487	1160	10894	342
Чернівецька	73682	51813	31952	38186	1469	3449	241
Чернігівська	29613	206608	225235	41943	12029	3648	232
м. Київ	1380708	1030913	599621	335567	95723	349795	1907
м. Севастополь	715865	870539	446274	545086	45736	145244	1786

Заслуговує особливої уваги той факт, що в перебігу 2007 року підрозділами оперативного контролю органів державної податкової служби

України проведено 113 тисяч перевірок з питань дотримання суб'єктами підприємницької діяльності порядку проведення розрахунків, наявності ліцензій, торгових патентів, акцизних марок. За наслідками даних перевірок 2797 підприємств стали прибутковими. За 2007 рік за наслідками проведених документальних перевірок попереджене безпідставне відшкодування з бюджету податку на додану вартість в сумі 1108, 7 млн. гривень.

За даними податкової служби в Україні, скасовані донараховані платежі на підставі рішень судів, зменшено і списано по актах документальних перевірок за 2007 рік: податків і зборів від підприємств, установ, організацій і громадян – 975 599 тис. грн.; податків і зборів з підприємств, установ, організацій (окрім податку із заробітної платні) – 946 497 тис. грн. (зокрема: податок із заробітної платні працівників і службовців – 8 128 тис. грн.); податки і збори з громадян – 20 974 тис. грн. (з них на доходи від підприємницької діяльності – 19 850 тис. грн.).

Додатково нараховано до бюджету і державних цільових фондів по актах документальних перевірок підприємств, установ і громадян по податках і зборах (обов'язковим платежам) по регіонах в 2007 році (табл. 2.2).

Серед недоліків діючої системи оподаткування в Україні одним з найістотніших є відхід від сплати податків значної частини платників податків. На думку, наприклад В. Вішневського уникнення від сплати податків в Україні відбувається в результаті використання податкових пільг [233, с. 200].

В цілому ухилення від оподаткування і уникнення оподаткування призводить до постійного зниження частки національних надходжень у ВВП, у тому числі і по основних податках – ПДВ і податку на прибуток, зменшенню їх частки і податкових надходжень до бюджету, зростанню в абсолютному і відносному виразі частки доходів за рахунок пені і штрафних санкцій [200, с. 124].

**Додатково нараховано до бюджету і державних цільових фондів по актах документальних перевірок підприємств, установ і громадян по податках і зборах (обов'язковим платежам) по регіонах в 2007 році, тис. грн.**

	Додатково налічено, всього	Зокрема					Адміністративні штрафи
		по актах перевірок	з них			Пеня за невчасну оплату	
			основний платіж	фінансові санкції	пеня		
<b>Україна</b>	5476492	4697433	2349121	422669	371438	801301	16205
Автономна республіка Крим	146241	132601	53700	68675	10226	13639	801
Вінницька	90524	76361	31317	43535	1509	14163	445
Волинська	83688	80790	31087	16672	33030	2897	249
Дніпропетровська	553384	522953	266034	233168	23749	30431	1498
Донецька	556392	503999	218575	252768	32655	52392	1450
Житомирська	70908	65032	31718	30988	2324	5876	344
Закарпатська	36765	34298	16070	15702	2526	2466	267
Запорізька	43756	39811	10472	15737	16008	26187	208
Івано-Франківська	81084	77023	34692	39949	2382	4060	266
Київська	93208	86716	34889	48078	3748	6492	739
Кіровоградська	78169	72675	31122	36418	5134	5494	221
Луганська	385262	280655	82549	194560	3545	104607	470
Львівська	228708	189679	89199	97435	3044	39028	791
Миколаївська	70336	65660	30122	32322	3215	4676	274
Одеська	358350	352308	193281	99863	59164	6041	1029
Полтавська	121195	108600	57967	45908	4724	12594	425
Рівненська	50023	42103	16939	23737	1426	7919	446
Сумська	302403	297849	238921	44157	14770	4553	251
Тернопільська	31579	28698	9546	17993	1158	2881	394
Харківська	334059	255725	102546	145963	7215	78334	1612
Херсонська	48441	45684	18988	23762	2933	2756	331
Хмельницька	89912	85063	53940	15480	1912	4848	468
Черкаська	70908	65032	31718	30988	2324	5876	344
Чернівецька	36765	34298	16070	15702	2526	2466	267
Чернігівська	50023	42103	16939	23737	1426	7919	446
м. Київ	1380708	1030913	599621	335567	95723	349799	1907
м. Севастополь	83688	80790	31087	16672	33030	2897	249

Під ухиленням від сплати податків розуміють протиправні дії по зменшенню податкових зобов'язань, які спричиняють за собою, у разі

виявлення, відповідальність за порушення податкового законодавства [233, с. 10].

Особливо слід зазначити, що масштаби ухилення від сплати податків в Україні дуже великі. За оцінками західних фахівців, тіньовий сектор економіки України, що формується в основному за рахунок ухилення від сплати податків, приблизно рівний офіційному.

Стрімкий перехід України до ринкових відносин призвів до кризових явищ в економіці, як на загальнодержавному рівні, так і на рівні підприємств. Для більшості підприємств України характерна реактивна форма управління різними сферами діяльності, тобто прийняття управлінських рішень як реакцію на поточні проблеми, що породжує протиріччя між інтересами підприємства й фіскальною політикою держави, ціною грошей і рентабельністю виробництва, рентабельністю власного виробництва й рентабельністю фінансових ринків.

Ринкова економіка вимагає нових підходів до управління підприємством, тому що на перший план виходять економічні, ринкові критерії ефективності, підвищені вимоги до гнучкості системи управління. Новим явищем у теорії й практиці управління стала поява контролінгу, як функціонально, так і змістовно відособленого напрямку економічної роботи на підприємстві, яке можна розглядати як систему управління процесом досягнення цілей і результатів діяльності підприємства. Ядром концепції контролінгу виступає планування й контроль як функції системи управління, а планово-контрольні розрахунки як інструменти управління.

Під контролінгом слід розуміти професійну діяльність, що пов'язана з аналізом економіки підприємства й оптимізацією управлінських рішень щодо його майбутнього. Служба контролінгу на підприємстві є свого роду економічним лоцманом, що за допомогою кількісної інформації допомагає керівникам функціональних напрямків довести свої підрозділи до поставленим цілям.

Основні завдання контролінгу і його роль в управлінському процесі постійно змінюються. Якщо підприємство швидко розвивається, отже, посилюється конкуренція й у зв'язку із цим відповідної реакції менеджменту полягає в становленні виробничого й управлінського обліку, системи бюджетування як інструмента координації управлінських дій керівників різних підрозділів.

Специфіка умов здійснення господарсько-фінансової діяльності суб'єктів господарювання, суб'єктивні чинники обумовлюють повторюваність способів здійснення економічних злочинів. Все вищевикладене обумовлює необхідність організації належного контролінгу, який сприятиме удосконаленню технології управління і контролю операційно-фінансової діяльності підприємства.

Основою примусового механізму підпорядкування поведінки економічних агентів (власників, менеджменту, персоналу) інтересам підприємства є контролінг. Для того, щоб економічні агенти разом із збільшенням індивідуального доходу прагнули максимізувати прибуток підприємства необхідна надійний і ефективний контролінг, який сприятиме заохоченню економічних агентів за ефективні дії з позицій підприємства і карати за ті дії, які завдають збитку інтересам суб'єктів господарювання.

Результати проведеного дослідження дозволяють виділити суб'єкти господарювання в яких рекомендується створювати систему контролінгу:

1) Суб'єкти господарювання, яким необхідний обов'язковий аудит:

ВАТ і підприємства-емітенти облігацій; банки, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, інші небанківські фінансові установи, які привертають засоби або здійснюють торгівлю іншими цінними паперами (окрім операцій по випуску (емісії) власних корпоративних прав), біржі, страхові компанії, кредитні союзи, недержавні пенсійні фонди;

суб'єкти господарювання, які ліквідовуються, за винятком суспільств з річним господарським оборотом не менше ніж двісті п'ятдесят

неоподатковуваних мінімумів і тих організацій, які повністю міститися підприємницькою діяльністю;

засновники (окрім фізичних осіб) ВАТ, при створенні, щодо їх платоспроможності здійснювати відповідні внески до статутного фонду;

юридичні особи – засновники комерційних банків, які мають частину в загальному оголошеному статутному фонді не менше ніж 5 відсотків.

2) Суб'єкти господарювання, замовляючі власний аудит (наприклад, перевірка стану бухгалтерського обліку перед перевіркою державної податкової інспекції; перевірка фінансового стану і платоспроможності підприємств; аудит у разі приватизації і зміни форми власності і власників);

3) Середні і крупні підприємствах промисловості, будівництва, підприємства і організації транспорту, зв'язку і інших сфер діяльності, що мають складну управлінську структуру і розвинені комп'ютерні інформаційні системи (КІС).

Основними причинами появи на середніх і крупних підприємствах, що володіють складною організаційною структурою, такого нового напрямку економічної роботи як контролінг є: нестабільність як зовнішнього так і внутрішнього середовища; необхідність пошуку прогресивних систем управління підприємством; необхідність організації “стежачого механізму” усередині системи управління; істотні зміни в організації і методології систем бухгалтерського (фінансового, управлінського), податкового обліку і управління.

Проте, перш ніж створювати систему контролінгу власнику, керівництву підприємства слід чітко усвідомити її економічну суть і систематизувати проблеми, що мають місце у фінансово-господарській діяльності підприємства.

Дослідженням проблем сучасних підприємств займалися такі вчені як: А. Амоша, С. Аптекар, Я. Берсуцкий, Н. Брюховецька, І. Булеєв, В. Гавріленко, Н. Лепа, О. Новікова, Н. Чумаченко і ін. [203-244].

Наприклад, Н. Брюховецька відзначає, що на думку багатьох іноземних інвесторів, проблеми відсутності контролю за менеджментом корпорацій також є важливою перешкодою для інтеграції компаній, залучення іноземних інвестицій, виходу на зовнішні ринки [215, с. 42]. У свою чергу Н. Лепа вважає, що функціонування підприємства в умовах ринку зумовило їх поступовий перехід від роботи в стабільному, регламентованому і контрольованому середовищі [229, с. 86].

Проведений аналіз діяльності машинобудівних підприємств постприватизаційного періоду свідчить про незадовільний фінансовий стан більшості підприємств з причин впливу як зовнішніх, так і внутрішніх чинників. До групи зовнішніх чинників відносяться такі як: корупція; криміналізація економічних процесів; формування нової сфери “інформаційних” злочинів; створення центрів конвертацій і фіктивних фірм і ін. Внутрішні чинники – заборгованість по заробітній платні; зростання дебіторсько-кредиторської заборгованості; збільшення збитку від звичної діяльності до оподаткування; ухилення від сплати податків; легалізація неврахованої продукції власного виробництва або вкраденого майна; незаконна діяльність конвертації; розголошення комерційної таємниці і ін.

Слід особливо відзначити, що вищеперелічені групи чинників обумовлюють складності у формування надійної системи контролінгу господарюючого суб'єкта. Вищевикладене, доповнює той факт, що в економіці України домінує концепція “мінімалізму”, яка, на думку, І. Булеєва підтримується органами державного, галузевого і регіонального управління, але не відповідає менталітету населення, яке як працівник стає жертвами опортуністичної поведінки своїх директорів і керівників [221, с. 10]. Не викликає сумніву той факт, що в цілому помилки керівництва (порушення дотримання умов якості бізнес-процесів, недотримання облікової і контрольної політики) приводять до втрати економічної стабільності діяльності підприємства, до створення і (або) загострення умов внутрішньої

кризи на підприємстві, що може викликати системні кризові рішення, які руйнують саме підприємство як макросистему і приведуть до його ліквідації.

Таким чином, необхідність вивчення проблем сучасного машинобудівного підприємства продиктована особливостями його розвитку в цілому. Однією з альтернатив рішення проблем вітчизняних підприємств є вироблення системного підходу до побудови належної системи контролінгу на основі виявлення проблем і передумов її організації.

Одним з найефективніших в умовах обмеженості ресурсів методів впровадження контролінгу є поетапна зміна інформаційних і управляючих потоків машинобудівного підприємства. Його застосування означає послідовне проведення ряду кроків, ефективність кожного з яких можна оцінити відразу після здійснення.

Тут умовно можна виділити чотири етапи (рис. 2.1): формування мети; впровадження на підприємстві управлінського обліку і звітності; впровадження процедур планування; впровадження процедур і механізмів контролю.

Перший етап – формування мети. На даній стадії визначаються цілі впровадження контролінгу на машинобудівному підприємстві. Представлений можливий перелік цілей.

– Збільшення конкурентоспроможності підприємства. В даний час ефективні системи обліку, аналізу і планування є найважливішим чинником досягнення успіху, що підтверджується обсягами продажів найбільших світових постачальників рішень в цій сфері (продукти Oracle, R3 і т.д.). Впровадження подібних систем разом з відладженими механізмами поставки і транспортування збільшує прибутковість як окремих корпорацій, так і цілих галузей економіки.

– Скорочення часу, необхідного керівництву для ухвалення обґрунтованих тактичних і стратегічних рішень.

– Підвищення якості схвалюваних рішень.

- Скорочення товарно-матеріальних запасів на машинобудівному підприємстві.
- Вироблення обґрунтованих критеріїв оцінки ефективності підрозділів і фахівців.
- Зниження рівня трансакційних витрат.
- Достовірне визначення собівартості кожного окремого продукту.
- Виділення будь-яких видів витрат по підприємству.
- Спрощення взаємодії підрозділів підприємства.

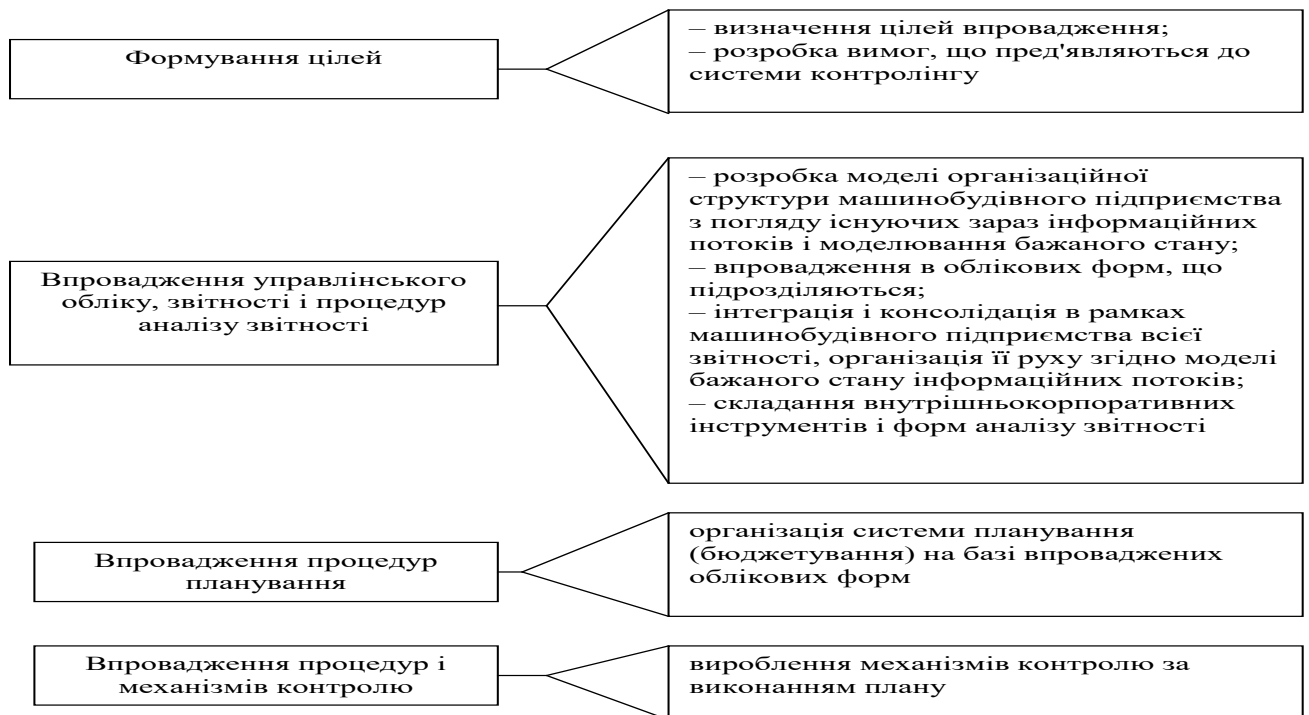


Рис. 2.1. Алгоритм впровадження процедури контролінгу на машинобудівному підприємстві

Залежно від цілей вибирається набір інструментів, які впроваджуватимуться, і визначаються терміни впровадження.

На другому етапі – впровадження на машинобудівному підприємстві управлінського обліку і звітності – розв'язуються наступні задачі:

- своєчасного отримання керівництвом поточної інформації про діяльність підприємства (у зручному форматі);

- поліпшення взаємодії між підрозділами;
- скорочення часу ухвалення управлінських рішень зважаючи на зменшення невизначеності;
- поліпшення мотивації співробітників;
- збільшення вироблення;
- зниження трудомісткості операцій;
- зменшення величини запасів і потреби в ресурсах;
- оптимізації використання виробничих потужностей;
- оптимізації споживання фінансових, матеріальних і кадрових ресурсів підприємства.

З цією метою складається структурна схема машинобудівного підприємства, на якій указуються вхідні і виходять з підрозділів інформаційні потоки, а також бази даних, існуючі всередині підрозділів („як є”). Далі задаються основні вимоги до системи управлінської звітності („як треба”). Зокрема встановлюються:

- користувачі різної інформації;
- періодичність і формат вхідних інформаційних потоків підрозділів.

Повинен виконуватися принцип зменшення кількості інформації, що надається, з рухом вгору по ієрархічних сходах;

- періодичність і формат інформаційних потоків, що виходять.

Складаються необхідні облікові форми для використання усередині підрозділів. Вони повинні відповідати наступним установкам:

- зміна реєстрів обліку повинно бути викликане подіями, що відбулися;
- всі істотні зміни, що відбулися на машинобудівному підприємстві, повинні бути відбиті;
- всі зміни повинні бути відбиті в той момент, коли вони відбулися.

На третьому етапі – впровадження процедур планування – виробляється формат планів і завдань для різних підрозділів із залученням всіх рівнів керівництва. Крім того, визначаються методики складання планів.

Планування повинне охоплювати ключові показники діяльності підприємства, а також збут, бюджети накладних витрат і нормативи витрат, прибуток, програми інвестицій і фінансування.

Можлива структура системи планів машинобудівного підприємства [123].

1. Цільові плани:

- матеріально-речовинні цілі – вироблені товари і послуги;
- вартісні цілі – фінансовий результат, вимоги по ліквідності, леверіджу, обороту і т.п.;
- соціальні цілі – по відношенню до інвесторів, партнерів, персоналу, громадськості.

2. Стратегічні плани:

- стратегічні плани полів бізнесу і функціональні і регіональні стратегії;
- план вдосконалення організаційної структури і правової форми машинобудівного підприємства;
- план вдосконалення структури управління.

3. Оперативні плани:

- асортиментно-продуктовий план (у вартісному і натуральному виразі);
- плани по підрозділах (збут, виробництво, матеріально-технічне постачання, транспортно-складське господарство, НДДКР, персонал, основні засоби і т.д.);
- планові проекти.

4. Загальний план результату/фінансовий план (план по прибутку, виручці, витратам, плановий баланс, план грошових потоків, план інвестицій).

5. Планові значення ключових показників (залежно від інструментів).

Механізми планування повинні використовувати дані впровадженого управлінського обліку і складатися в аналогічному форматі.

На четвертому етапі – впровадження процедур і механізмів контролю – вводяться в дію механізми контролю відповідності фактичних показників плановим, а також розробляється система раннього попередження.

Таким чином, ми розглядаємо контролінг як основну ланку в системі інтеграції управлінських рішень і аналітичного апарату підприємства. При впровадженні контролінгу необхідно ретельно оцінювати ті інструменти, які впроваджуватимуться, і зіставлятимуть складність впровадження, необхідність одержаної інформації і відповідність одержаної моделі підприємства дійсності. Розроблена поетапна методика впровадження контролінгу дозволяє оптимізувати використання трудових і фінансових ресурсів.

Виробничі процеси на машинобудівному підприємстві постійно ускладнюються. Ринкове середовище також переживає значні зміни. Крім того, реальні економічні проблеми, з якими зіштовхується будь-яке підприємство, як правило, нестандартні. У зв'язку із цим основними завданнями служби контролінгу є одержання об'єктивної й оперативної інформації про витрати для забезпечення поточного управління машинобудівним підприємством, забезпечення бази для розробки цінової політики, а також контроль економічної ефективності діяльності підприємства.

На шляху впровадження концепції й принципів контролінгу на вітчизняних підприємствах виникають значні труднощі через недосконалий механізм планування й методології планово-контрольних розрахунків, відсутності ефективної системи управлінського обліку, обліку витрат, прибутку по центрах відповідальності й неготовності менеджерів до сприйняття принципів контролінгу.

Впровадження системи контролінгу на підприємстві - насамперед командна робота, тому що в ній задіяні представники всіх основних функціональних підрозділів підприємства: економістів, технологів,

нормувальників, фахівців підготовки виробництва, а також керівників виробничих підрозділів.

При впровадженні системи контролінгу на підприємстві серед персоналу виникає плутанина в інтерпретації функції контролера й контролера. Але це зовсім два різних поняття. Справа в тому, що контролер не контролює, а піклується про те, щоб кожний міг контролювати себе сам у процесі досягнення поставлених керівництвом підприємства цілей, насамперед цілей по прибутку. Експерт (у сфері контролінгу) повинен донести до співробітників ідею про те, що контролер – це продавець цілей і планів. Функцію управління від нефінансових менеджерів він не відбирає. Контролер надає інформаційний сервіс цим службам на здійснення коригувальних заходів для того, щоб вони витримували плановий курс досягнення цільових показників.

Таким чином, щоб управлінський процес на вітчизняних підприємствах, зокрема планування, контроль, нормування, облік, звітність і т.д. відповідали вимогам ринкової економіки, керівникам необхідно сприйняти новий підхід у філософії управління, що концентрує увагу, як на рівень окремих підсистем, так і на рівень сукупної системи управління підприємством, що, по суті, і є контролінгом.

Організаційно-методичні основи створення системи контролінгу на машинобудівному підприємстві, які дозволяють досягти оптимального фінансового результату, включають питання: організації служби контролінгу; системи, яка підтримує формування, передачу і розподіл інформаційних потоків в найсприятливішому режимі; вибір комплексу методик і інструментів оперативної, і стратегічної фінансової діагностики функціонування машинобудівного підприємства; прогнозування і усунення можливих конфліктів у зв'язку з вироблюваною реформацією в управлінні. Загальноприйняті правила, що діють в системі контролінгу, повинні розповсюджуватися і на методику його інтеграції, а значить, мета створення методики впровадження концепції, полягає в досягненні наміченого

результату (формування структури контролінгу) з якнайменшими фінансовими і тимчасовими втратами. Таким чином, весь цей процес повинен мати здібність до самостійної оптимізації всіх своїх дій. Запропонована методика включає чотири етапи (рис. 2.2):

1. Аналіз різних структур і систем в управлінні машинобудівним підприємством. На цьому етапі створюються основи для побудови системи контролінгу, йде пошук „вузьких місць”, що визначають фінансові втрати досягнення поставлених управлінських задач, і найбільш оптимальні варіанти побудови основних елементів в структурі управління машинобудівним підприємством з одночасною їх оцінкою економічної ефективності. Методичною особливістю є те, що концепція контролінгу діє вже на стадії підготовки організаційного формування функцій контролінгу на машинобудівному підприємстві.

Можна виділити наступні основні напрями, за якими проводяться аналітичні дослідження:

- організація;
- персонал;
- система інформаційного забезпечення;
- структура координаційної взаємодії;
- фінансове положення підприємства.

При реалізації цього етапу аналітиками в міру необхідності задіюється весь апарат фінансової діагностики діяльності машинобудівного підприємства.

2. Формування функцій контролінгу в функціональній структурі машинобудівного підприємства, створення служби контролінгу. Проводяться організаційні заходи щодо створення служби контролінгу, штат якого володіє всіма необхідними професійними якостями.

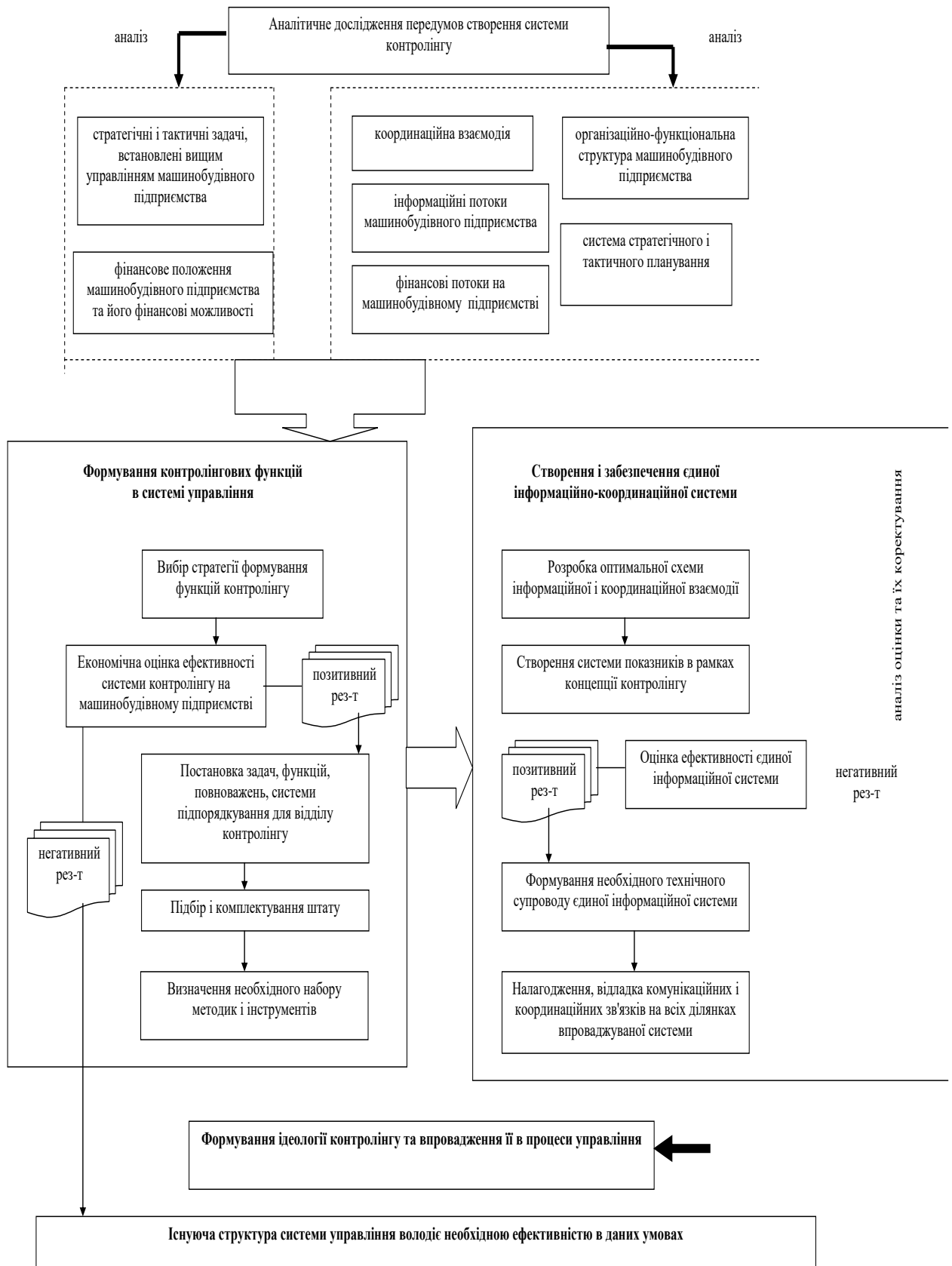


Рис. 2.2. Схема процесу інтеграції контролінгу на машинобудівному підприємстві

Джерело: авторське

3. Побудова єдиної інформаційної і координаційної системи задіюється всі елементи виробничого і управлінського циклу реалізації товарів, робіт або послуг, будується система відповідно до виявленого оптимального варіанту, відпрацьовуються комунікаційні, координаційні зв'язки. Реалізуються всі функції створеного аналітичного відділу.

4. Включення концепції контролінгу в загальну ідеологію функціонування і розвитку машинобудівного підприємства. Мислення категоріями контролінгу розповсюджується на всіх ділянках управлінської структури машинобудівного підприємства, формується система самооцінки системи.

Початком інтеграції контролінга на машинобудівному підприємстві найімовірніше повинне стати створення високопрофесійної робочої групи з чотирьох чоловік, яка і повинна провести перший етап аналізу передумов впровадження і намітити подальшу стратегію дій [201, с. 11-14.].

Вже на самому початку своєї роботи ця група, крім основної своєї задачі створення ефективної структури контролінгу, повинна виконувати роль аналітичної служби і забезпечувати керівників оперативною інформацією про стан справ на машинобудівному підприємстві, складати фінансові прогнози і аналітичні звіти, проводити економічну експертизу управлінських рішень, визначати методику стратегічного і тактичного планування. У випадку якщо якісь з перерахованих функцій вже виконуються в тих або інших структурних підрозділах, на цьому попередньому етапі подібні дії за поданням управлінської інформації швидше носитимуть контрольний характер. Це дозволить фахівцям контролінгу встановити перші контакти з відділами і сформулювати для себе яснішу картину положення справ на машинобудівному підприємстві, оцінити ефективність існуючої системи обробки і передачі інформації для керівництва. Для швидшого включення служби контролінгу в міжособові відносини на машинобудівному підприємстві, можна рекомендувати, щоб до

складу групи входила хоча б одна людина, що пропрацювала на підприємстві в управлінській сфері якийсь час і володіє всіма задатками майбутнього аналітика. Даній аналітичній службі вже при створенні повинні бути надані наступні повноваження [25, с. 20-24.]:

1. Можливість отримання інформації (не тільки фінансової) у всіх відділах машинобудівного підприємства.
2. Організовувати за допомогою інших служб збір додаткової інформації, що вимагається їй для проведення аналізу.
3. Можливість впроваджувати нові процедури збору аналітичної інформації.
4. Швидко доводити інформацію до зведення вищого керівництва машинобудівного підприємства.
5. Бути незалежною від інших фінансово-економічних служб.

Надання службі контролінгу приведених повноважень визначається отриманням наступних ефектів: скорочення тимчасових (і відповідно, поточних грошових) витрат на реалізацію аналітичного етапу, збільшення точності оцінки ефективності здійснюваних аналітичних і організаційних заходів, що проводиться, оцінки ефективності впровадження всієї системи контролінгу, визначення і вибір найбільш оптимальних варіантів побудови систем і структур в управлінні машинобудівним підприємством.

Основний критерій для фахівця-контролера, який притаманний ним при виборі способів і методів оптимізації елементів системи управління (організаційно-функціональна структура, система інформаційних потоків, координаційна мережа і т.д.) – економічна доцільність заходів, що проводяться. Оскільки визначення економічної доцільності всього процесу інтеграції контролінгу в систему управління важке на попередньому етапі, і може бути реалізоване тільки при отриманні всієї необхідної інформації, даний критерій дозволить виправдати або хоча б мінімізувати витрати на проведення аналітичного дослідження. Це представляється важливим при отриманні негативного результату в подальших розрахунках за визначенням

економічної ефективності впровадження контролінгу на машинобудівному підприємстві. На першому етапі аналізуються різні компоненти управлінського механізму машинобудівного підприємства і виробляється найбільш оптимальні варіанти побудови тих або інших структур з урахуванням необхідних витрат на проведення заходів і отримання економічного ефекту. В першу чергу йдеться про зменшення фінансових витрат. Лише по завершенню аналітичного етапу, коли сформується картина безконфліктною, найбільшою мірою відповідає вимогам контролінгу і менеджменту системи управління, можна спрогнозувати всі витрати на інтеграції концепції контролінгу і її економічну ефективність.

Визначення основних стратегічних і тактичних задач, встановлених вищим керівництвом машинобудівного підприємства. Створення будь-якої функціональної структури на машинобудівному підприємстві повинна відповідати вимогам необхідності і ефективності в реалізації стратегічних і тактичних задач. Тому аналіз передумов інтеграції контролінгу слід починати з визначення встановлюваних керівництвом підприємства основних задач функціонування і розвитку. В більшості випадків подібною задачею буде досягнення максимального прибутку як в розрізі справжнього, так і майбутнього. Надалі при дослідженні дії і взаємодії різних елементів машинобудівного підприємства необхідно їх зіставляти з рівнем досягнення раніше поставлених задач.

Аналіз організаційно-функціональної структури машинобудівного підприємства супроводжується пошуком „вузьких місць” – нестиковок в механізмі управління підприємством. У реальному житті машинобудівного підприємства функціональні особливості відділу, окремого робочого місця можуть відрізнятися від їх теоретичного призначення, внаслідок чого вся структура втрачає свою ефективність. Необхідно також виявити ділянки, що не повною мірою виконують свої обов'язки в закріпленому за ним функціональному наборі.

За допомогою аналізу організаційно-функціональної структури машинобудівного підприємства можна вирішити наступні задачі з організації системи контролінгу:

- виявлення контролінгових функцій в організаційній структурі (на багатьох машинобудівних підприємствах деякі функції контролінгу вже існують в окремих функціональних відділах і секторах);
- знаходження для визначення оптимального розташування служби контролінгу, схеми його підпорядкування і повноважень;
- визначення джерел, споживачів і елементів передачі інформації для побудови ефективної системи інформаційних потоків;
- виявлення конфліктів між окремими елементами структури їх усунена необхідно для побудови ефективної інформаційно-координаційної системи.

Повне усунення слабких ланок в організаційно-функціональній схемі машинобудівного підприємства, загалом, не є метою фахівця контролінгу, процес час (наприклад, усунення конфліктів), і повинне відбуватися паралельно впровадженню контролінгової концепції, принаймні най явніші і простіші для усунення проблеми вимагають від аналітика активних дій вже на перших кроках.

Аналіз інформаційних потоків. Система збору інформації для майбутньої контролінгової структури повинна спиратися на діючу систему інформаційних потоків, інакше відбудеться дублювання інформації (а, звідси, наростання незадоволеності серед персоналу, вимушеного формувати подвійні звіти, і, як правило, відторгнення нововведення). Система інформаційних потоків – сукупність, фізичних переміщень інформації, яка дає можливість здійснити який-небудь процес, реалізувати яке-небудь рішення [56, с .47-50]. Аналіз руху інформації на машинобудівному підприємстві, окрім визначення відповідності його вимогам контролінгу, повинен супроводжуватися оптимізацією вже існуючих елементів. Це

дозволить одержати для створюваної системи контролінгу додаткові переваги:

- виключається дублювання інформації;
- збільшується швидкості руху інформації;
- удосконалюється якість інформації, яка поступає.

Вбудовуючись в існуючу систему передачі інформації, система контролінгу володітиме тими ж властивостями, а значить вдосконалення існуючих інформаційних потоків життєво необхідне. Аналізуючи сукупність інформаційних переміщень, можна знайти безліч „вузьких місць” – зайві ланки, які необхідно усунути (вже на цих первинних етапах впровадження аналітик контролінгу повинен володіти достатніми повноваженнями), інформаційні „провали”, гальмування в передачі інформації та ін.

Досліджуючи окремі інформаційні ланцюжки аналітик повинен відповідати на наступні питання:

- необхідність ланки в тому або іншому інформаційному потоці;
- переданої в потоці, основним вимогам ефективності;
- достатність швидкості передачі інформації;
- інформаційних „провалів” на окремій ділянці – втрати частини або всієї інформації;
- можливість конфліктів переданої інформації в місцях перетину інформаційних потоків.

Основними вимогами до всієї інформації, яка збирається і передається в системі контролінгу для обробки і аналізу, є:

- оперативність, тобто своєчасність інформації, що поступає на тій або іншій елемент єдиної системи, збереження можливості реагування на неї;
- регулярність і реакційність надходження – інформація за періодичними показниками, наприклад по виручці, витратам, прибутку, повинна передаватися відповідним чином. В той же час у виняткових випадках зміни зовнішнього або внутрішнього середовища вимагають миттєвої у відповідь реакції;

– достовірність – в цілях уникнення помилок, в систему можна ввести оцінку вірогідності інформації, що представляється, за допомогою якої керівництво ухвалює рішення про необхідність додаткової її перевірки;

– релевантність і повнота – дані, які поступають, про ту або іншу ситуацію повинні містити, лише істотні факти, що допомагають в ухваленні рішень, тобто резюме без зайвих подробиць, що скоротить час на обробку інформації (при необхідності керівництво саме може зробити запит про докладніший виклад фактів), проте не повинне бути ніяких упущень;

– економічна доцільність – витрати на збір і обробку інформації не повинні перевищувати економічного ефекту від її використання;

– зрозумілість – інформація повинна представлятися в доступній формі в цілях виключення додаткових зусиль для її розуміння.

При негативній відповіді на одне з вищезгаданих аналітичних питань, необхідна розробка оптимального варіанту інформаційного потоку або заходів щодо усунення „вузьких місць”. Основним способом усунення можливих конфліктів з передачі інформації, є встановлення пріоритетності її обробки. Проте, дана дія повинна супроводжуватися перевіркою оперативності надходження всієї інформації, що проходить через цю ланку, до адресата. Інакше, виникає необхідність повного реформування цього елемента інформаційної системи (технічне, штатне, організаційне).

І, нарешті, система контролінгу повинна вивчити програмне забезпечення задач автоматизації діяльності відділів машинобудівного підприємства, оскільки, можливість автоматизації контролінгової роботи залежить від сумісності програмних засобів, використаних на підприємстві.

Аналіз координаційної взаємодії елементів функціональної системи машинобудівного підприємства. Рішенню координаційного аспекту управлінської діяльності практики-управлінці в даний час надають все більшу увагу. Проте це питання мало опрацьоване в економічній науці. Аналітику-контролеру пропонується для дослідження наступні напрями: планування, постачання, виробництво, збут і сфера оцінки кінцевого

фінансового результату. Аналітик повинен змоделювати ситуацію реалізації типової для господарської діяльності машинобудівного підприємства операції і проаналізувати координаційну взаємодію відділів при незмінному зовнішньому і внутрішньому середовищі, а також при якому-небудь чиннику, що впливає. Таке рішення може відбутися в секторі постачання (підвищення цін на матеріали, втрата основного постачальника), в секторі збуту (падіння або збільшення збуту, зміна цін на товар і т.д.), при впливі податкового законодавства та ін. Для цього пропонується використовувати матричний підхід (рис. 2.3).

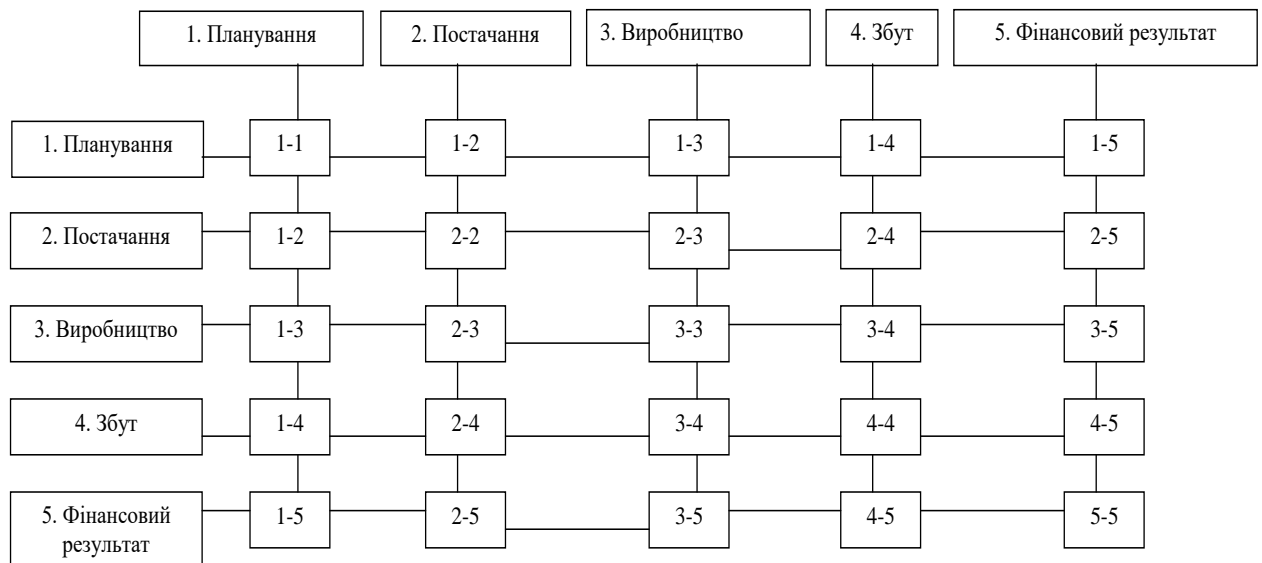


Рис. 2.3 Приклад аналітичної матриці координаційної взаємодії функціональних елементів машинобудівного підприємства

Джерело: адаптовано [33, с. 136-148]

Задачами такого аналізу є:

- визначення ділянок із слабкою координаційною взаємодією;
- виявлення причин нескоординованості;
- формування заходів щодо ліквідації „вузьких місць” і оцінка ефективності.

Спочатку проаналізуємо координаційні зв'язки на машинобудівному підприємстві в умовах стабільного зовнішнього і внутрішнього середовища.

1-2.

*постачання* → *планування*: чи поступають точні вартісні дані по постачанню виробництва в розрізі постачальників і матеріалів?

*планування* → *постачання*: чи є номенклатура матеріальних цінностей, необхідних для виробництва вибраного комплексу товарів, робіт або послуг і планова величина витрат на постачання?

1-3.

*виробництво* → *планування*: чи передається технічна специфікація по виробництву тих або інших видів товарів?

*планування* → *виробництво*: чи відомі види і обсяги продукції, що випускається?

1-4.

*збут* → *планування*: чи поступає інформація про збутові можливості машинобудівні підприємства по різних видах продукції, додаткових витрат на збут?

*планування* → *збут*: чи відомі відпускні ціни, чи відповідають вони кон'юктурі ринку?

1-5.

*фінансовий результат* → *планування*: чи одержані дані для податкового планування, інформація про фінансові можливості, резерви машинобудівного підприємства?

*планування* → *фінансовий результат*: заплановані величини витрат і прибутків для розрахунку відхилень?

2-3.

*постачання* → *виробництво*: чи точно відповідають матеріали для виробництва товарів, робіт або послуг необхідним специфікаціям?

*виробництво* → *постачання*: чи відповідають планові обсяги і номенклатура матеріалів виробничої необхідності випуску затвердженого виду товару, робіт, послуг?

2-4.

*постачання* → *збут*: чи відповідає якість матеріалів, з яких вироблений товар, збутовим потребам?

*збут* → *постачання*: чи дійсно якість запланованого комплексу матеріалів відповідає запитам покупців?

2-5.

*фінансовий результат* → *постачання*: чи відомий точний набір документального супроводу закупівель?

*постачання* → *фінансовий результат*: чи відповідають заплановані витрати на постачання фактичним величинам, який розмір відхилень?

3-4.

*збут* → *виробництво*: чи дійсно збутові запити клієнтів відповідають випущеній, згідно плану, продукції?

*виробництво* → *збут*: чи відповідають товари, роботи або послуги потребам споживачів?

3-5.

*фінансовий результат* → *виробництво*: чи відомий точний набір документального супроводу виробництва?

*виробництво* → *фінансовий результат*: чи наближені плановані величини витрат на виробництво реальної ситуації, які відхилення?

4-5.

*фінансовий результат* → *збут*: комплект документів по реалізації продукції?

*збут* → *фінансовий результат*: відповідність виручки і витрат на реалізацію запланованим і розмір відхилень від цих величин?

Питання матриці допомагають визначити координаційні помилки в організації господарської діяльності машинобудівного підприємства. На

основі відповідей аналітик відзначає в осередках матриці слабкі ділянки і заходи щодо усунення. Ефективність цих заходів визначається за допомогою повторного моделювання ситуацій.

Необхідно пам'ятати, що запропонований склад питань матриці достатньо спрощений, оскільки універсально показує лише принцип аналітичної діяльності, і повинен доповнюватися і коректуватися для кожної галузі, підприємства. Крім того, на структуру матричної системи аналізу координаційної взаємодії великий впливає економічна ситуація в цілому по країні.

Наприклад, в даний час в енергетиці існують складнощі фінансового розподілу поступаючих грошових коштів, оскільки безперервність виробництва енергії супроводжується зростанням заборгованості за її споживання. У даній ситуації необхідно додатковий обмін даними між плануванням і збутом, що враховує можливий обсяг надходжень. Дефіцит фінансових коштів в свою чергу викликає напруженість на ділянці виробництва, де доводиться відмовлятися від певних видів матеріальних витрат або знижувати матеріальні запаси на складі. Останнє призводить до складності планування цін на необхідні матеріали в секторі постачання.

Визначення ефективності стратегічного і тактичного планування. Питання про ефективність використання на машинобудівному підприємстві системи стратегічного і оперативного планування повинне, перш за все, розв'язуватися з визначення, в якому вигляді і ким ведеться планування. Неодноразово на машинобудівних підприємствах постановка цілей майбутнього розвитку здійснюється вольовим рішенням керівника, яке ґрунтується на його особистому досвіді і знаннях. Ніякої аналітичної підтримки при цьому не ведеться.

Ефективність вибраної машинобудівним підприємством стратегії розвитку, стратегічних позицій по кожному напрямку його діяльності визначається за допомогою стратегічної діагностики [79, с. 30-37; 155, с. 29], яка дозволяє оцінити, наскільки правильно вибрана стратегія, і наскільки

відповідають цільові установки підприємства умовам зовнішнього і внутрішнього середовища. Ефективність стратегії визначається розривом між стратегічним планом і фактичними можливостями машинобудівного підприємства. Методи оцінки подібних розривів, стратегічних позицій машинобудівного підприємства, достатньо глибоко розроблені в рамках курсу стратегічного планування [69, с. 23; 97, с. 56].

Оперативне планування фінансової діяльності часто полягає лише в приблизному бюджетуванні витрат. Функції планування можуть бути розосереджені в декількох відділах. Задача аналітика – визначити весь ланцюг взаємодії в процесі формування стратегічних і оперативних планів, основні моделі, показники, які при цьому використовуються. Ефективність існуючого планування може бути оцінена тільки по відхиленнях, розрахованих по вже реалізованих планах. При цьому виникаюча різниця між плановою і фактичною величиною повинна зважуватися по певних критеріях, серед яких найчастіше використовується оцінка відхилень по допустимих межах або по їх впливу на прибуток. Для визначення можливих причин відхилень використовують піраміди показників, складених по центрах відповідальності за їх надання (рис. 2.4).

Далі аналітик діє по вже стандартизованій схемі визначення „вузького місця” та його можливості усунення.

Аналіз фінансових потоків на машинобудівному підприємстві. На цьому кроці аналітичного етапу відбувається визначення слабких місць у фінансовій політиці машинобудівного підприємства, ефективності реалізованих фінансових схем.

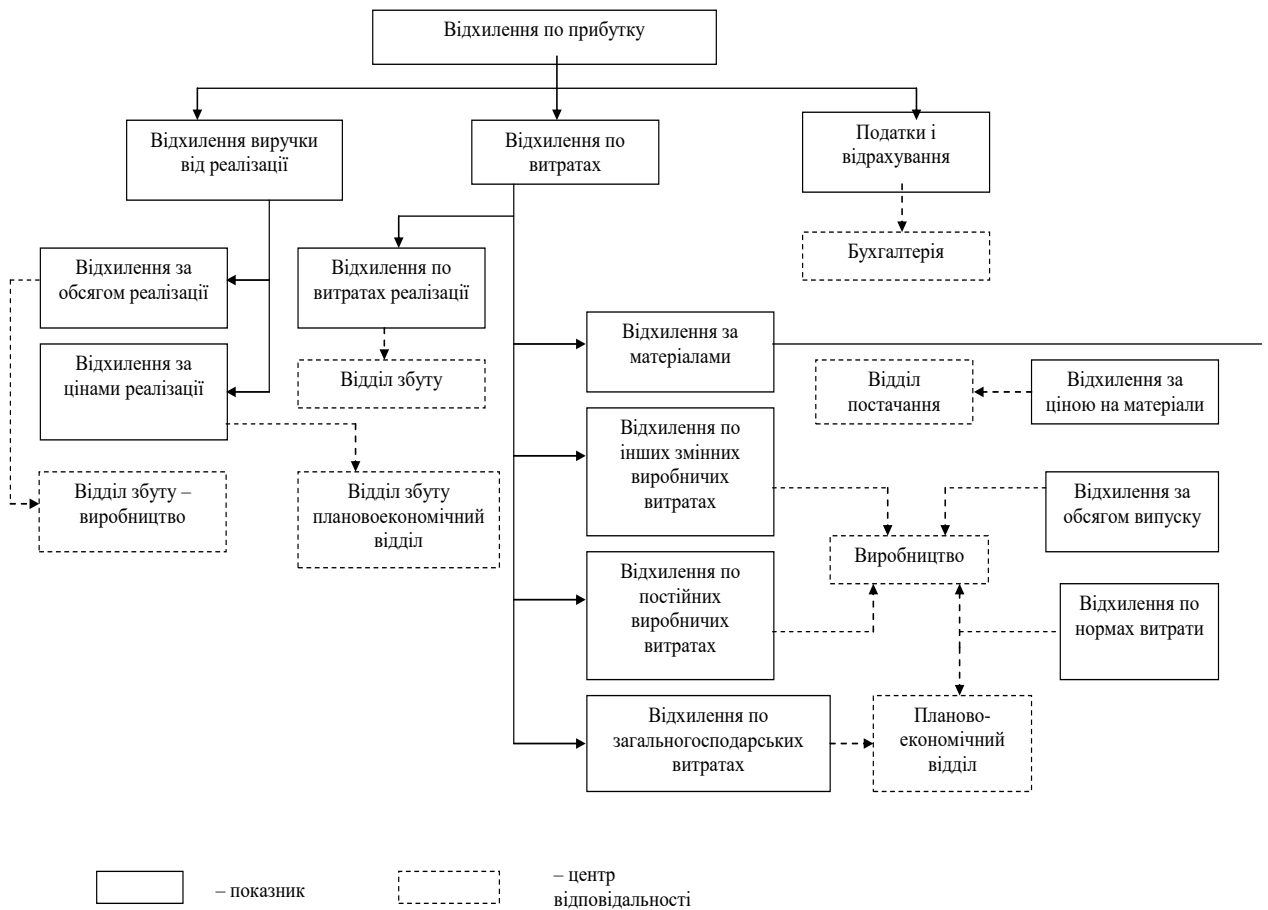


Рис. 2.4. Схема процесу аналізу по відхиленнях

Джерело: авторська

1. Основні напрями аналізу фінансових потоків [28, с. 46; 52, с. 27]:
  - фінансова політика взаємостосунків з дебіторами;
  - аналіз кредитної лінії;
  - використання засобів підприємств;
  - фінансова політика відносно кредиторської заборгованості;
  - контроль виробничих витрат;
  - контроль загальногосподарських витрат;
  - податковий контроль типових операцій (виправлення помилок податкового характеру, що не вимагає наявності інформаційної системи аналітичної підтримки, тобто розробка типових форм податкових рішень);
  - інвестиційна політика машинобудівного підприємства.

Крім того, формування і аналіз таблиць фінансових потоків повинен бути доповнений розгорненим дослідженням всіх фінансових партнерів і ступінь їх впливу на фінансову діяльність машинобудівного підприємства.

Визначення фінансового положення та його фінансових можливостей. Фінансове положення підприємства оцінюється такими показниками: наявність і співвідношення у машинобудівному підприємстві основних і оборотних коштів, їх реальний стан і вартість; величина наявних абсолютно ліквідних засобів, показники ліквідності; рентабельність основних видів діяльності машинобудівного підприємства; співвідношення власних і позикових засобів; деякі інші.

2. Використання аналітиком інструментів фінансового аналізу [15, с. 33; 67, с. 32] повинне бути обережним, оскільки задачі фінансового аналізу, як зовнішньої оцінки фінансового стану машинобудівного підприємства, і контролінгу, як підсистеми управлінського обліку, різні по своїй спрямованості. Для фахівця контролінгу більше значення при проведенні оцінки фінансового положення підприємства представляє можливість виділення грошових коштів на реконструкцію системи і поточне забезпечення процесу інтеграції контролінгу. При цьому повинно бути оцінено вплив відтоку грошових коштів на нововведення на поточну фінансово-господарську діяльність машинобудівного підприємства, оскільки при гострому дефіциті засобів можливе порушення виробничого процесу через підрив його фінансового забезпечення.

У випадку якщо на машинобудівному підприємстві немає необхідних фінансових ресурсів на організацію і підтримку структури контролінгу, необхідно розглянути можливість і ефективність отримання необхідних засобів із зовні або за рахунок заходів фінансової реструктуризації підприємства (наприклад, продаж „мертвих” основних засобів).

## 2.2. Модель фінансового планування як складової системи контролінгу машинобудівного підприємства

Визначення ситуативної картини у формуванні функцій контролінгу. Проведений попередній аналіз дозволяє виявити, наскільки на машинобудівному підприємстві розвинені контролінгові функції, і якими володіє фінансовими і технічними резервами. На цій основі для цілей аналізу можна сформувати наступні можливі ситуації при створенні системи контролінгу (табл. 2.3).

Таблиця 2.3.

### Перелік можливих ситуацій при створенні системи контролінгу

	Наявність вільних фінансових коштів	Дефіцит грошових коштів
Повна інновація	I	II
Часткова інновація	III	IV
Централізація функцій	V	VI

Джерело: адаптовано [5, с. 33]

I. Повна інновація за рахунок власних грошових коштів. Аналіз існуючої організаційно-функціональної структури машинобудівного підприємства показує практично повну відсутність функцій планування, координування і інформаційної підтримки ухвалення управлінських рішень. Управління машинобудівним підприємством здійснюється вольовими рішеннями керівництва. Проте підприємство володіє можливістю виділення вільних фінансових ресурсів без фінансово-господарської діяльності машинобудівного підприємств.

II. Повна інновація в умовах фінансового дефіциту. Відсутність функцій контролінгу в структурі машинобудівного підприємства супроводжується дефіцитом грошових коштів або їх використання негативно позначиться на фінансовому забезпеченні виробничого процесу.

III. Часткова інновація за рахунок власних грошових коштів. Деякі з функціональних задач контролінгу розосереджені в одному або декількох

фінансово-економічних відділах. Формування служби контролінгу здійснюється на базі найбільшого зосередження цих функцій. Наявність коштів у машинобудівного підприємства дозволяє в короткі терміни організувати аналітичну службу.

IV. Часткова інновація в умовах фінансового дефіциту. При нагоді використання вже існуючих функцій планування, координації і інформатизації підприємство вимушене звернутися до зовнішніх джерел фінансування.

V. Централізація функцій за наявності вільних грошових коштів. На машинобудівному підприємстві існують всі основні функції контролінгу, хоча вони розосереджені по різних відділах. Задача спрощується тим, що підприємство володіє засобами для модернізації своєї функціонально-організаційної структури. Необхідно лише централізація цих функціональних моментів в єдину систему контролінгу.

VI. Централізація функцій за відсутності власних грошових. ресурсів. Попередній варіант ускладнюється дефіцитом вільних грошових коштів. Проте варіант централізації функцій вимагає якнайменших ресурсовитрат всіх попередніх.

Запропоновані для аналітика-контролера ситуації визначають лише, напрям побудови функціональної системи контролінгу проте, для кожного машинобудівного підприємства існують свої особливості, які враховуються для кожного конкретного випадку. В рамках стратегії формування системи контролінгу, що розробляється, необхідно скласти повний план організаційних дій, визначити технічні і фінансові витрати.

1. Економічна оцінка ефективності системи контролінгу на машинобудівному підприємстві [16, с. 18]. Як для будь-якого іншого нововведення [26, с. 37] повинна бути доведена ефективність інтеграції концепції контролінгу в управлінську систему машинобудівного підприємства [21, с. 55; 43, с. 30-32]. У економічній теорії в якості оцінки нововведень пропонується розділяти ефект на соціальний і економічний.

Проте в нашому випадку основну роль виконуватиме другий аспект (економічний), а, саме, зміна кінцевого фінансового результату діяльності машинобудівного підприємства, оскільки саме він визначений як основна мета будь-якої комерційної організації. Соціальні аспекти (наприклад, підвищення професійного рівня фахівців) знайдуть віддзеркалення у вказаному вище загальному фінансовому показнику (прибуток машинобудівного підприємства).

2. Пов'язуючи поняття інновацій, перш за все, з виробництвом, економічну цінність інновацій визначають „зростанням прибутковості, розширенням масштабів бізнесу і можливістю накопичення для подальшого реінвестування капіталу” [38, с. 27–28]. Застосування даного визначення для нововведень в системі управління є не зовсім коректним. Приведені в сфері управління машинобудівним підприємством зміни можуть бути направлені не тільки на збільшення прибутковості господарських операцій, але і на раціональне використання чистого прибутку, що залишається в розпорядженні машинобудівного підприємства – виключення або зменшення пенею, штрафів, переклад витрат, оплачуваної за рахунок прибутку, в розряд витрат відносяться на собівартості. Тому ефективність від інтеграції ідей контролінгу в систему управління машинобудівного підприємства повинна розраховуватися як економічна вигода від всіх заходів, що проводяться в рамках концептуальної методології.

Заздалегідь розглянемо два аспекти інтеграції контролінгу в систему управління на машинобудівному підприємстві, які включають лише поточну економічну вигоду від нововведення, без урахування одноразових витрат на передінвестиційному і інвестиційному етапах:

1) Річний ефект від проведення заходів на попередньому етапі ( $\dot{A}_{\text{ri} \text{ ädäi.}}$ ).

$$\dot{A}_{\text{ri} \text{ ädäi.}} = \dot{A}_{\text{d} \text{ äi}} \quad (2.1)$$

2) Річний ефект функціонування системи контролінгу ( $\dot{A}_{\text{ei} \text{ i} \text{ d} \text{ di} \text{ e} \text{ i} \text{ ä}}$ ).

$$\dot{A}_{\text{ei} \text{ i} \text{ d} \text{ di} \text{ e} \text{ i} \text{ ä}} = \dot{A}_{\text{d} \text{ e}}^{\text{ei} \text{ i} \text{ d} \text{ d}} - 2 \text{ ei} \text{ i} \text{ d} \text{ d} \quad (2.2)$$

$E$  – річна економічна вигода від заходів, що проводяться;

$I$  – поточні витрати на забезпечення процесу функціонування.

Обидва ці показники показують, яку економічну вигоду в гривнях одержує машинобудівне підприємство в рік від проведення відповідних заходів. Подібне розділення обумовлене тим, що проведення аналітичного етапу є необхідною і невід'ємною частиною процесу інтеграції контролінгових ідей в систему управління, проте результат оцінки економічної ефективності побудови системи контролінгу на машинобудівному підприємстві може бути негативним і полягати в економічній недоцільності подальших етапів впровадження системи контролінгу. При цьому аналізі передумова інтеграції контролінгу на машинобудівному підприємстві є самостійною частиною, що дає певні економічні ефекти в результаті усунення „вузьких місць”, наладки механізму управління діяльністю підприємством.

Особливістю аналітичних заходів є те, що вони вимагають лише разових фінансових вкладень, економічний ефект від яких машинобудівне підприємство одержує кожній рік. Фінансова підтримка на наступних періодах не потрібна. Ефективність функціонування системи контролінгу досягається за умови, що економічна вигода від її впровадження перевищує поточні витрати на забезпечення. Крім того, створення системи контролінгу на машинобудівному підприємстві вимагає великих фінансових вкладень, ніж аналіз управління і функціонування підприємства.

Якщо показник річного економічного ефекту функціонування системи контролінгу негативний, то ухвалюється рішення про завершення розповсюдження контролінгових ідей. Подібна ситуація може виникнути при відносно стабільному зовнішньому і внутрішньому середовищі підприємства (швидше за все це властиво малим або середнім підприємствам), коли управлінський досвід дозволяє досягти фінансового результату, близького до оптимального (додаткова економічна вигода дуже мала в порівнянні з витратами). Відносно показника економічного ефекту аналітичних заходів

ніяких управлінських рішень не приймається, він лише свідчить, якою мірою аналітикам вдалося виявити помилки в управлінні і функціонуванні машинобудівного підприємства, і дещо окупилася їх робота на цьому попередньому етапі. Проте результат аналітичного етапу впливає на показник загальної ефективності інтеграції контролінгу, який пропонується розраховувати, як накопичений економічний ефект за прогнозовану кількість років. Нульовою точкою відліку приймається рік створення аналітичної групи. При розрахунку необхідно врахувати наступні моменти:

- аналітичний етап інтеграції контролінгу в систему управління машинобудівного підприємства триває незначний час – до року;
- економічний ефект від заходів аналітичного етапу з'являється з моменту завершення цього етапу;
- економічний ефект від функціонування контролінгу виявляється після закінчення деякого часу з дня створення системи контролінгу; це період вживання концепції в управлінську систему, наладка основних зв'язків.

Схематично грошові потоки в процесі формування контролінгу представляються таким чином (рис. 2.5).

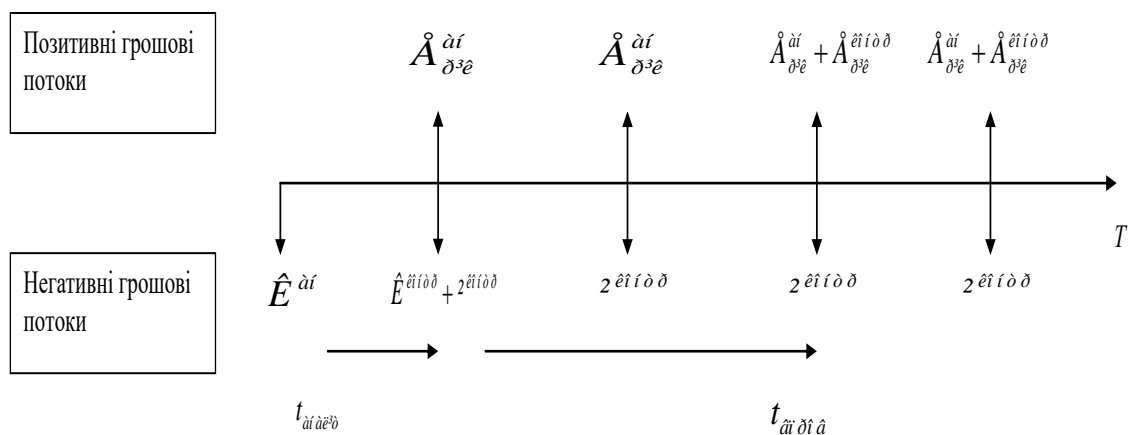


Рис 2.5. Грошові потоки в процесі формування контролінгу на машинобудівному підприємстві

$\mathring{A}_{\delta^2\epsilon}^{\hat{\alpha}\hat{\tau}}$  – економічна вигода, одержана в результаті проведення аналітичних заходів;

$\mathring{A}_{\delta^2\epsilon}^{\hat{\epsilon}\hat{\tau}\hat{\delta}}$  – готова економічна вигода від дії системи контролінгу;

$\hat{E}^{\hat{\alpha}\hat{\tau}}$  – витрати на проведення аналізу передумов інтеграції концепції контролінгу;

$\hat{E}^{\hat{\epsilon}\hat{\tau}\hat{\delta}}$  – одноразові фінансові вкладення в створення системи контролінгу машинобудівному підприємстві;

$z^{\hat{\epsilon}\hat{\tau}\hat{\delta}}$  – поточні витрати функціонування системи котролінгу;

$t_{\hat{\alpha}\hat{\delta}\hat{\alpha}}$  – період впровадження (вживається) системи контролінгу;

$t_{\hat{\alpha}\hat{\alpha}\hat{\epsilon}\hat{\delta}}$  – час проведення аналітичного етапу;

$T$  – тимчасова вісь планування, де послідовно розташовуються номери календарних років від початку реалізації проекту.

Оцінка позитивних грошових потоків, які приносяться функціонуванням системи контролінгу, містять в собі декілька моментів:

– економічний ефект, одержаний скороченням трудових витрат на обробку, передачу і отримання інформації – функціональний ефект  $\mathring{A}_{\delta\hat{\alpha}\hat{\epsilon}\hat{\delta}}^{\hat{\epsilon}\hat{\tau}\hat{\delta}}$  ;

– ефект від зниження витрат в результаті прийняття не оптимальних управлінських рішень – управлінський ефект  $\mathring{A}_{\hat{\alpha}\hat{\delta}\hat{\alpha}\hat{\alpha}}^{\hat{\epsilon}\hat{\tau}\hat{\delta}}$  ;

– збільшення прибутковості підприємства за рахунок прискорення розвитку (розширення) підприємства на ринку товарів і послуг – ефект розширення підприємства  $\mathring{A}_{\hat{\alpha}\hat{\delta}\hat{\alpha}\hat{\alpha}}^{\hat{\epsilon}\hat{\tau}\hat{\delta}}$  .

$$\mathring{A}_{\delta^2\epsilon}^{\hat{\epsilon}\hat{\tau}\hat{\delta}} = \mathring{A}_{\delta\hat{\alpha}\hat{\epsilon}\hat{\delta}}^{\hat{\epsilon}\hat{\tau}\hat{\delta}} + \mathring{A}_{\hat{\alpha}\hat{\delta}\hat{\alpha}\hat{\alpha}}^{\hat{\epsilon}\hat{\tau}\hat{\delta}} + \mathring{A}_{\hat{\delta}\hat{\tau}\hat{\epsilon}\hat{\delta}}^{\hat{\epsilon}\hat{\tau}\hat{\delta}} \quad (2.3)$$

Функціональний елемент розраховується виходячи з мінімально можливої при діючій контролінговій системі чисельності управлінського персоналу і матеріальних ресурсах, що вивільняються при цьому, і засобів на

заробітну плату управлінського персоналу і відрахувань до позабюджетних фондів.

Економічний ефект від підвищення якості ухвалених рішень приймається на основі аналітичної вибірки існуючого управлінського досвіду.

Розширення підприємства і частка участі контролінгової системи в цьому визначається на основі стратегічного планування фінансових результатів і реальних можливостей підприємства за існуючих умов функціонування управлінського середовища. Цей елемент не є постійною величиною, а є функцією, що відображає перевищення темпів розвитку підприємства з використанням системи контролінгу понад існуючими темпами. Звідси витікає, що економічний ефект від функціонування системи контролінгу не постійний, його величина росте разом з розвитком підприємства.

Оцінка ефективності формування системи контролінгу має свої особливості – неможливо визначити термін дії цього проекту. Тому як основні критерії ухвалення рішення пропонується використовувати накопичений економічний ефект в точці часу і термін окупності.

Накопичений економічний ефект в будь-якій точці часу розраховується, як

$$\begin{aligned} \dot{A}_\delta = \dot{A}_{\delta^2}^{\dot{a}i} * \frac{(\dot{O} - t_{\dot{a}i \dot{a}e^{\delta}}) + |\dot{O} - t_{\dot{a}i \dot{a}e^{\delta}}|}{2} + \dot{A}_{\delta^2}^{\dot{e}i i \delta \delta} * \frac{(\dot{O} - (t_{\dot{a}i \delta i \dot{a}} + t_{\dot{a}i \dot{a}e^{\delta}})) + |\dot{O} - (t_{\dot{a}i \delta i \dot{a}} - t_{\dot{a}i \dot{a}e^{\delta}})|}{2} - \\ - (\hat{E}^{\dot{a}i} + \hat{E}^{\dot{e}i i \delta \delta} + 2 \hat{e}^{\dot{e}i i \delta \delta} * (\dot{O} - t_{\dot{a}i \dot{a}e^{\delta}})) \end{aligned} \quad (2.4)$$

Визначимо термін окупності проекту: це рік, при якому накопичений економічний ефект рівний нулю ( $\dot{A}_\delta = 0$ ).

$$\dot{O}_{i \dot{e} \dot{a} i} = \frac{\hat{E}^{\dot{a}i} + \hat{E}^{\dot{e}i i \delta \delta} + \dot{A}_{\delta^2}^{\dot{e}i i \delta \delta} * t_{\dot{a}i \delta i \dot{a}}}{\dot{A}_{\delta^2}^{\dot{a}i} + \dot{A}_{\delta^2}^{\dot{e}i i \delta \delta} - 2 \hat{e}^{\dot{e}i i \delta \delta}} - t_{\dot{a}i \dot{a}e^{\delta}} = \frac{\hat{E}^{\dot{a}i} + \hat{E}^{\dot{e}i i \delta \delta} + \dot{A}_{\delta^2}^{\dot{e}i i \delta \delta} * t_{\dot{a}i \delta i \dot{a}}}{\dot{A}_{\dot{a}i \dot{a}e^{\delta}} + \dot{A}_{\dot{e}i i \delta \delta}} - t_{\dot{a}i \dot{a}e^{\delta}} \quad (2.5)$$

Термін окупності є другим (після економічного ефекту функціонування системи контролінгу) по значенню чинником ухвалення рішення про економічну доцільність впровадження контролінгу на машинобудівному підприємстві. Керівник фірми повинен визначити максимально можливий період реалізації проекту, який залежить від економічних показників інших проектів.

Для точнішого визначення результату в певній точці часу аналітик може використовувати відомі методи обліку вартості грошей в часі (дисконтування) і інфляції.

$$\begin{aligned} \dot{A}_0 = & \sum_{t=1}^{\dot{}} \dot{A}_{\delta \dot{e}}^{\dot{a}i} * (1+R)^{-1} + \sum_{t=1}^{\dot{}} \dot{A}_{\delta \dot{e}}^{\dot{e}i \dot{t} \dot{o} \dot{\delta}} * (1+R)^{-1} - \\ & - (\dot{E}^{\dot{a}i} + \dot{E}^{\dot{e}i \dot{t} \dot{o} \dot{\delta}} * (1+R)^{-1} + \sum_{t=2}^{\dot{}} 2^{\dot{e}i \dot{t} \dot{o} \dot{\delta}} * (1+R)^{-1}) \end{aligned} \quad (2.6)$$

При оптимальному варіанті впровадження концепції контролінгу в управління підприємством, динаміка додаткового доходу і витрат від нововведення виглядатиме таким чином (рис. 2.6).

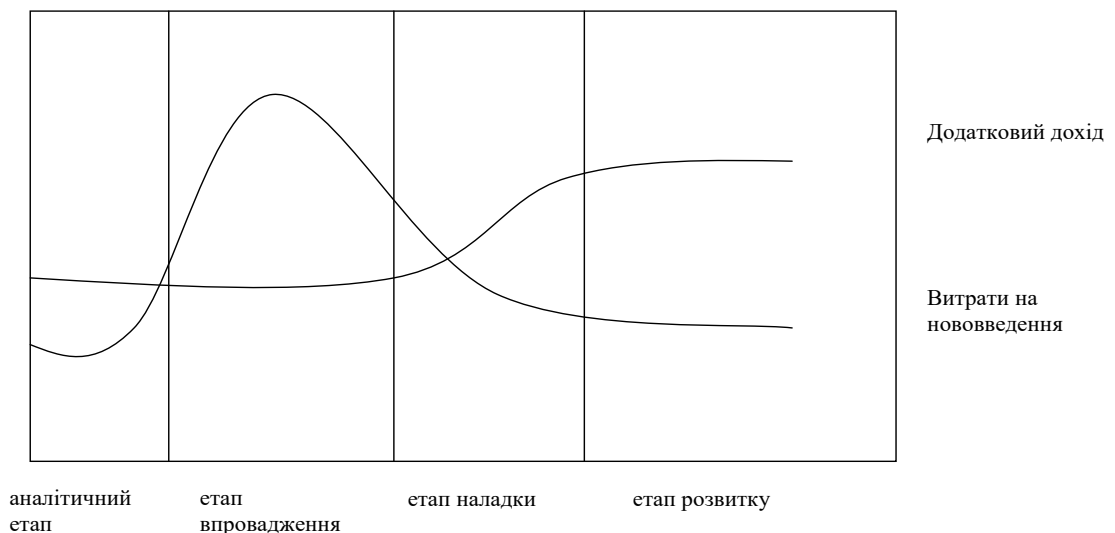


Рис. 2.6. Динаміка додаткових прибуткових витрат в процесі формування котролінгу на машинобудівному підприємстві

Джерело: авторське

Аналітичний етап проходить при достатньо низьких фінансових витратах, які можуть бути покриті економічною вигодою від ліквідації „вузьких місць”. Проте можливий і випадок, коли додатковий дохід, одержаний від такого роду ліквідації, буде нижчим, ніж витрати.

Етап впровадження характеризується інвестуванням великих фінансових коштів в створення відділу контролінгу і закупівлею технічних засобів забезпечення єдиної інформаційної системи. Додатковий дохід, який привноситься інновацією, на цьому етапі практично не міняється в порівнянні з попереднім періодом.

Коли початковий етап створення єдиного інформаційного простору машинобудівного підприємства практично завершено, починається взаємодія відділів, і при цьому відбувається наладка комунікаційних і управлінських зв'язків між ними. Тут вже припиняється інвестування засобів, мають місце лише поточні витрати функціонування системи контролінгу. Тому загальні витрати фактично стабілізуються. Машинобудівне підприємство починає одержувати економічний ефект від нововведення. Прибуток росте швидкими темпами.

Етап розвитку характеризується тим, що додатковий дохід від нововведення досягає свого граничного розміру (очікуваного ефекту від інтеграції контролінгу). Машинобудівне підприємство починає покривати фінансові витрати, вкладені в розвиток концепції контролінгу.

Постановка задач, функцій, повноважень, схеми підпорядкування для відділу контролінгу. Визначаючи економічну доцільність вибраної стратегії, первинна група аналітиків приступає до її реалізації, а саме до створення відділу контролінгу.

Постановка задач для відділу контролінгу, визначення його функцій, наділ повноваженнями і вибір схеми підпорядкування здійснюється відповідно до загальної теорії контролінгу (розглянуто в першій частині роботи) і індивідуальних особливостей кожного підприємства.

Підбір і комплектування штату. Формування штату відділу контролінгу здійснюється залежно від наявних кадрових можливостей на машинобудівному підприємстві. Вже наголошувалося, що для досягнення максимальної ефективності впровадження контролінгу найважливішим є формування попередньої аналітичної групи, яка і організовує всю систему. Тут потрібно прагнення до максимального досягнення деякого ідеалу контролера. Визначимо набір професійних знань, якими повинен володіти контролер-аналітик [69, с. 42]:

- знання концепції контролінгу;
- основи економіки та організації машинобудівних підприємств;
- бухгалтерський облік;
- фінансовий аналіз;
- управлінський облік;
- володіння методами і інструментами планування, володіння методикою аналізу по відхиленнях (та іншими інструментами контролінгу);
- знання ПК в мірі, що дозволяє ставити задачі програмістам.

Якщо розширення штату є недоцільним, то при комплектуванні відділу контролінгу люди підбираються з числа працівників машинобудівного підприємства з їх додатковим навчанням. Проте і тут необхідно прагнути до ідеалу професіоналізму, але з обмеженням по економічній доцільності.

Визначення необхідного набору методик і інструментів. Концепції контролінгу увібрала в себе могутній комплекс інструментів економічних дисциплін (менеджменту, фінансів, маркетингу та ін.), що дозволяє створювати сильну і гнучку інформаційно-координаційну систему. Задача аналітика полягає у виборі зі всього різноманіття оптимального набору методик і інструментів, яка дозволяє досягти на всіх ділянках виробництва і управління максимального результату.

Проте, визначаючи і оцінюючи комплекс методик обробки інформації, ми вже відзначали необхідність їх доробки. Тому ми зосередимо свої зусилля у сфері вдосконалення методів аналізу, планування і контролю.

Відмітимо, що основу будь-якої створюваної інформаційної системи складає її інструментарій. А створення добре функціонуючої інформаційної системи є основною передумовою ефективної роботи підприємства. Кожне машинобудівне підприємство повинне якомога інтенсивніше аналізувати роботу інструментів планування, контролю і управління, що надасть підприємству в умовах ринку додаткові переваги. Задача економічної науки постійно удосконалювати існуючий інструментарій контролінгу та запропонувати нові методи, що відповідають економічним умовам, що постійно змінюються. Разом з тим всі методи повинні бути достатньо широко апробовані на практиці з метою з'ясування їх істинної спроможності.

Одним з методів, використаних в системі контролінгу, є аналіз структурної ліквідності. Довгострокове фінансове планування, направлене на підтримку структурної ліквідності здійснюється на підставі аналізу бухгалтерського балансу, використовуючи так звані балансові відносини. При цьому більшість вітчизняних авторів, що працюють над методичним інструментарієм відносяться критично до достовірності бухгалтерських балансових даних. Останні беруться як аксіома і на основі їх фінансово-аналітичної обробки робляться висновки стратегічного характеру. Подібна помилка властива як зовнішньому, так і внутрішньому аналізу господарської діяльності.

Необхідно знов відмітити, що основний напрям діяльності бухгалтерського відділу на машинобудівному підприємстві в сучасних умовах – робота не зі всіма зовнішніми користувачами відкритої звітності, а лише з одним з них – з податковими органами, як представниками держави. При цьому мета податкових органів – максимально можливий збір коштів на загальнодержавні цілі за допомогою економічного механізму регулювання розподілу ресурсів. Мета машинобудівного підприємства, як суб'єкта господарювання – якнайменші втрати фінансових коштів на податки і збори, що прямо впливає на кінцевий фінансовий результат. Бухгалтерський баланс, що складається, також направлений на досягнення вказаної мети. Звідси

неминуча методична помилка прийняття бухгалтерських даних як джерело управлінської або фінансової інформації.

З'являється необхідність реформування балансу машинобудівного підприємства у бік внутрішньогосподарчого фінансового аналізу („управлінського аналізу”). Визначимо основні напрями даного реформування:

– у зв'язку з розробленістю методичного інструментарію аналізу балансових складових, зміна основних статей балансу не представляється доцільною, тобто всі показники фінансового аналізу повинні бути дієздатними і відповідати своєму призначенню;

- позиція балансу повинна відображати реальну вартість активів;
- баланс повинен відображати ліквідність засобів;
- необхідна картина реальної ринкової вартості підприємства.

При складанні подібного балансу особливе значення мають експертні методи. Саме люди, обізнані в ринку нерухомості, фінансовому ринку, повинні визначати реальну вартість активів машинобудівного підприємства. Більше значення на відміну від бухгалтерського балансу в даному випадку відіграє елемент фінансової звітності “ділова репутация підприємства”(гудвіл) [71, с. 14]. Існують підприємства, цінність яких виключається зовсім не у вартості її матеріальних складників, а напрацьованим авторитетом в певному сегменті ринку.

У бухгалтерському обліку грошова оцінка ділової репутації організації з'являється лише на підставі договору продажу машинобудівного підприємства [3, с. 30]. Вона є різницею між купівельною ціною організації (як придбаного майнового комплексу в цілому) і вартістю по бухгалтерському балансу всіх її активів і зобов'язань [21]. До реалізації повного продажу підприємства, яка буває досить рідко, ринкова його вартість в офіційних документах ніде не фігурує, і ніяк не бере участь у фінансових аналітичних розрахунках. Власний капітал при цьому розраховується як

загальна величина активів за вирахуванням всіх зобов'язань, тобто це частина активів, що належить безпосередньо підприємству.

Для виконання вище перелічених умов реформування балансу, в ньому зберігається формування активної частини за ступенем ліквідності у бік зростання. Проте, що стосується дебіторської заборгованості, то її розділення здійснюється не тільки по термінах погашення, вказаним в договорах, а і по реально оціненій вірогідності погашення в тому або іншому періоді. Фінансові „ліквіди” також повинні підрозділятися за ступенем їх ліквідності (фактично вони підрозділяються за їх фінансовою оцінкою на ринку цінних паперів), формуючи три групи: неліквідні, малоліквідні і бистроліквідні (прирівнювані до грошових коштів – наприклад, векселі по пред'явленню).

Терміновість кредиторської заборгованості також оцінюється експертним шляхом, виходячи з умов договору. Цілком реальна ситуація, коли умови договору не передбачають санкції за прострочення платежу і відносини з контрагентом операції не є фактором, що впливає на підприємницьку діяльність.

Фінансове планування руху грошових коштів є сильним засобом забезпечення поточної ліквідності машинобудівного підприємства [13, с. 26] і, відповідно, одним з основних інструментів контролінгу.

План руху грошових коштів дозволяє спрогнозувати з тією або іншою точністю (залежно від інтервалу планування і загального показника нестабільності зовнішнього і внутрішнього середовища машинобудівного підприємства) виплати підприємства і управляти надходженнями для підтримки оптимального рівня ліквідності.

Організація завжди повинна бути в змозі погасити свої зобов'язання, як тільки виникне така необхідність. Відповідно до цього, управління в цій сфері повинне бути сконцентроване на грошових коштах, тобто передбаченні потреб в грошових коштах для прогнозування потенційних їх надлишків або дефіциту задовго до появи труднощів. Проте умови, коли корисно мати грошові кошти в кількості, що перевершує потреби негайного погашення

зобов'язання, зустрічаються вкрай рідко. До того ж, чим більше резерв грошових коштів створює машинобудівне підприємство, тим відповідно менше воно має оборотних коштів в порівнянні з потенційно можливим їх обсягом. Точне прогнозування платежів дозволяє ефективніше розпоряджатися наявними ресурсами машинобудівного підприємства.

Як і багато інших аспектів діяльності керівника фінансового сектора, ця робота припускає використання комп'ютеризованих фінансових моделей, за допомогою яких може бути виконано декілька ітерацій, зміни, які відображають, приймаються допущенні для всіх і кожного конкретного аспекту плану.

Як основа, на якій будуються план руху грошових коштів приймається форма, представлена в Додатку Б (табл. Б. 1.1.) [133], яка в тій чи іншій мірі постійна для всіх методичних розробок зарубіжних і вітчизняних учених.

За нормальних умов, коли організація не знаходиться на порозі кризи ліквідності, коли у неї немає регулярних надлишків засобів і коли немає різких відхилень від допущень, прийнятих при складанні плану, прийнятне складання щомісячного звіту про рух грошових коштів по приведеній вище формі. Проте в умовах нестабільного ринку або нестабільного положення підприємства, браку грошових коштів і постійної загрози повної втрати ліквідності (як наслідок, можливе банкрутство машинобудівного підприємства) процес прогнозування руху грошових коштів багато разів ускладнюється. Необхідно перекидати і розподіляти фінансові ресурси на найважливіші ділянки, йти, від непотрібних витрат, свідомо йти на затримку деяких виплат для здійснення платежів по небезпечніших напрямках для загального фінансового стану машинобудівного підприємства.

Крім того, нестабільність фінансового стану машинобудівного підприємства припускає створення резервів ліквідних засобів, причому, чим більше невизначеність (вірогідність перевищення виплат над надходженнями), тим більше повинні бути резерви, включаючи відкриті кредитні лінії.

Запропонована модель фінансового планування (рис. 2.7) може бути з одного боку реалізована як самостійна аналітична комп'ютерна модель, з іншого, як елемент загальної, інтегральної, автоматизованої системи управління. На відміну від інших відомих фінансових планувань, вона за допомогою декількох ітерацій дозволяє знайти оптимальний граф розподілу грошових потоків в межах інтервалу планування ( $i$ ), і досягти найефективнішої реалізації ліквідних засобів підприємства для покриття необхідних виплат.

Модель враховує також можливість інвестування засобів при хорошій прибутковості певного виду вкладення за рахунок вилучення грошових коштів з тих видів виплат, які не пов'язані із значними втратами.

При використанні моделі в умовах дефіцитного бюджету машинобудівного підприємства в основу встановлений метод кредитного контролю, що укладають у відкладанні на пізніший термін виплат кредиторам як за угодою з ними, так і без, залежно від труднощів, що виникли у зв'язку з короткостроковою втратою ліквідності.

В цьому випадку виплати класифікуються на ті, які принесуть лише мінімальний збиток підприємству у вигляді пені штрафів, та ті, які необхідно здійснити точно в строк (наприклад, якщо кредитор є ключовим постачальником), тобто не підлягаючі відстроченню.

Як задана інформація у момент входу в процес побудови фінансового плану виступає залишок грошових коштів на початок планування ( $\Phi$ ), найвірогідніша структура надходжень і виплат на кожному відрізку інтервалу планування, а також відкриті бази можливих інвестицій і ліквідних засобів, що є на машинобудівному підприємстві. Відвертість полягає в тому, що постійному оновленню даних джерел інформації. Заданий розмір фінансового резерву ( $\Phi P$ ) дозволяє визначити найбільш небезпечні ділянки із загрозою втрати ліквідності машинобудівного підприємства в результаті форс-мажорних обставин.



На кожному етапі ухвалення рішення про здійснення цього або іншого виду виплат ( $P_j$ ) відбувається вибір оптимального шляху, який полягає в пошуку графа з якнайменшими втратами. Дану можливість надають накопичувачі інформації, які зберігають дані про попередні ухвалені рішення розподілу засобів. Рівні збитковості і прибутковості виплат, а також і надходжень є основним критерієм вибору того або іншого управлінського рішення. Вторинним по значущості критерієм виступає розмір фінансового резерву. Якщо вірогідність відхилення в структурі виплат і надходжень в перебігу планового періоду незначна, то фінансовий резерв може бути мінімальним.

Розрахунок фактичної рентабельності окремого виду надходжень ( $\Pi_j$ ) з віднесенням одержаних даних в накопичувач інформації виробляється для перевірки відхилення прогнозованих величин від фактичних. Дана дія не робить безпосереднього впливу на сам процес планування руху грошових коштів, але відповідає загальній концепції контролінгу, тобто роботі його з використанням методу відхилень. Тому результати розрахунків рентабельності надходжень повинні передаватися в банки даних програм, що безпосередньо займаються плануванням прибуткової частини бюджету машинобудівного підприємства.

У частині ухвалення управлінських рішень про оплату того або іншого виду витрати, спочатку розглядаються дві альтернативи: перша полягає у наявності необхідних наявних засобів у машинобудівного підприємства для оплати, друга – в їх відсутності. В рамках цих двох альтернатив, необхідно вибрати найекономічніше доцільний шлях дій. При наявних фінансових коштах робиться вибір між оплатою і перенаправленням цих засобів на інвестування. Якщо на черговий вид виплат машинобудівне підприємство не має засобів, здійснюється вибір оптимальної ліквідації дефіциту грошових коштів, або потрібне застосування заходів по відновленню ліквідності, або відмова від оплати з меншою нормою збитковості на попередніх ітераціях.

Відхилення оплати того або іншого виду виплат не відкидає оплату зовсім, а лише відкладає її до появи необхідних засобів або до тих пір, поки її норма збитковості не стане найбільшою серед тих, що перевіряються тобто, знехтувані види виплат повертаються до розгляду в наступному періоді.

Рівень збитковості виплат ( $Уу$ ) визначається як сума грошових коштів, що втрачається машинобудівним підприємством на кожен день прострочення платежу. Рівень збитковості тієї або іншої управлінської дії по відновленню ліквідності – фінансові втрати, що виникають при цьому, розраховані на добу. При визначенні рівня збитковості часто необхідне застосування експертного методу. Так, наприклад, при реалізації дебіторської заборгованості, можна лише з деякою вірогідністю визначити терміни її погашення.

Рівень прибутковості інвестиції ( $У$  пр.інв.) дорівнює тій сумі грошових коштів, яка поступатиме на машинобудівне підприємство за кожен день дії інвестиційного циклу, помножений на коефіцієнт  $k_n$  (у 2007 р. дорівнює 0,65). Введення поправочного коефіцієнта для порівняння рівнів збитковості і прибутковості при ухваленні рішення про привабливість того або іншого вибору шляху розподілу грошових коштів пояснюється обкладенням позареалізаційних доходів податком на прибуток. Збитки ж, пов'язані з простроченням платежів виплачуються машинобудівним підприємством за рахунок чистого прибутку.

Проте вибір рішення про оплату витрати тільки на основі рівнів привабливості в межах однієї ітерації методично не вірний, оскільки відмова від попередньої виплати з меншим показником збитковості на користь тієї, що перевіряється, супроводжується вже накопиченою сумою втрат за період, що відділяє дані витрати. Якщо ж протягом невеликого проміжку часу після оплати витрати з великим рівнем збитковості у машинобудівного підприємства з'являються додаткові фінансові ресурси для здійснення всіх видів виплат, то може з'ясуватися, що тієї дельти, яка відділяла один вид витрати від іншого, і що за своєю суттю є фінансовим виграшем, може не

вистачити на покриття накопиченої вже суми втрат. Тому необхідне введення перевірного режиму для прийнятих вирішень подібного типу. Перевірка здійснюється протягом періоду, який необхідний для покриття вказаної суми збитку, накопиченої за попередній період:

$$\dot{O}_{i\ \dot{a}\dot{d}\dot{a}\dot{a}} = \dot{O}_{\dot{a}\dot{v}\dot{i}} * \dot{O}_{\dot{a}\dot{v}\dot{i} - 1} (\dot{O}_{\dot{a}\dot{v}\dot{i}} - \dot{O}_s) \quad (2.7)$$

де  $\dot{O}_{i\ \dot{a}\dot{d}\dot{a}\dot{a}}$  – період перевірки;

$\dot{O}_{\dot{a}\dot{v}\dot{i}}$  – рівень збитковості минулої виплати, від якої походить відмова на користь справжньої;

$\dot{O}_s$  – рівень збитковості виплати, що перевіряється (поточної);

$\dot{O}_{\dot{a}\dot{v}\dot{i} - 1}$  – період часу, що відділяє виплату, по якій відбулася відмова, від поточної.

Якщо за цей час не відбулося надходження значної суми фінансових коштів, якої вистачило б на покриття даної витрати (тобто в кінці кожного відрізка часу  $\Phi < P_j$ , що перевіряється), управлінське рішення залишається у силі, інакше відбувається повернення до початкової точки ухвалення рішення з його коректуванням.

Розглянемо основні заходи по забезпеченню короткостроковими фінансами:

1) Банківська позика. Найочевиднішим засобом ліквідації тимчасових фінансових труднощів є банківська позика. Поза сумнівом, що бесіда з керівником місцевого відділення банку про можливий короткостроковий кредит за декілька місяців до настання дефіциту грошових коштів буде більш сприятлива, ніж тоді, коли підприємство виявиться на межі банкрутства.

Рівень збитковості в цьому випадку рівний банківському відсотку.

2) Продаж активів і факторингові операції. Для поповнення каси підприємство може здійснити продаж частини своїх активів. При цьому ніж більше часу залишається до виникнення фінансової нестійкості, тим менш

ліквідні активи підприємство здатне реалізувати. Прогнозування дозволяє, виграти час для продажу зайвих неліквідних засобів. Таким чином, при продажу активів машинобудівного підприємства керівництву слід керуватися трьома критеріями:

1. Вибір найбільш непотрібного активу;
2. Вибір якнайменшого рівня збитковості;
3. Час реалізації даного активу (чи досить часу на продаж до настання терміну оплати).

Норма збитковості визначається залежно від виду активу. Вона може бути рівною 0, якщо актив абсолютно не потрібен в подальшій фінансово-господарській діяльності машинобудівного підприємства. У разі продажу векселів, норма збитковості визначається шляхом розподілу суми дисконту на кількість днів до погашення векселя.

Практично не поширені в українській економіці факторингові операції, які полягають в авансуванні засобів у факторингової компанії під гарантію рахунку-фактури з фіксованим відсотком.

Відомо, що чим більше ми беремо інтервал для планування, тим більше вірогідність відхилення від заданих величин до кінця планованого періоду. Дана проблема розв'язується за допомогою використання ковзаючого планування; тобто з уточненням даних планування операція моделювання руху грошових коштів виробляється наново.

У результаті ми одержуємо вже заповнену приведену вище форму розподілу грошових коштів на кожен момент часу даного інтервалу планування.

У всіх планових розробках на теперішній час спостерігається тенденція до перевірки надійності прийнятих середніх допущень за допомогою визначення чутливості до них всієї системи. В цьому випадку аналізується вплив на план змін ключових параметрів (наприклад, рівня продажу за готівку). Найвідомішим і вживаним методом чутливості є метод найкращого і найгіршого сценаріїв. Метод показує крайні ситуації, які можуть чекати

підприємство протягом прогнозованого періоду. Змінюючи ключові величини в структурі надходжень і виплат за цим принципом, запропонована фінансами модель планування грошових потоків (ще таке планування називають касовим) дозволяє розрахувати і оцінити найбільш песимістичні і найоптимістичніші результати для кожного основного допущення, на основі яких будується загальний план організації. Дані дії дозволяють зробити план прогнозування руху грошових коштів гнучкішим і розробити заходи до пристосування до нових обставин ще до погіршення обставин.

Планування доходів і витрат машинобудівного підприємства є одним з елементів короткострокового тактичного планування бізнесу. Кінцевим результатом такого планування повинен стати розроблений фінансовий план на певний період часу. У першій частині нашої роботи ми розглянули інструментарій такого планування і виявили недоліки в застосуванні відомих методик у сфері дії механізму вітчизняної економіки, що склався, пов'язаний з відсутністю обліку впливу такого важливого чинника, як податкова системи України і методика бухгалтерського обліку на машинобудівному підприємстві.

На практиці виникає необхідність податкового супроводу рішень, що приймаються на основі аналізу даних управлінського обліку. Введення в аналітичну діяльність системи управління машинобудівним підприємством і застосування податкового планування жодною мірою не замінить вже існуючі методики, а стане органічним доповненням до них. Для цього необхідно, щоб будь-яке управлінське рішення повинно прийматися при умові обліку всіх податкових аспектів, що застосовні в даній економічній ситуації.

Навіть планування документального оформлення договорів з урахуванням всієї бухгалтерської специфіки, дозволяє досягти значного економічного ефекту за допомогою можливості перекладу витрат, оплачуваних за рахунок прибутку в розряд витрат, що відносяться на собівартість. Розмір одержаного фінансового виграшу визначається

величиною ставки податку на прибуток. Зараз в Україні 2008 р. ефект від оптимізації документального супроводу витрат дорівнює 30-35% від даної суми витрат [154], на початок 2009 р. – 24% [178]. Саме стільки машинобудівне підприємство втрачає на податку на прибуток. Уявна простота питання зовсім не зменшує його значущості. Проведені нами дослідження чисельного значення середніх і крупних організацій дозволяють зробити висновок про значні втрати на елементі правильного документального оформлення витрат. Розглянемо цю проблему на прикладі машинобудівного підприємства. Підрозділи, що здійснюють безпосередньо монтажні і пусконаладжувальні роботи при оформленні документів на вироблені витрати керуються лише метою звіту за них. Бухгалтерська сторона цього питання виникає лише при безпосередній обробці документів, що поступили у відділ бухгалтерії, де і визначається їх відповідність інструкціям податкового законодавства. Наприклад: З технічної точки зору практично немає різниці між модернізацією лінії електропередач і її ремонтом, що включає заміну відпрацьованих елементів. З погляду податкового законодавства – витрати на ремонт, при правильно оформленій документації, бухгалтерія з повною підставою може віднести на собівартість, проте за наявності яких-небудь обмовок в тексті документа про модернізацію основних засобів, податкові органи можуть визначити дану дію, як заниження прибутку оподаткування, оскільки витрати з модернізації основних засобів є капітальними вкладеннями машинобудівного підприємства, які фінансуються за рахунок чистого прибутку [61, с. 12].

Детальніше розглянемо один з моментів податкового результату ухвалених управлінських рішень, а саме, бухгалтерському принципі розділення витрат на ті, які зменшують базу оподаткування розрахунку податку на прибуток (тобто що відносяться на собівартість і фінансовий результат), і ті витрати, оплата яких виробляються підприємством з чистого прибутку [3, с. 13]. Відзначимо, що в природі українського податкового законодавства існують витрати, які мають обмеження по віднесенню їх на

собівартість, наприклад, витрати на рекламу, представницькі витрати, деякі статті витрат на відрядження та інші. Такі витрати мають подвійність у віднесенні їх до того або іншого типу витрат приведеної вище класифікації. Тому для зручності введемо термін „подвійні витрати”.

Податкове планування подвійних витрат повинне здійснюватися аналітиками машинобудівного підприємства при виникненні конкретної економічної ситуації, пов'язаної з управлінням даних витрат. Для здійснення процесу планування необхідно виконати ряд універсальних дій:

1. Визначити об'єкт дії подвійних витрат.
2. Спрогнозувати залежність фінансової поведінки об'єкт дії від зміни величини подвійних витрат.
3. Розрахувати всі податкові наслідки від зміни як вироблених витрат, так і об'єкту їх впливу.

Визначимо позитивні сторони аналізу подвійних витрат:

- даний метод враховує особливості державних принципів оподаткування і бухгалтерського обліку, тобто відбувається інтеграція методів фінансового планування і бухгалтерського обліку;
- дозволяє врахувати витрати машинобудівного підприємства, пов'язані з розповсюдженням не грошових систем оплат в умовах нестабільної і кризової економіки країни;
- сприяє оптимізації використання ресурсів на машинобудівному підприємстві і, як слідство, збільшенню прибутку, одержаного підприємством в результаті його фінансово-господарської діяльності.

Як приклад розглянемо ситуації планування ефективності проведення рекламних компанії і організації зустрічей з клієнтами на машинобудівних підприємствах. Враховуючи критичний фізичний і моральний знос діючого в країні енергетичного устаткування, зростає значущість введення в експлуатацію нових потужностей. Монтаж і наладка енергетичного обладнання вимагає від галузі величезних фінансових витрат, які можуть бути багато разів зменшені за рахунок пошуку найвигідніших партнерів

шляхом проведення рекламних компаній і особистих контактів з керівництвом потенційних виконавців.

В цьому випадку, об'єктом дії рекламних і представницьких витрат є сукупні витрати організації по модернізації і введенню своїх в необоротних активів. З другого боку, компанії, що здійснюють роботу з монтажу і налагоді енергетичного обладнання також здійснюють діяльність з пошуку найвигідніших замовлень. Тут об'єкт впливу зміщується на величину виручки підприємства. Крім того, в умовах поширеної системи бартерних взаємостосунків, особисті контакти з можливими замовниками сприяють збільшенню грошової частини оплати робіт, і відповідно зменшенню дисконту, що втрачається машинобудівним підприємством при реалізації товарів, одержаних за рахунок дебіторської заборгованості. Важливо відзначити, що у всіх випадках кінцевою метою управлінського аналізу є досягнення максимально можливого за даних умов прибутку.

Розрахунок прибутку представляється в наступному вигляді:

$$D = (1 - k_p) * (S - I_f) - {}^2_{\delta} - k_d * S \quad (2.8),$$

де  $P$  – чистий прибуток, що поступає в розпорядження машинобудівного підприємства після виплати всіх податків і платежів;

$S$  – виручка, одержана машинобудівним підприємством від реалізації робіт, товарів або послуг, за вирахуванням „зовнішніх” податків (ПДВ, акцизів, податку з продажів);

$I_f$  – витрати і виплати, що відносяться на собівартість і фінансовий результат;

${}^2_{\delta}$  – витрати машинобудівного підприємства, які оплачуються за рахунок чистого прибутку;

$k_p$  – коефіцієнт податку на прибуток;

$k_d$  – коефіцієнт частини виручки, що втрачається, при отриманні машинобудівним підприємством оплати не грошовими коштами зустрічних поставок продукції, векселів і т.д.

Даний вираз дозволяє торкнутися трьох питань:

1. Економічна ефективність контролю над витратами машинобудівного підприємства, тобто планування всіх витрат на виробництво товарів, робіт або послуг на предмет їх можливості віднесення на собівартість.

2. Ефективність збільшення розміру подвійних витрат для підвищення одержаної машинобудівним підприємством виручки або зменшення сукупних витрат.

3. Ефективність збільшення розміру подвійних витрат для зменшення дисконтних втрат.

Розглянемо методику планування ефективності збільшення рекламних витрат на пошук виконавців по монтажу і пусконаладжувальним роботам нового енергетичного обладнання (рис. 2.8). Спочатку необхідно одержати заплановані дані за аналізований період по виручці без ПДВ ( $S$ ), виробничим витратам ( $\frac{\partial \hat{d} \hat{d} \hat{d} \hat{d}}{\partial \hat{d} \hat{d} \hat{d} \hat{d}}$ ), і відповідно податку на прибуток і чистого прибутку (у нульовій точці). Оскільки об'єктом дії подвійні витрат в нашому випадку є витрати на оновлення основних засобів, виручка і виробничі витрати носять постійний характер і будуються паралельно осі абсцис.

Рекламні витрати мають подвійну природу по відношенню їх до оподаткування, тому лінія витрат ( $\frac{\partial \hat{d} \hat{d} \hat{d} \hat{d}}{\partial \hat{d} \hat{d} \hat{d} \hat{d}}$ ) будується спочатку до межі граничного розміру витрат (точки заломлення ( $\frac{\partial \hat{d} \hat{d} \hat{d} \hat{d}}{\partial \hat{d} \hat{d} \hat{d} \hat{d}}$ ), які можна відносити на собівартість при даній виручці, а потім вона продовжується вище за податок на прибуток в зоні виплат з чистого прибутку ( $\frac{\partial \hat{d} \hat{d} \hat{d} \hat{d}}{\partial \hat{d} \hat{d} \hat{d} \hat{d}}$ ).

$$\frac{\partial \hat{d} \hat{d} \hat{d} \hat{d}}{\partial \hat{d} \hat{d} \hat{d} \hat{d}} = \hat{E}_{\hat{d} \hat{d} \hat{d} \hat{d}} * \hat{E}_{\hat{d} \hat{d} \hat{d} \hat{d}} * S \quad (2.9).$$

$\hat{E}_{\hat{d} \hat{d} \hat{d} \hat{d}}$  – коефіцієнт граничного розміру витрат на рекламу, що приймаються при оподаткуванні (=0,05 при  $\hat{E}_{\hat{d} \hat{d} \hat{d} \hat{d}} * S < 30$  млн.грн. [112] у

2007 р.  $i = 0,1$  [131] з 2008 р.); Необхідність коефіцієнта  $\hat{E}_{iAA} = 1,2$  [100] викликана нормативним визначенням бази для числення граничного розміру витрат на рекламу, що приймаються при оподаткуванні: вона приймається разом з податком на додану вартість.

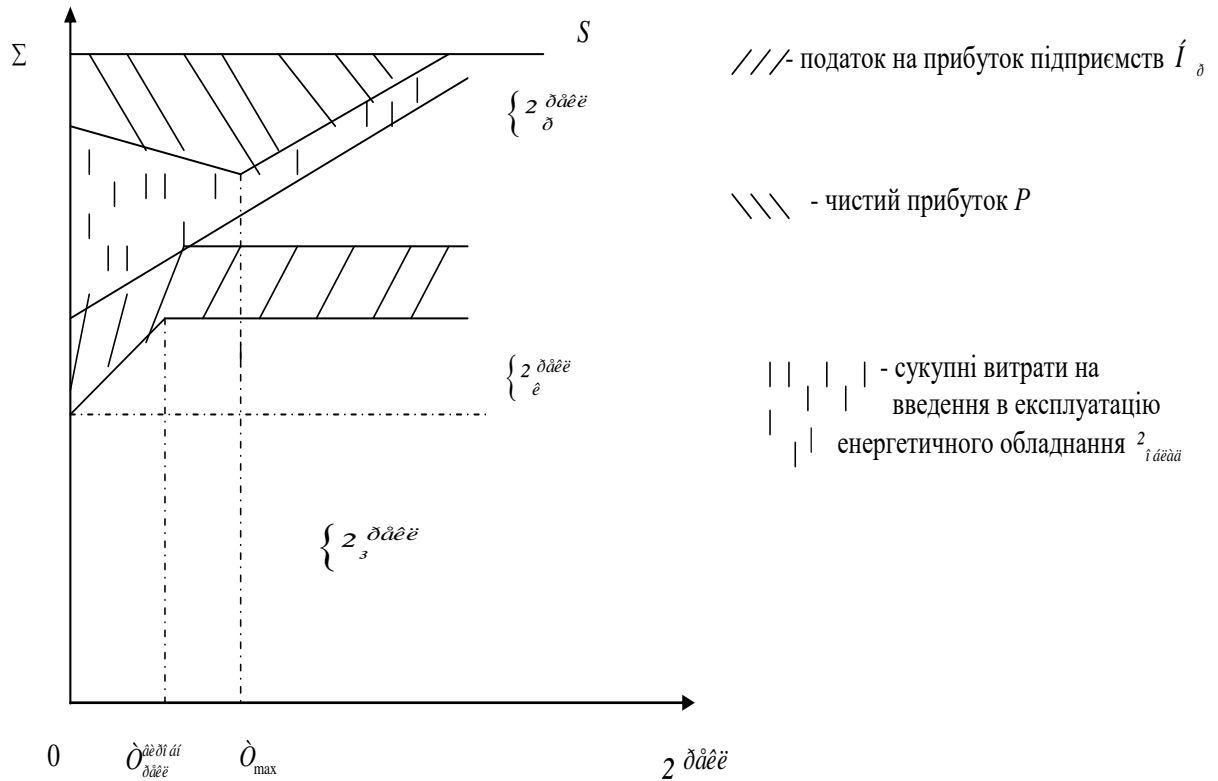


Рис. 2.8. Планування обсягу рекламних витрат

Різниця виручки і функції сукупних витрат, що відносяться на собівартість визначають базу оподаткування податку на прибуток:

$$\hat{I}_D = \hat{E}_D * (S - (2_{\delta}^{\delta\delta\delta\delta} + 2_{\delta}^{\delta\delta\delta\delta})) \quad (2.10).$$

де  $\hat{E}_D$  – коефіцієнт податку на прибуток.

Враховуючи, що при висновку операцій подібного роду керуються існуючими кошторисами, можна спланувати первинні (у нульовій крапці) інвестиції в енергетичне обладнання. Потім експертним шляхом визначається

поведінка функції витрат на монтаж і пусконаладжувальні роботи залежно від обсягу грошових коштів, що вкладаються в рекламну компанію. Оскільки зниження аналізованих витрат відбувався до певної межі, то і ефективність від вкладених в рекламу засобів зрештою стає негативним. Максимальний чистий прибуток розраховується різницею виручки і всіх витрат:

$$\dot{O}_{\max} = \max(S - (2_{\text{з}}^{\text{дв}} \text{дв} \text{дв} + 2_{\text{з}}^{\text{дв}} \text{дв} \text{дв} + 2_{\text{д}}^{\text{дв}} \text{дв} \text{дв} + \dot{I}_{\text{д}} + 2_{\text{дв}}^{\text{дв}} \text{дв} \text{дв})) \quad (2.11).$$

Точно таким же чином будується графік планування представницьких витрат. Крім того, поєднуючи рекламу і особисті зустрічі можливе отримання великого фінансового ефекту, оскільки точка заломлення подвійних витрат зсовується управо.

Друга ситуація, що розглядається пов'язана з достатньо поширеною в недавній час в нашій країні проблемою отримання готівки за свою продукцію. Бартерні відносини між економічними суб'єктами створюють ситуацію, при якій машинобудівне підприємство втрачає величезні засоби на отримання за свою роботу грошових коштів шляхом реалізації не грошових форм оплати. В більшості випадків реалізація можлива лише при деякому дисконті, тобто продаж одержаного за продукцію товару, векселів і т.д. здійснюється за меншою ціною, ніж та, яка враховувалася в розрахунках. Проблема бартерної оплати полягає в бухгалтерському віддзеркаленні подібної економічної ситуації. Тут можливі для машинобудівного підприємства певні втрати:

- дисконтні втрати при реалізації не грошових форм покриття дебіторської заборгованості;
- додаткові витрати на продаж одержаного товару (векселі, цінні папери, які також по економічному значенню можна назвати товаром) – транспортні, рекламні витрати, оплата праці і т.д.
- податкові втрати, оскільки розмір виручки на оподаткування приймається в сумі, вказаній в договорі реалізації продукції (товарів, робіт

або послуг), тобто база оподаткування розрахунку податку на прибуток в бухгалтерському віддзеркаленні вища, ніж економічна оцінка (адже фактично машинобудівне підприємство одержує значно меншу оплату своєї продукції).

Ділові зустрічі з представниками контрагентів допомагають в налагодженні хороших контактів і досягненню можливості скоротити втрати при реалізації своєї продукції (послуг) (наприклад, збільшенням грошового супроводу). Розмір витрат на проведення подібних зустрічей, можливий до віднесення на собівартість, також як і рекламні витрати, регламентується податковим законодавством.

Графічне представлення даної ситуації відображене на рис. 2.9

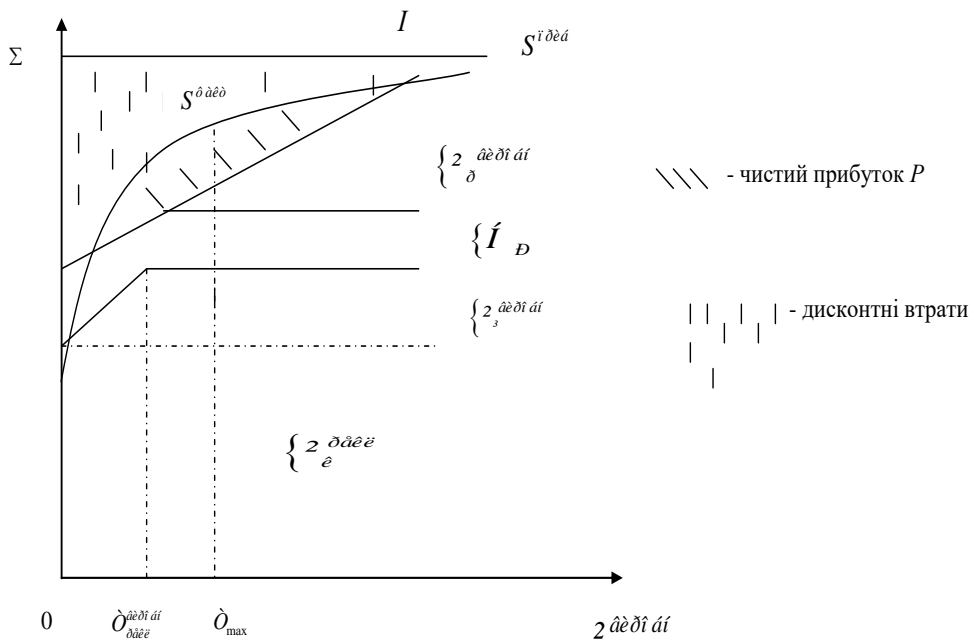


Рис. 2.9. Планування представницьких витрат

Ми розглядаємо взаємозв'язок збільшення витрат, а саме представницьких витрат, з максимізацією прибутку. Розмір виручки ( $S^{i\delta\epsilon\alpha}$ ) для оподаткування тут не змінюється, тобто ця сума укладеного договору на поставку підприємством своєї продукції. Попередня оплата даного договору здійснюється лише стрічною поставкою товару, економічний розрахунок

вартості реалізації якого показав втрати до п'ятдесяти відсотків від суми договору ( $S^{\hat{\sigma} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}}$ ). Прогнозування економічної ефективності проведення зустрічей з представниками компанії, що є дебітором, показує що є можливість скорочення даних втрат, проте зменшення розміру дисконтних втрат залежить від величини витрат по проведенню подібних заходів ( ${}^2 \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta} \hat{\alpha} \hat{\epsilon}$ ). Накопичені виробничі витрати ( ${}^2 \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta} \hat{\alpha} \hat{\epsilon}$ ) до початку планування використання представницьких витрат для скорочення дисконтних втрат оплати продукції постійні. Оскільки представницькі витрати також мають подвійну природу по відношенню їх до оподаткування, то лінія витрат будується спочатку до межі граничного розміру витрат, які можна відносити на собівартість при даній виручці (точка заломлення  $\hat{\sigma}^{\hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}}$ ). Площа фігури між проведеною лінією собівартості і бухгалтерською виручкою складає, якраз базу оподаткування розрахунку податку на прибуток. На її основі будується лінія податку на прибуток ( $\hat{I}^{\hat{\nu}}$ ). Потім вже відбувається продовження лінії подвійних витрат, тобто тієї їх частини, де вони повинні оплачуватися за рахунок чистого прибутку. Таким чином, ми одержуємо розмір прибутку при заданих значеннях витрат на представницькі витрати.

Технологія розрахунку точки заломлення подвійних витрат у разі аналізу представницьких витрат аналогічно попередньому випадку:

$$\hat{\sigma}^{\hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}} = \hat{E}_{\hat{I} \hat{\lambda} \hat{\lambda}} * \hat{E}_{\hat{I} \hat{\delta} \hat{\alpha} \hat{\alpha} \hat{\delta}} * S^{\hat{I} \hat{\delta} \hat{\epsilon} \hat{\alpha}} \quad (2.12),$$

де  $\hat{E}_{\hat{I} \hat{\delta} \hat{\alpha} \hat{\alpha} \hat{\delta}}$  – коефіцієнт граничного розміру представницьких витрат, що приймаються при оподаткування ( $= 0,01$  при  $\hat{E}_{\hat{I} \hat{\lambda} \hat{\lambda}} * S^{\hat{I} \hat{\delta} \hat{\epsilon} \hat{\alpha}} < 30$  млн. грн.) [112]. З 2008 року на підставі [100] функції представницьких витрат і точка їх заломлення стає залежною від фонду оплати праці, а не виручки.

На відміну від аналізу витрат на рекламу, де позитивне рішення про ефективність застосування витрат ухвалювалося до крапки, коли машинобудівне підприємство переставало одержувати додатковий прибуток,

при плануванні представницьких витрат нам необхідно знайти такий розмір витрат при якому досягається максимум прибутку:

$$\dot{O}_{\max} = \max D = \max(f(S^{\delta \hat{a} \hat{e} \hat{d}}) - f(I)) \dots\dots\dots (2.13).$$

Функцію загальних витрат машинобудівного підприємства, в яку включені і фінансові витрати на податок на прибуток, можна конкретизувати в наступному вигляді:

$$f(I) = f(2_s^{\hat{a} \hat{e} \hat{d} \hat{a} \hat{i}}) + f(2_e^{\hat{a} \hat{e} \hat{d} \hat{a} \hat{i}}) + f(2_\delta^{\hat{a} \hat{e} \hat{d} \hat{a} \hat{i}}) + f(I_D) \quad (2.14).$$

Перша складова, а саме, накопичена частина виробничих витрат також як виручка є константою, яка дана нам в якості початкових даних на початку планування. Слід зазначити тут деяку помилку з погляду бухгалтерського розуміння собівартості: в даному випадку мається на увазі всі витрати машинобудівного підприємства, які впливають на визначення бази оподаткування податку на прибуток, у тому числі і ті з них, які відносяться на фінансовий результат.

Якщо звернути увагу на коефіцієнт граничних розмірів досліджуваних витрат (це торкається як першого, так і другого випадків), що приймаються при оподаткуванні, то відмітимо, що межа обмеження таких витрат не одна. Проте у зв'язку з тим, що інтервал між розмірами виручки, які відділяють одну межу від іншого, достатньо великий і маловірогідною, є те що машинобудівне підприємство здатне досягти межі тільки за рахунок підвищення витрат, що ініціюються, ми розглядаємо ситуації у межах однієї лише межі. Якщо ж подібна ситуація все-таки відбувається, тобто середня виручка машинобудівного підприємства наближена до однієї з меж, то необхідно будувати ступінчастий графік витрат.

Значущість таких методів планування, як запропонований метод подвійних витрат, підвищується ще і у зв'язку з необхідністю інтеграції теорії менеджменту і бухгалтерських дисциплін, чого не спостерігається в даний час. Інструменти управлінського обліку формуються без урахування специфіки бухгалтерського бачення фінансово-господарських операцій, хоча

саме оподаткування визначає кінцеві результати всієї діяльності машинобудівного підприємства.

### **2.3. Ідеологічне підґрунтя формування та функціонування системи контролінгу**

Стан концепції контролінгу, як показав аналіз зарубіжного і вітчизняного досвіду, показує необхідність подальшого розвитку даного поняття у бік створення загальної координаційної структури в сфері управління машинобудівним підприємством. Реалізація координаційної функції, що дозволяє охопити всі аспекти фінансово-господарської діяльності машинобудівного підприємства, може бути здійснена тільки за допомогою створення єдиного інформаційного простору усередині організації, яке забезпечує комунікаційні зв'язки між всіма її елементами.

Під єдиним інформаційним простором розуміється сукупність методичних, організаційних, програмних, технічних і телекомунікаційних засобів, що забезпечують оперативний доступ до будь-яких інформаційних ресурсів підприємства в межах компетенції і прав доступу [208, с. 210–214].

Займаючись проблемою створення інформаційного середовища [179, с. 76-80; 193, с. 161–167] для найефективнішого координаційного процесу, контролінг включає не тільки інформаційну підтримку керівної ланки машинобудівного підприємства в їх управлінській діяльності, але і забезпечує оперативною і стратегічною інформацією всі підрозділи підприємства, які потребують даного конкретного виду інформації. При організації подібної системи загальної інформаційної підтримки основним постулатом повинен стати: „У будь-який момент часу як керівник, так і фахівець будь-якої функціонально-організаційної ланки повинен одержати необхідну йому інформацію про стан і зміни внутрішнього і зовнішнього середовища машинобудівного підприємства, про можливий сценарій

розвитку ситуації з питання, що цікавить, в будь-якому розрізі часу, про можливі варіанти оптимального і ефективного вирішення проблеми”.

Таким чином, ми представляємо інформаційну взаємодію усередині організації як нервово-соматичну систему організму, яка дозволяє швидко і адекватно реагувати на всі зміни внутрішнього і зовнішнього середовища, що відбуваються. Ставлячи подібну задачу, виявляється вузькість сьогоденішнього розуміння у визначенні концепції контролінгу.

В більшості випадків вона представляється лише в створенні відділу контролінгу, як інформаційного консультанта управлінської ланки. Багато дослідників контролінгу достатньо глибоко вивчить ефективність впровадження і місце відділу контролінгу при різних варіантах функціонально-організаційної побудови машинобудівного підприємства. Проте ця проблема відходить на другий план при представленні концепції контролінгу як ідеології поведінки на всіх робочих ділянках організації.

Відділ контролінгу, як би він не був укомплектований високопрофесійними співробітниками, не в змозі охопити всі аспекти роботи і взаємодії усередині машинобудівного підприємства, впливу зовнішнього середовища. Він лише обробляє і аналізує інформацію, що поступає з конкретних робочих ділянок для подальшої передачі її керівництву як основа ухвалення управлінських рішень. Окремі працівники на місцях, не розуміючи функціонального значення подібної служби, неодмінно сприймуть її лише як свого роду статистичний центр, що абсолютно не виконує ролі у виробничому процесі і віднімає робочий час. Подібна ситуація може значно знизити ефективність діяльності служби контролінгу.

Отже, основна проблема впровадження контролінгу на машинобудівному підприємстві бачиться не в розробці оптимальної функціональної схеми підприємства (хоча і це є важливою частиною роботи контролінгу), а у формуванні на всіх ділянках підприємства особливого мислення, який сприяє досягненню поставлених стратегічних задач максимально швидко і з якнайменшими втратами. Для визначення основних

положень ідеології контролінгу необхідно визначити, які ж ключові функціональні задачі управління ми хочемо вирішити з її допомогою:

- перш за все, необхідно прагнути до ліквідації вузьких місць на кожній виробничій ділянці машинобудівного підприємства, що і досягається оперативним плануванням роботи кожного підрозділу;

- необхідно досягти оптимального результату в цілому по машинобудівному підприємству. Це достатньо складна задача, і при її вирішенні потрібно реалізація координуючої системи дій окремих підрозділів і підприємства в цілому, виходячи з поставлених стратегічних цілей;

- необхідна чітко розроблена стратегія розвитку машинобудівного підприємства в довгостроковому періоді, оскільки отримання максимального прибутку в справжньому періоді функціонування підприємства зовсім не означає оптимуму і її розвитку в майбутньому (тобто отриманні максимального прибутку і перспективі на тривалий період).

Керівництво машинобудівного підприємства ставить які-небудь стратегічні задачі, для досягнення яких кожен відділ, кожен працівник формує оптимальний шлях для реалізації свого етапу роботи, а об'єднання цих окремих дій в програму найефективнішого виконання поставлених задач покликаний здійснити відділ контролінгу. Іншими словами, якщо оперативне планування роботи підрозділу досягається безпосередньо на робочій ділянці, а стратегічні аспекти розвитку машинобудівного підприємства розробляються безпосередньо в апараті керівництва підприємства, то координація всіх планів між собою і відповідно до запропонованої стратегії може бути досягнута тільки шляхом створення аналітико-виконавчого відділу (відділу контролінгу) за принципом розгалуженої мережі взаємодії, яка була запропонована вище.

Таким чином, при випуску і продажу всіх видів продукції, робіт або послуг, кожен етап роботи проходить перевірку на відповідність оптимальному шляху досягнення поставлених стратегічних і оперативних цілей. Виконавча функція відділу контролінгу полягає в можливості

коректування дій окремих служб і працівників машинобудівного підприємства за умови досягнення більшої ефективності роботи підприємства в цілому.

Оброблена і проаналізована інформація в стислому вигляді, де відкинуті непотрібні або малозначимі факти, поступає керівнику. На її основі ухвалюються рішення про необхідні кроки управлінської діяльності. Безпосереднє управління відділами здійснюється на основі існуючої функціональної схеми машинобудівного підприємства, відділ контролінгу на основі директив, які поступають, повинен лише здійснити методичну підтримку і розробляти координуючі схеми взаємодії між секторами, що беруть участь в завданнях.

Переваги приведеної схеми організації інформаційної взаємодії різних підрозділів машинобудівного підприємства:

1. З'являється координуючий орган у роботі підрозділів і відділів машинобудівного підприємства.
2. Здійснюється єдина методична і інформаційна підтримка всіх структур машинобудівного підприємства.
3. Звільняється керівництво від витрат часу на розбір інформації, що поступає, і відділенню важливих її складових для ухвалення управлінських рішень.

Таким чином, можна стверджувати, що ефективна діяльність сучасного машинобудівного підприємства можлива тільки за наявності єдиної корпоративної системи, об'єднуючої управління фінансами, персоналом, постачанням, збутом і процес управління виробництвом. Такі системи стали розглядатися як засіб досягнення основних цілей бізнесу – поліпшення якості товарів, що випускаються, і послуг, збільшення обсягу виробництва, заняття стійких позицій на ринку і перемоги в конкурентній боротьбі. Вимоги, що пред'являються до корпоративної інформаційної системи, не залежать від форми власності і сфери діяльності машинобудівного підприємства, а її програмні модулі повинні відповідати бізнес-процесам, функції

автоматизованих робочих місць – посадовим обов'язкам співробітників. При виборі програмно-апаратних платформ і окремих бізнес-додатків [33, с. 16] повинні застосовуватися несутеречливі технології. Окрім цього дотримання єдиної технології експлуатації і обслуговування системи. Крім цих ключових вимог, є ще цілий ряд загальних технічних вимог для будь-якої інформаційної системи:

- швидкодія, тобто достатньо малий час реакції системи (одиниці секунд) при введенні, пошуку і обробці інформації;
- надійний захист від несанкціонованого доступу до даних і реєстрація персоналу;
- зручний призначений для користувача інтерес робочих місць;
- можливість масштабування і розвитку системи;
- інтеграція з модулями, використаними в системі передачі даних;
- можливість здійснення конвертації даних з додатків, що використали у минулому, в нову систему;
- висока надійність роботи.

Технічний супровід єдиної інформаційної системи. На цьому організаційному етапі інтеграції контролінгу відбувається закупівля і монтаж необхідного обладнання для створення єдиної інформаційно-координаційної мережі відповідно до розроблених інформаційних потоків. Тут відділом контролінгу здійснюється визначення і аналіз відхилень витрат від наміченого стратегічного плану.

Створення структури, єдиного інформаційного простору машинобудівного підприємства з максимальною ефективністю досягається за допомогою автоматизованих інформаційних систем (АІС). Висновок про необхідність впровадження в схему управління комп'ютерних систем не викликає ні у кого сумнівів. На даний момент на ринку програмних продуктів пропонується велика кількість подібного роду програмного забезпечення. Крім того, великі машинобудівні підприємства вважають за краще створювати свої комплекси АІС, що дозволяють в максимальному

ступені врахувати специфіку господарської діяльності підприємства. При впровадженні автоматизованих систем в основному виникає проблема фінансово-економічної оптимізації її установки і функціонування. Проте ці бар'єри носять швидше технічний характер, і достатньо просто вирішити їх за наявності необхідних ресурсів. Набагато складніша проблема розробки методичної основи цих програм, від якої власне і залежить результат впровадження теорії контролінгу в структуру управління машинобудівним підприємством.

Налагодження і наладка комунікаційних і координаційних зв'язку на всіх ділянках впроваджуваної системи. Будь-яка впроваджувана система повинна пройти наладку свого механізму взаємодії. Як новий елемент організації, спочатку її функціонування з великою часткою ймовірності супроводжуватиметься опором інших елементів. Для аналітиків-контролерів важливо наперед визначити можливі джерела групового і індивідуального опору і можливі шляхи його уникнення або подолання. Тут в роботі аналітиків можуть бути використані методи психології.

Дня перевірки і налагодження комунікаційних і координаційних зв'язків між різними ділянками можна використовувати імітаційні завдання і зміни в системі. Потрібно відзначити, що на даному етапі розвитку державної економіки зміни в зовнішньому середовищі машинобудівних підприємств відбуваються, достатньо швидко, і аналітики можуть лише контролювати взаємодію елементів вибіркового явища з метою їх оптимізації. Процес наладки займає достатньо тривалий час і частково зберігається і надалі, на етапі функціонування системи контролінгу.

Для цілей швидкої систематизації даних, які необхідні для аналізу стану справ на машинобудівному підприємстві, повинні передаватися від відділів за допомогою розробленої системи показників, що є, як наголошувалася вище, важливою складовою частиною концепції контролінгу. Обробка цих показників дозволить в стислі терміни одержати ясну картину ситуації. Дана система не носить універсального характеру,

вона залежить від специфіки фінансово-господарської діяльності машинобудівного підприємства.

Вже наголошувалося, що формування системи показників результатів роботи окремих підрозділів машинобудівного підприємства в цілому відбувається на основі поставлених керівництвом стратегічних задач. Це не означає, що по досягненню наміченої мети дана система повністю обновляється. Ключові стратегічні задачі діють, протягом всього життя машинобудівного підприємства, і лише, деякі з них, одиничні є унікальними і вимагають серйозної підготовки. На основі цього стратегічні задачі можна класифікувати на постійні (збільшення прибутковості машинобудівного підприємства і т.д.) і тимчасові (завоювання певного сектора ринку, поглинання іншої компанії).

Саме, тому, спочатку для розробки такої системи показників, що характеризують роботу машинобудівного підприємства і необхідних в управлінській діяльності, необхідно визначити основні напрями або „характерні вузли” отримання інформації. Вони визначаються на основі ряду питань, які хотів би контролювати і мати в своєму баченні і безпосередньому управлінні керівник того або іншого рангу. Тобто по класифікації ABC-аналізу [228, с. 288] в управлінні особистим часом керівника це будуть А-задачі, що стосуються безпосереднього управління підприємством. Потім на кожній ділянці („вузлу”) визначається набір інструментів контролінгу, що дозволяє створити на рівні відділу контролінгу (рівень обробки всієї інформації і створення звітів для керівництва) ясну картину того, що відбувається всередині і поза машинобудівним підприємством.

При виникненні тимчасової стратегічної задачі відділ контролінгу розробляє для неї підсистему показників, яка може бути інтегрована в основну без збитку для останньої. Крім всього іншого всі створювані підсистеми повинні містити величини, що оцінюють роботу всієї інформаційної системи.

Розглядаючи фінансовий аспект теорії контролінгу серед можливого списку управлінських питань можна виділити основні, які доповнюватимуться вже конкретно на кожному машинобудівному підприємстві (постійні стратегічні задачі):

- стратегічне планування ліквідності підприємства;
- оперативне планування руху грошових коштів;
- планування прибутку і рентабельності виробництва;
- управління продажами і дебіторською заборгованістю;
- управління кредиторською заборгованістю;
- податкова політика машинобудівного підприємства;
- управління інвестиціями.

На основі поставлених питань в рамках контролінгу можна виділити наступні ключові вузли отримання і аналізу інформації:

- вузол „відділу збуту – економічний відділ” – тут аналітиком машинобудівного підприємства формується інформація про плановану і фактичну виручку по окремих видах товарів, робіт або послуг;
- вузол „економічний відділ – бухгалтерія” – визначає структуру витрат і прибутку за планом і факту;
- вузол „бухгалтерія – відділ збуту” – моніторинг дебіторської заборгованості, показники ліквідності;
- вузол „бухгалтерія – фінансовий відділ” – контролінг оподаткування, планування руху грошових коштів;
- вузол „постачання – бухгалтерія” – контролінг кредиторської заборгованості;
- вузол „фінансовий відділ – економічний відділ” – розробка інвестиційних програм.

Потім для кожної виділеної управлінської задачі складається піраміда показників, низові ланки якої і визначають необхідні для аналізу показники і вузли отримання їх в структурі машинобудівного підприємства, а верхні ланки складають аналітичну відповідь для виділеного питання.

Сформований спектр показників по кожному вузлу, що характеризує визначений для вузла обсяг інформації, передається по створеній інформаційній мережі на обробку в службу контролінгу, яка і формує кінцеві результати діяльності машинобудівного підприємства.

Подібна схема обробки інформації пропонується багатьма дослідниками, ми ж пропонуємо розвиток концепції контролінгу у бік формування ідеології контролінгу, які мають довести значущість формування систем показників і для кожного конкретного учасника. Окрім планування результатів і аналізу відхилень в цілому для машинобудівного підприємства, подібні дії повинні вироблятися і в кожному його секторі. В цьому випадку досягаються наступні позитивні моменти:

- на основі аналізу відхилень фахівець визначає „вузькі місця” в своїй роботі;
- плануючи і схематизувавши свої дії, менше вірогідність помилки при рішенні одержаної задачі;
- показники з місць допомагають конкретному баченню ситуації начальнику сектора і збільшують оперативність управління їм;
- намітивши план, працівник або відділ прагне до максимального його досягнення;
- за допомогою показників оцінки ефективності роботи відділ може здійснювати самоконтроль своїх дій;
- здійснюючи збір інформації для формування системи показників, більше вірогідність зустріти непомітну, але дуже важливу інформацію для машинобудівного підприємства.

Створюючи мережу обміну інформацією між елементами системи контролінгу, ми не повинні обмежуватися стандартними схемами документообігу і збором результуючих підсумків за допомогою систем показників. Необхідно передбачити канали передачі форс-мажорної або просто можливо важливій інформації про внутрішні і зовнішні зміни, що

дозволяють підвищити швидкість реагування машинобудівного підприємства, а значить, і успішність бізнесу в цілому.

На основі аналізу відхилень фактичних і планових показників після завершення реалізації поставленої управлінням задачі система контролінгу повинна оцінювати ступінь успішності досягнення і вплив кожної ділянки машинобудівного підприємства в цьому процесі. Це повинна бути система оцінок, що дозволяє виявити наступні результати:

- фінансовий вираз відхилення кінцевого результату, тобто ефективність його досягнення;
- розподіл цього показника по задачах, що становлять кінцевий результат роботи машинобудівного підприємства;
- участь кожного відділу в реалізації поставлених задач;
- визначення чинників, що викликали відхилення.

На основі одержаної системи оцінок виконується аналіз похибок при досягненні поставлених задач, що дозволяє уникнути їх в подальшій роботі машинобудівного підприємства або зменшити фінансові втрати. Крім того, оцінки можуть використовуватися при преміюванні працівників за підсумками виконання етапу функціонування організації.

Практично завжди дії відділів носять характер взаємовпливу, і помилка однієї ділянки в загальному процесі призведе до „обвалу” на інших. У задачу контролінгу входить вірне визначення сектора здійснення помилки і її ступінь. Проте не завжди не досягнення відділом планованого результату говорить про винність фахівців. Втрати можуть бути пов'язані з ризиком невизначеності впливу зовнішніх факторів, тобто з форс-мажорними обставинами, на які машинобудівне підприємство не змогло зреагувати через об'єктивні причини. Тому, для того, щоб врахувати вище перелічені моменти, необхідно ввести в систему дві оцінки, визначення для кожної ділянки:

Оцінка впливу ділянки ( $\hat{I}^{a \cdot i}$ ) – може приймати значення від 0 до 1 і визначає ступінь впливу ділянки на виниклий розрив між плановою і фактичною величиною. Таким чином, дана оцінка дозволяє визначити

сектори, на яких через яких або причин відбулися відхилення. Складання всіх оцінок ділянок повинне дати нам зрештою одиницю. Тобто ми розподіляємо 1 як ступені впливу між секторами.

2. Оцінка відповідальності ділянки ( $I_{\text{ділянка}}$ ) – також приймаємо значення від 0 до 1 і визначає ступінь винності ділянки машинобудівного підприємства в здійсненні помилки на певному запланованому етапі. Якщо показник рівний 1 то відповідальність у визначеній для сектора частині відхилення (визначається оцінкою впливу ділянки) повністю лягає на його фахівців. Якщо він дорівнює 0, то відхилення відбулося через форс-мажорні обставини, які повинні бути визначені і враховані при реалізації наступних управлінських задач, причому, повинні бути також встановлені можливості реагування на чинники подібного роду. Можлива неповна вина колективу відділу, а лише, наприклад, неправильне реагування на виниклі непередбачені умови. У такому разі відділ контролінгу повинен визначити ступінь помилки.

Відхилення кінцевого результату від планового не характеризується тільки негативними моментами. В процесі досягнення мети машинобудівне підприємство може досягти більших показників, ніж планувалося спочатку. В цьому випадку система оцінок визначає ділянки, що спрацювали з більшою ефективністю і чинники, які цьому сприяли.

У результаті за допомогою запропонованої системи двох оцінок управління одержує прозору картину взаємодії секторів машинобудівного підприємства на всіх етапах реалізації поставленої задачі. Аналіз чинників дає змогу зробити організаційні висновки про необхідність тих або інших дій по недопущенню помилок у вирішенні подальших управлінських задач.

Встановивши, що основною метою машинобудівного підприємства є отримання максимального прибутку, кінцевою оцінкою роботи всього підприємства, в основному, є відхилення від планованого загального прибутку. Тому, в стандартній ситуації функціонування машинобудівного підприємства розподіл відхилення від планованого прибутку відбуватиметься

за окремими договорами і замовленнями. Провівши оцінку діяльності відділів в реалізації кожного договору, виводяться величини фінансових втрат або вигравшів, що виникли на конкретних ділянках (у сукупності ці втрати і дадуть загальне відхилення по реалізації договору), і ступеня відповідальності відділів за це.

$$\hat{I}_{i\delta\epsilon\alpha} = \sum_s (\sum_j \hat{I}_{\alpha i \epsilon} * \hat{I}_{\delta\alpha\delta} + \hat{I}_{\epsilon\alpha i . \delta}) \quad (2.15)$$

де  $\hat{I}_{i\delta\epsilon\alpha}$  – відхилення від планованого прибутку в цілому;

$\hat{I}_{\epsilon\alpha i . \delta}$  – оцінка впливу зовнішніх чинників;

i – вид договору;

j – відділ підприємства.

Приведена система оцінок характеризується оточенням загальних підсумків діяльності машинобудівного підприємства, проте, і кожна конкретна ділянка повинна проводити оцінку і аналіз своїх дій. Дану систему оцінок для конкретного відділу складає вже не відділ контролінгу, тобто зовнішній елемент, а внутрішній фахівець ділянки. Ця система необхідна для аналізу поведінки кожного конкретного працівника в процесі реалізації управлінської задачі і відділу в цілому з метою визначення „вузьких місць” і збільшення ефективності їх роботи. Крім того, даний аналіз може бути використаний начальником відділу при розподілі премій між працівниками. Проте дані дії носять суто секторний характер і не є об'єктом впливу зовнішніх елементів (наприклад, відділу контролінгу). Відмінність секторного оцінювання полягає в застосуванні системи двох оцінок в двох напрямках: перше з них полягає в отриманні показника зовнішньої оцінки (оцінка відділу контролінгу), другий напрям, полягає у формуванні і вирішенні відділом яких-небудь внутрішніх задач паралельно з участю в реалізації загальної управлінської задачі. Розглянемо детальніше ці напрями:

1) Тут відбувається орієнтація на оцінене відділом контролінгу відхилення для сектора (тобто відхилення по управлінській задачі, помножене на оцінку впливу), і оцінку відповідальності. Відхилення для сектора стає величиною для розподілу впливу і відповідальності між конкретними працівниками. Оцінка відповідальності для сектора визначає спектр питань для аналізу: якщо вона дорівнює нулю аналізуються тільки непередбачені обставини, якщо одиниця, то відбувається розподіл її між фахівцями і аналізуються причини помилок, що відбулися за кожним робітником, або виграшів з подальшими корективами майбутніх завдань. Варіювання оцінки відповідальності між двома цими межами вимагає аналізу і зовнішніх і внутрішніх причин відхилення.

2) Якщо відділ в процесі своєї роботи формує які-небудь внутрішні задачі, вони оцінюються за принципом двох оцінок в тій же послідовності.

Крім того, і конкретний фахівець може використовувати подібну систему оцінок в своїй роботі, що дозволить систематизувати виявлення основних чинників дії на його діяльність, визначення шляхів обмеження помилок і невдач, що створює передумови для ефективної безпомилкової роботи професіонала.

Створення координаційної системи управління машинобудівним підприємством зовсім не обмежується введенням спеціального відділу інформаційного аналізу, прогнозування і координування – відділу контролінгу. Спираючись на весь зарубіжний і вітчизняний теоретичний і практичний досвід управління, ми вважаємо, що весь інструментарій контролінгу, а також його ідеологія, повинна; діяти у всіх функціональних елементах машинобудівного підприємства, що сприяє єдності інформаційного простору усередині підприємства, відповідності форми даних, які поступають і спрощує її об'єднання і аналіз в рамках стратегічного і оперативного управління.

Визначимо основні положення необхідного нам особливого контролінгового мислення, які надалі можуть і повинні коректуватися і доповнюватися [25, с. 154-156.]:

а) Необхідне чітке уявлення і розуміння кожним працівником поставлених перед ним задач. Вони повинні знати, на досягнення якої стратегічної мети направлене рішення тих або інших оперативних задач.

Здійснення цього положення цілком знаходиться в компетенції керівництва машинобудівного підприємства. Воно повинне розробити систему доведення наказів і розпоряджень до низових ланок підприємства.

б) Визначення можливих шляхів досягнення поставлених задач. Виявляються проблеми, які можуть виникнути при цьому і можливості їх уникнення або вирішення, тобто виділяються вузькі місця машинобудівного підприємства.

У даному процесі бере участь тільки сам працівник. Проте, при пошуку вузьких місць в своїх діях і шляхів їх усунення, йому може знадобитися додаткова зовнішня або внутрішня інформація або методична допомога, яка надається відділом контролінгу за допомогою запиту, або підрозділом, що здійснює безпосередньо роботу з даною інформацією. При цьому виникає третє положення концепції контролінгу.

в) Кожен фахівець повинен сприяти отриманню достовірної інформації, що знаходиться в його компетенції або розпорядженні, всім тим, хто нею зацікавився.

Кожен працівник, що відповідає за ту або іншу функціональну ділянку, повинен бути готовим надати інформацію відділу контролінгу не тільки планового характеру, але і по будь-якому іншому запиту. Приведений аспект, мабуть, найважче реалізований, але в той же час є ключовим в творенні єдиного інформаційного простору. Формування відповідей на запити з різних рівнів організації означає для фахівця втрату робочого часу, що викликає незадоволення і дратівливість, особливо в піковий час. В організації повинна бути складена думка, що ця додаткова робота зовсім не вторинна по

значенню і дуже важлива в забезпеченні оптимального результату діяльності машинобудівного підприємства в цілому.

Відповідно до запропонованої ідеології контролінгу інформація, яка передається окремим учасником іншим елементам створеної інформаційної системи, можна підрозділити на три види:

1. Інформація про заплановані і фактичні величини, що характеризують основні результати роботи ділянки, передана у встановлені відділом контролінгу терміни.

2. Інформація по запитах інших елементів єдиної інформаційної системи.

3. Позапланова інформація, що відображає відомості про ситуацію, яка склалася, зовні або усередині машинобудівного підприємства, здатної вплинути на його фінансово-господарську діяльність.

г) За допомогою інструментів контролінгу визначається найбільш оптимальний варіант дій по досягненню поставлених задач, плануються основні показники результату етапу робіт, що проводиться.

На даному етапі виникає тісна співпраця служби контролінгу та інших відділів машинобудівного підприємства. Відділ або конкретний фахівець планує свою програму дій для реалізації поставленої перед ним тактичної задачі, яка найбільш оптимальна при тому наборі засобів і можливостей, якими він володіє. Результат планування, який включає і планові показники підсумків роботи, повідомляється у відділ контролінгу. Служба контролінгу повинна розробити єдину систему показників, що складається з найзагальніших величин, що характеризують підсумки по досягненню поставлених стратегічних задач і які становлять їх конкретних даних по кожному відділу або ділянці, а також показники ефективності роботи кожного відділу, їх внесок (ступінь позитивного або негативного впливу) в досягненні стратегічних цілей. Одержавши спектр необхідних для звіту показників, сектор визначає набір інструментів для їх досягнення з максимальною ефективністю (окрім вище перелічених вимог до інформації,

ефективність має на увазі і мінімальність тимчасових витрат по її отриманню). У визначенні методології відділам повинна допомогти та ж служба контролінгу, фахівці якої володіють величезним теоретичним і практичним досвідом в подібній сфері тривалості.

д) Після обміну даними про заплановану програму дій з відділом контролінгу, відбувається її коректування, якщо вона необхідна для оптимальності досягнення загального результату у виконанні наміченої стратегічної мети.

Вище наголошувалося, що всі плани по реалізації окремих етапів роботи повинні пройти через відділ контролінгу на перевірку відповідності їх оптимальному шляху досягнення поставленої керівництвом стратегічної задачі. Якщо який-небудь пункт конкретної програми дій вступає в конфлікт з якоюсь частиною загальної стратегії, то службою контролінгу безпосередньо з носієм конфлікуючих дій виробляється сумісне їх коректування.

е) Фіксуються всі відхилення від програми, що аналізуються причини, що викликали їх, намічаються у відповідь заходи по уникненню подібного при реалізації інших задач.

Метод фіксації відхилень фактичних величин від запланованих достатньо глибоко розроблений в оточенні концептуальних ідей контролінгу. Багато учених при описанні своєї точки зору з приводу розвитку контролінгу розміщують даний метод в основі всієї концепції. Він дозволяє досягати оптимального результату в процесі виконання стратегічної задачі в майбутньому з якнайменшими втратами, тобто відбувається наладка всього механізму взаємодії виробничих і управлінських структур машинобудівного підприємства. Існують різні способи такого аналізу відхилень, але найпоширенішим є аналіз чинника відхилень [219, с. 304].

Створюючи ідеологію мислення на основі концепції контролінгу, ми примушуємо систему, в якості якої представлено підприємство, і всі її елементи працювати в найефективнішому режимі, оскільки заздалегідь

прораховуються всі кроки дій на кожній її ділянці і в цілому по системі, аналізуються і враховуються всі помилки.

Ідеологізація контролінгу в роботі всього машинобудівного підприємства – задача, мабуть, найважча, оскільки пов'язана безпосередньо з мисленням кожного конкретного працівника, і неодмінно може зустріти сильний опір. Значну допомогу в цьому процесі повинні надати фінансові і кадрові дії стимулюючого характеру з боку керівництва. Всяка активна участь в діяльності єдиної інформаційно-координаційної системи і безпомилкова робота на своїй ділянці повинна заохочуватися. Задачею аналітиків відділу контролінгу є розробка системи стимулів і заохочень в рамках всієї організації, проте, і тут повинен працювати принцип економічної доцільності.

## **Висновки до розділу 2**

1. Визначено основні проблеми і передумови організації системи контролінгу вітчизняних машинобудівних підприємств. Необхідність створення ефективної системи контролінгу підприємства є об'єктивною вимогою часу. У дисертації зазначено, що одним з найефективніших в умовах обмеженості ресурсів методів впровадження контролінгу є поетапна зміна інформаційних і управляючих потоків машинобудівного підприємства. Його застосування означає послідовне проведення ряду кроків, ефективність кожного з яких можна оцінити відразу після здійснення. Однак, на шляху впровадження концепції й принципів контролінгу на вітчизняних підприємствах виникають значні труднощі через недосконалий механізм планування й методології планово-контрольних розрахунків, відсутності ефективної системи управлінського обліку, обліку витрат, прибутку по центрах відповідальності й неготовності менеджерів до сприйняття принципів контролінгу.

Для забезпечення відповідності управлінського процесу вимогам ринкової економіки, керівникам необхідно сприйняти новий підхід у філософії управління, що концентрує увагу, як на рівень окремих підсистем, так і на рівень сукупної системи управління підприємством, що і є контролінгом. Запропоновано організаційно-методичні основи створення системи контролінгу на машинобудівному підприємстві, які дозволяють досягти оптимального фінансового результату. Запропонована методика включає чотири етапи:

1. Аналіз різних структур і систем в управління машинобудівним підприємством (при реалізації цього етапу аналітиками в міру необхідності задіюється весь апарат фінансової діагностики діяльності машинобудівного підприємства).

2. Формування функцій контролінгу в функціональній структурі машинобудівного підприємства, створення служби контролінгу (проводяться організаційні заходи щодо створення служби контролінгу, штат якого володіє всіма необхідними професійними якостями).

3. Побудова єдиної інформаційної і координаційної системи задіюється всі елементи виробничого і управлінського циклу реалізації товарів, робіт або послуг, будується система відповідно до виявленого оптимального варіанту, відпрацьовуються комунікаційні, координаційні зв'язки. (реалізуються всі функції створеного аналітичного відділу).

4. Включення концепції контролінгу в загальну ідеологію функціонування і розвитку машинобудівного підприємства.

Розроблена методика інтеграції контролінгу в систему управління машинобудівним підприємством, яка об'єднує як нові авторські розробки, так і численний досвід західних і українських учених. Це забезпечує достатньо високу ефективність її застосування, у тому числі і в умовах нестабільної фінансової ситуації на машинобудівному підприємстві. Методика є закінченим інструментом контролінгу, який дозволяє універсально і оптимально організувати процес розвитку функцій контролінгу на

машинобудівному підприємстві. Вона дозволяє сконцентрувати, і скоординувати практичні зусилля аналітиків у вирішенні питання оптимізації управління машинобудівним підприємством, а також значно збільшити прибутковість і конкурентоспроможність всієї його діяльності.

Початком інтеграції контролінга на машинобудівному підприємстві повинне стати створення високопрофесійної робочої групи з чотирьох чоловік, які повинні виконувати роль аналітичної служби і забезпечувати керівників оперативною інформацією про стан справ на машинобудівному підприємстві, складати фінансові прогнози і аналітичні звіти, проводити економічну експертизу управлінських рішень, визначати методіку стратегічного і тактичного планування. Дослідження показало, що рішенням координаційного аспекту управлінської діяльності практики-управлінці в даний час надають все більшу увагу, проте це питання мало опрацьоване в економічній науці. Для аналізу координаційної взаємодії відділів машинобудівного підприємства нами запропоновано використовувати матричний підхід, використання якого дає змогу: визначити ділянки із слабкою координаційною взаємодією; виявити причини нескоординованості; сформулювати заходи щодо ліквідації „вузьких місць” і оцінити ефективність.

2. Визначено, що головним засобом забезпечення поточної ліквідності машинобудівного підприємства і одним з основних інструментів контролінгу є фінансове планування руху грошових коштів. Організація завжди повинна бути в змозі погасити свої зобов'язання, як тільки виникне така необхідність. Відповідно до цього, управління в цій сфері повинне бути сконцентроване на грошових коштах, тобто передбаченні потреб в грошових коштах для прогнозування потенційних їх надлишків або дефіциту задовго до появи труднощів. Проте умови, коли корисно мати грошові кошти в кількості, що перевершує потреби негайного погашення зобов'язання, зустрічаються вкрай рідко. До того ж, чим більше резерв грошових коштів створює машинобудівне підприємство, тим відповідно менше воно має оборотних коштів в порівнянні з потенційно можливим їх обсягом. Отже, на

підприємстві необхідно забезпечити точне прогнозування платежів, яке дало б змогу ефективніше розпоряджатися наявними ресурсами машинобудівного підприємства.

Для вирішення цього завдання в роботі запропонована модель фінансового планування, яка може бути з одного боку реалізована як самостійна аналітична комп'ютерна модель, з іншого, як елемент загальної, інтегральної, автоматизованої системи управління. Запропонована модель на відміну від інших відомих фінансових планувань за допомогою декількох ітерацій дозволяє знайти оптимальний граф розподілу грошових потоків в межах інтервалу планування (і), і досягти найефективнішої реалізації ліквідних засобів підприємства для покриття необхідних виплат. Модель враховує також можливість інвестування засобів при позитивній прибутковості певного виду вкладення за рахунок вилучення грошових коштів з тих видів виплат, які не пов'язані із значними втратами.

При використанні моделі в умовах дефіцитного бюджету машинобудівного підприємства в основу встановлений метод кредитного контролю. В цьому випадку виплати класифікуються на ті, які принесуть лише мінімальний збиток підприємству у вигляді пені штрафів, та ті, які необхідно здійснити точно в строк (наприклад, якщо кредитор є ключовим постачальником), тобто не підлягаючі відстроченню.

3. Дослідження показало, що система контролінгу існує майже на кожному підприємстві, але на одних підприємствах він організується належним чином і функціонує ефективно, а на інших ця система складається незалежно від цілеспрямованих дій власника або керівництва. Доведено, що ідеологізація контролінгу в роботі всього машинобудівного підприємства є найважчою задачею, оскільки пов'язана безпосередньо з мисленням кожного конкретного працівника, і неодмінно може зустріти сильний опір. Значну допомогу в цьому процесі повинні надати фінансові і кадрові дії стимулюючого характеру з боку керівництва.

У дисертації визначено основні положення контролінгового мислення:

а) Необхідне чітке уявлення і розуміння кожним працівником поставлених перед ним задач. Вони повинні знати, на досягнення якої стратегічної мети направлене рішення тих або інших оперативних задач.

б) Визначення можливих шляхів досягнення поставлених задач. Виявляються проблеми, які можуть виникнути при цьому і можливості їх уникнення або вирішення, тобто виділяються вузькі місця машинобудівного підприємства.

в) Кожен фахівець повинен сприяти отриманню достовірної інформації, що знаходиться в його компетенції або розпорядженні, всім тим, хто нею зацікавився.

г) За допомогою інструментів контролінгу визначається найбільш оптимальний варіант дій по досягненню поставлених задач, плануються основні показники результату етапу робіт, що проводиться.

д) Після обміну даними про заплановану програму дій з відділом контролінгу, відбувається її коректування, якщо вона необхідна для оптимальності досягнення загального результату у виконанні наміченої стратегічної мети.

е) Фіксуються всі відхилення від програми та аналізуються причини, що викликали їх, намічаються заходи з уникнення подібного при реалізації інших задач.

Створена ідеологія мислення на основі концепції контролінгу, дасть змогу примусити систему, в якості якої представлено підприємство, і всі її елементи працювати в найефективнішому режимі, оскільки заздалегідь прораховуються всі кроки дій на кожній її ділянці і в цілому по системі, аналізуються і враховуються всі помилки.

## РОЗДІЛ 3

### ЕФЕКТИВНІСТЬ ВПРОВАДЖЕННЯ КОНТРОЛІНГУ В СИСТЕМУ УПРАВЛІННЯ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

#### **3.1. Оцінка ефективності реалізації інформаційно-координаційної системи управління**

Враховуючи закритість внутрішньої фінансової інформації, повний комплекс аналітичних розрахунків і висновків при впровадженні контролінгу виробляється і представляється для одного з машинобудівних підприємств. Потім виробляється порівняння підсумків реалізації розробленої методологічної процедури на досліджуваних об'єктах, де апробація методики пройшла повністю.

Слід зазначити, що характер фінансово-господарської діяльності досліджуваних підприємств достатньо широкий. Така різноманітність в масштабах і галузевій приналежності машинобудівних підприємств не випадкова. Окрім практичної цінності методичних основ інтеграції контролінгу, необхідно довести і її універсальність. Лише застосування її в різних ситуаціях дозволить виявити помилки і недоліки, і на основі цього зробити ефективній в різних сферах підприємницької діяльності. Порівняння результатів впровадження контролінгу на кожному з машинобудівних підприємств і аналіз даних дозволить визначити залежності величини ефективності реалізованої системи, ступінь конфліктності, фінансові результати заходів, що проводяться, від масштабів і специфіки підприємств.

Спочатку на кожному машинобудівному підприємстві створювалися групи аналітиків, які повинні були оцінити економічну доцільність проекту, організувати процес впровадження контролінгу. Основний осередок робочої

команди складали працівники досліджуваного підприємства, володіючи певним аналітичним складом мислення.

Нульовою тимчасовою крапкою приймається момент створення аналітичної групи. Враховуючи короткий часовий розрив в засадах процесу формування контролінгу на машинобудівних підприємствах, і відносну грошову стабільність, порівняння і результуючі висновки робляться в гривневому еквіваленті.

Необхідно відзначити важливість однієї з концептуальних ідей контролінгу, а саме, облік податкових наслідків ухвалених управлінських рішень розрахунки, які приводяться далі, не мають універсальності і повинні коректуватися з урахуванням законодавчих змін. Проте, немає сумнівів, що віддзеркалення цього фактора повинне знайти гідне місце у фінансовому і управлінському аналізі, оскільки виконує істотну роль у формуванні ефективної системи управління.

Оцінка фінансових витрат на проведення аналітичного етапу [226, с. 41]. Окрім основної своєї функції, а саме, отримання всього набору даних, що характеризують рівень функціонування і управління машинобудівним підприємством, а також фінансову і соціальну ситуації усередині нього, попередній етап аналізу дозволяє виявити значне число „вузьких” місць в досліджуваних структурних підрозділах. Це, з одного боку, свідчить про методичну істину побудови процедури формування контролінгу на машинобудівному підприємстві, з іншого, про значне відхилення фінансових результатів підприємства від максимально можливих при даних зовнішніх економічних умовах в результаті неоптимальної організації управління.

Тривалість аналітичного етапу в людино-годинах розраховується як:

$$\dot{O} = \dot{I} * \bar{l} * l \quad (3.1),$$

де  $M$  – тривалість аналітичного етапу в місяцях;

$\bar{l}$  – середнє число робочих днів в календарному місяці (21 день.);

$l$  – оцінка часу на проведення проекту за робочий день (л-г.).

Оцінка середніх фінансових витрат ( $\bar{l}$ , грн./л-г) здійснюється виходячи зі встановленої оплати праці і форми трудових відносин для кожного члена групи:

$$\bar{l} = \frac{\left( \sum_{k=1}^n F_k * p_k * O_k^{á.á.ó} \right) * O_k^{í.ð.è.á}}{t * l} \quad (3.2),$$

де  $n$  – чисельність групи;

$p$  – ставка працівника;

$F$  – оклад (сума місячної плати) аналітика;

$O_k^{á.á.ó}$  – коефіцієнт фінансових витрат на відрахування до позабюджетних фондів з вироблених нарахувань;

$O_k^{í.ð.è.á}$  – коефіцієнт фінансового ефекту, пов'язаний з економією на податок на прибуток при додаванні в сукупну суму собівартості фонду оплати праці аналітичної групи до відрахувань до позабюджетних фондів.

$$O_k^{í.ð.è.á} = 1 - k_{í.ð.è.á} \quad (3.3),$$

де  $k_{í.ð.è.á}$  – коефіцієнт податку на прибуток.

$$O_k^{á.á.ó} = 1 + k_{ó} + k_k^{ó.ð.á.á.í.í.ñ} * k_{ñ.ó.ñ.ð.ð.á.ó} \quad (3.4)$$

де  $k_{ó}$  – коефіцієнт відрахувань до позабюджетних фондів за винятком фонду соціального страхування;

$k_{ñ.ó.ñ.ð.ð.á.ó}$  – коефіцієнт відрахувань до фонду соціального страхування;

$k_k^{ó.ð.á.á.í.í.ñ}$  – коефіцієнт, що враховує форму трудових взаємостосунків з працівником: приймається 1, якщо укладається трудовий договір, 0 – при договорі цивільно-правового характеру.

Виділення фонду соціального страхування пов'язане із залежністю відрахувань до фонду від форми трудових взаємостосунків [156, с. 17-23.].

Загальні фінансові витрати на проведення аналітичного етапу дорівнюють:

$$2^{ái\ddot{a}\ddot{e}} = \bar{l} * \dot{O} \quad (3.5)$$

Розрахунок витрат на проведення аналітичного етапу для досліджуваного машинобудівного підприємства ВАТ "Запорізький завод високовольтної апаратури", мсто Запоріжжя (далі – ВАТ “ЗЗВА”) представлений в таблиці 3.1. Окрім основних витрат на оплату праці фахівців, необхідно також враховувати матеріальні витрати на обслуговування аналітичної групи, проте в нашому випадку контролери приймалися з числа працівників машинобудівного підприємства і не відбулося додаткового збільшення витрат на забезпечення їх робочих місць.

Таблиця 3.1

**Оцінка фінансових і тимчасових витрат на проведення попереднього аналізу фінансово-управлінських структур**

Найменування показника	Аналітична розшифровка			Чисельне значення
Чисельність групи, чол.				3
Оцінка робочого часу на проведення проекту (за робочу добу) $t$ , людино-години (л-г.)	Керівник групи – повна зайнятість, члени групи – часткова зайнятість			14
Тривалість аналітичного етапу $T$ , л-г.	На проведення аналітичного етапу передбачається витратити 1 рік.			3528
Коефіцієнт фінансових витрат на відрахування до позабюджетних фондів з виробничих нарахувань $O_k^{ái.\ddot{a}}$	ФСС	5,4%		0,403
	ФСС	1,8%		
	НС ПЗ			
	ПФ	28%		
	ФОМС	0,2%		
	ТОМС	3,4%		
ФЗ	1,5%			
Коефіцієнт фінансового ефекту, пов'язаний з економією на податок на прибуток $O_k^{i\ddot{d}\ddot{e}\ddot{a}}$	$k_{i\ddot{d}\ddot{e}\ddot{a}} = 0,3$			0,7
Оцінка фінансових витрат (середня за людиногодину) $\bar{l}$ , грн./ л-ч.		Оклад:	Ставка:	15,032
	керівник групи	3000	1	
	член групи	2000	0,5	
	член групи	2000	0,25	
Загальні фінансові витрати на проведення аналітичного етапу $2^{ái\ddot{a}\ddot{e}}$ , грн.				53032

Джерело: авторська

Таким чином, одержані фінансові витрати виявилися декілька нижчими, неначебто розрахунок здійснювався без урахування податкових наслідків реалізованих господарських операцій. Проте в умовах економічної кризи машинобудівного підприємства можуть вести збиткову діяльність, що позбавляє фінансового значення збільшення собівартості їх продукції. В цьому випадку необхідно враховувати витрати в повному їх обсязі.

Визначення основних стратегічних і тактичних задач розвитку підприємства. Для визначення ефективного напрямку фінансової політики машинобудівного підприємства і створення дієвої інформаційної підтримки управлінських рішень в цій сфері, необхідно спочатку визначити основні цілі, які підприємство хоче досягти, розрив між реальними фінансовими показниками і стратегічними ідеями керівництва.

Адже однією із задач створення системи контролінгу є допомога управлінню в ліквідації цього розриву в мінімально можливий час і при якнайменших фінансових втратах. Зведені результати аналізу стратегічних і оперативних фінансових задач представлені в таблиці 3.2, які в сукупності з даними по обхвату ринку (рис. 3.1) дозволяють виявити найвірогідніший напрям розвитку підприємства для досягнення поставленої мети [146, с. 262].

Завантаження регіону функціонування підприємства у сфері послуг, які надаються

Доля регіону функціонування підприємства у сфері послуг, які надаються на українському ринку

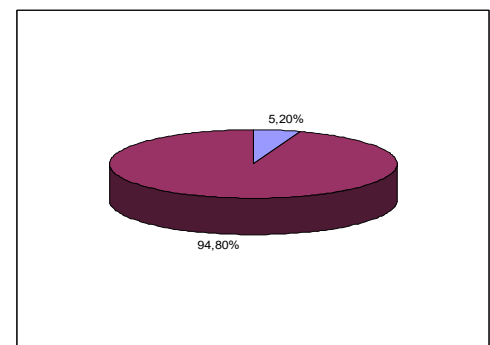
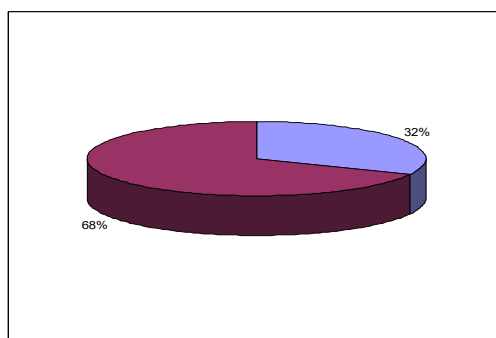


Рис. 3.1. Оцінка перспективи розширення сегменту функціонування підприємства

Як тимчасовий інтервал з фактичної мети було прийнято одне десятиліття. Це часовий період дозволить концепції контролінгу закріпити свої позиції в загальній фінансовій і управлінській політиці машинобудівного підприємства, наблизити фінансові показники діяльності підприємства до максимально можливих.

Таблиця 3.2

## Спектр основних стратегічних і тактичних задач

Найменування показника	Чисельне значення
Основа стратегічних і тактичних задач є отримання максимального прибутку	
Розмір чистого прибутку, одержаного за минулий рік, грн. $D_{\text{επὸ ἰ δὲ ἄ}}$	Р (2007) = 127 тис. грн.
Планований розмір чистого прибутку в поточному році, грн., $D_{\text{ἰ εἰ ἄ}}$	Р (2008) = 130 тис. грн.
Стратегічний розмір чистого прибутку, грн., $D_{\text{πὸ δἰ ἄ}}$	Р (2017) = 500 тис. грн.
Основний стратегічний напрям розвитку підприємства	1. Розширення комплексу робіт, що проводяться, і послуг, що надаються, у сфері енергетики. 2. Розширення регіону діяльності підприємства

Джерело: авторська

Можна оцінити, наскільки фінансовий менеджмент реально визначає можливості фірми по досягненню стратегічної планки розвитку підприємства за умови збереження фінансової політики, а саме існуючих темпів зростання чистого прибутку підприємства (чи наближене  $D_{\text{πὸ δἰ ἄ}}$  до  $D_s$ ):

$$D_s = D_{\text{ἰ εἰ ἄ}} * (1 + k_n)^i \quad (3.6)$$

де  $i$  – встановлений стратегічний часовий період;

$k_n$  – коефіцієнт приросту чистого прибутку.

$$k_n = \frac{D_{i\text{e}\ddot{a}i} - D_{\ddot{e}\ddot{n}\ddot{o} . i \ddot{\delta}\ddot{e}\ddot{a}}}{D_{i\text{e}\ddot{a}i}} \quad (3.7)$$

$$k_n = (130 - 127) / 130 = 0,023; D_{10} = 127 * (1 + 0,023)^{10} = 159 \text{ тис. грн.}$$

Якщо  $D_s < D_{\ddot{n}\ddot{o} \ddot{\delta}\ddot{a}\ddot{o}}$ , то необхідно розрахувати додатковий приріст чистого прибутку ( $k_n$ ) для досягнення поставленої стратегічної мети (досягти рівності показників):

$$k_n = \sqrt[3]{\frac{D_{\ddot{n}\ddot{o} \ddot{\delta}\ddot{a}\ddot{o}}}{D_{\ddot{e}\ddot{n}\ddot{o} . i \ddot{\delta}\ddot{e}\ddot{a}}} - k_n - 1} \quad (3.8)$$

$$k_n = \sqrt[10]{500/127} - 0,023 - 1 = 1,116 - 0,023 - 1 = 0,093.$$

Отримання даного додаткового приросту можливе тільки шляхом усунення фінансових втрат через наявність „вузьких місць” в управлінні підприємством або повної переорганізації фінансової системи.

Сформовані стратегії дозволять надалі визначити методичний інструментарій і організаційно-функціональну структуру машинобудівного підприємства, направлені на досягнення поставлених цілей. І, навпаки, при аналізі існуючих елементів функціонального механізму, аналітик співвідносить їх з одержаними даними для пошуку слабких ділянок в організації управління і методичної підтримки управлінських рішень.

Аналіз організаційно-функціональних особливостей досліджуваного підприємства. На кожному підприємстві існує розроблена організаційно-функціональна структура, якої дотримуються в організації і управлінні. Проте найчастіше глибокий аналіз цього елемента дозволяє виявити його невідповідність дійсної ситуації. Також необхідно перевірити оптимальність існуючої схеми в реалізації певних стратегічних задач, економічну доцільність всіх існуючих елементів.

Початком дослідження організаційно-функціональної структури є формування схеми реальної структури функціональної взаємодії і підпорядкування. Це один з найважливіших і складніших етапів дослідження, оскільки вимагає від аналітика глибокого і об'єктивного опрацювання питань. Саме тут важливо застосувати організаційну силу змішаної аналітичної групи, де поєднуються знання штатних співробітників, включених до складу групи всіх „підводних течій” на машинобудівному підприємстві, і об'єктивність запрошених із сторони фахівців. Подібне описове представлення функціональних особливостей організації машинобудівного підприємства і взаємного підпорядкування елементів (додаток В) дозволяють виявити можливість перестроювання системи з мінімізацією її елементів без збитку для її фінансово-господарської діяльності, а також частина існуючих відкритих і прихованих конфліктів при обміні інформацією між відділами (таблиця 3.3).

Річний ефект від реформування організаційно-функціональної структури підприємства складається з сум, що вивільняються або втрачаються, по кожному елементу:

$$S_{i \text{ д\bar{a}-\delta}} = \sum_k S_k \quad (3.9).$$

На рис. В. 1.2, В.1.3, В.1.4 додатку В відмічені основні ділянки з виявленими важливими відхиленнями від існуючої схеми при дослідженні функціональних зв'язків між працівниками машинобудівного підприємства.

Важливо також відзначити, що схема керівництва-підпорядкування носить набагато складніший характер і також не співпадає з графічним уявленням. Велике значення при збігу ділових сфер відіграє авторитет одного з керівників і неофіційний його ранг у всьому апараті управління. Подібне, швидше за все, властиво для більшості компаній, і для аналітиків важливо створити реальну картину цих зв'язків.

Привівши всі елементи і зв'язки організаційно-функціональної структури до дійсного їх уявлення, ми одержуємо базову схему для подальших аналітичних заходів, на основі якої визначаються „слабкі місця”, усунення яких без збитку для виробництва здатне дати певний економічний ефект (табл. 3.3).

Загальний фінансовий вигравш від проведення заходів щодо оптимізації організаційно-функціональної структури розраховуються також з урахуванням податкових наслідків:

$$S_{i\delta\bar{a}-\delta} = \sum_k S_k = (\sum (F_k * p_k * O_k^{ci\bar{a}\bar{a}.\delta} * 12)) * \hat{I}_k^{i\delta\bar{e}\bar{a}} \quad (3.10)$$

де  $F_k$  – оклад (сума місячної плати) співробітника.

$p_k$ ,  $\hat{I}_k^{i\delta\bar{e}\bar{a}}$  та  $O_k^{ci\bar{a}\bar{a}.\delta}$  – визначалися вище (формули 3.3 і 3.4).

Розрахувавши за даними приведеної вище таблиці 3.3,  $S_{i\delta\bar{a}-\delta} = 47141$  грн.

Для спрощення розрахунків фінансовий ефект по усуненню зайвих елементів приймався, як розмір оплати праці співробітника, тобто прямі витрати, проте при точнішому розгляді питання, необхідно враховувати і непрямі втрати, наприклад, витрати на канцтовари по забезпеченню робочого місця, які цілком залежать від специфіки організація роботи на машинобудівному підприємстві.

Усунення конфліктів не дає явного ефекту, тому важко оцінити економічну ефективність по їх усуненню. Результати подібної діяльності виявляться лише при розрахунку загального показника відхилення чистого прибутку. Проте, який би не був малий показник втрат, що усуваються, процедура по усуненню конфліктів усередині управлінської системи необхідна по таким причинам:

– заходи щодо їх усунення не вимагають значних фінансових витрат;

– невеликий, але недозволений конфлікт, здатний швидкими темпами збільшитися, і сильно вплинути на всю систему інформаційної і координаційної взаємодії, і зрештою на фінансовий результат;

Таблиця 3.3.

### Оцінка економічних ефектів при реформуванні організаційно-функціональної структури ВАТ “ЗЗВА”

Найменування фінансового ефекту	Визначення ділянки:	Заходи :	Оцінка фінансового ефекту (грн)
Зайві елементи	1. Одне РМ у відділі кадрів	Скорочення	$F_k = 1200$
	1. Одне РМ в комерційному відділі	Реорганізація комерційного відділу	$F_k = 1000$
Кадровий ефект:	1. Близьке економічне співробітництво із ЗАТ «Запоріжжкран»	Створення централізованої бухгалтерії ВАТ “ЗЗВА” і ЗАТ «Запоріжжкран»	$F_k = 1000$
	2. Одне РМ в секретаріаті.	Об'єднання двох офісів підприємства за однією адресою	$F_k = 800$
Усунення конфліктів	Планово-економічний відділ – Бухгалтерія: конфлікт обміну інформацією	Переорганізація документообігу, підвищення відповідальності за терміни і точність її наведення	–
	Планово-економічний відділ – Виробництво	Розширити „прозорість” розрахунку показників виробничої діяльності бригад.	–
	Бухгалтерія – Відділ кадрів: спостерігається затримка документів по співробітниках для розрахунку заробітної плати	Встановлення жорстких термінів здачі кадрових документів в бухгалтерію	–
	Бухгалтерія Секретаріат: спостерігається затримка в передачі документів бухгалтерського характеру, поступаючи від сторонніх організацій.	Встановлення жорстких термінів здачі поступаючих документів в бухгалтерію.	–
	Подвійне керівництво з управління роботою автопарку організації	Розподіл функцій	–
	Подвійне керівництво над помічником фінансового директора	Розподіл функцій	–

Джерело: авторська

– причиною конфлікту може бути прихована слабкість безумовно ділянки.

У нашому випадку більшість виявлених конфліктів говорить про недостатньо чітку організацію документообігу на машинобудівному підприємстві, що взаємозалежним чином відображається на оперативності роботи відділів, і викликає роздратування у співробітників. За таких умов, аналітичною групою було вирішено, що доцільно відкласти усунення „вузьких місць” в організаційно-функціональній структурі машинобудівного підприємства до ухвалення рішення про ефективність створення відділу контролінгу. Якщо далі ухвалюється позитивне рішення, то пропонується комплекс заходів увійде до процесу формування контролінгових функцій. Це скорочує тимчасові і фінансові витрати на їх проведення.

Конфлікти, породжені збігом функцій управління тією або іншою ділянкою, запропоновано вирішувати таким чином:

1. Повноваження по розподілу наявного автомобільного транспорту машинобудівного підприємства повністю переходять начальнику господарського відділу, проте, створюється функція збору заявок на необхідні поїздки, їх комплектація і контроль за використанням автомашин, яка і додається помічнику генерального директора з організаційних питань. Даний захід дозволяє не тільки усунути наявний конфлікт, але і збільшити ефективність роботи досліджуваної ділянки.

2. Враховуючи специфіку існуючих функцій у помічника фінансового директора, близькість їх до концепції контролінгу, і професійну компетенцію фахівця, надалі планується його включення в групу аналітиків відділу контролінгу. Тому на даному етапі доцільно вивести даний об'єкт з підпорядкування головного бухгалтера. Необхідно також сконцентрувати його зусилля на методичній допомозі у сфері фінансів не тільки бухгалтерії, а в цілому сектору фінансів. Виникаюча при цьому проблема збільшення

навантаження на бухгалтерію розв'язується перемиканням частини функцій на фахівця матеріальної групи.

Аналіз організаційно-функціональної структури машинобудівного підприємства допомагає в рішенні і іншого важливого питання, а саме у визначенні існування певних функцій контролінгу, елементів, що володіють ними, ступеня відповідності концепції контролінгу і ефективності в підтримку управління підприємством. Цей етап дослідження дозволяє виявити штатних працівників з достатнім рівнем професіоналізму у відповідній сфері зменшити фінансові витрати на формування відділу контролінгу.

Були одержані наступні результати:

- функції тактичного планування знаходяться у стадії розвитку в планово-економічному відділі;
- аналіз податкових змін здійснюється колективом бухгалтерії з центром відповідальності на штатному аналітику бухгалтерії;
- для підтримки управлінських рішень зведена інформація по витратах формується на базі планово-економічного відділу під керівництвом заст. ген. директори з економічних питань.

Таким чином, витікає, що функції контролінгу практично повністю відсутні. В той же час аналіз показує, що підприємство, завдяки своїй кадровій політиці, має високопрофесійний персонал, який здатний здійснити необхідні нововведення.

Аналіз інформаційно-координаційної взаємодії в системі управління. Наступним напрямом дослідження системи управлінь є інформаційна і координаційна підсистеми машинобудівного підприємства. Ця частина попереднього етапу, найбільш трудомістка, через існування величезних комунікаційних зв'язків усередині будь-якого підприємства. Агрегація окремих взаємозв'язків, виділення найзначущих з них, оцінка їх ефективності вимагають значних зусиль, проте дані одержані в ході дослідження, стануть основою створення на основі концептуальних ідей контролінгу майбутньої

інформаційно-кординаційної системи. Також як і на етапі аналізу організаційно-функціональної структури, недоцільно відразу розробляти заходи з усунення помилок в системі. Надалі, за умови позитивного висновку з ефективності створення відділу контролінгу, функція з реформування інформаційної системи входить в одну з основних задач контролінгу. Крім того, оцінити фінансові втрати в результаті інформаційних провалів дуже складно (це можливо тільки при порівнянні максимально можливої і фактичної величин чистого прибутку по кожній досконалій операції, і ступеню впливу на те відхилення присутньої помилки і інформаційній системі), вони знайдуть своє віддзеркалення при розрахунку загального відхилення по чистому прибутку.

Проведемо ретельний аналіз всіх елементів, що беруть участь в них (Додаток Д). Даний аналіз дозволяє зробити основні висновки про функціональну сутність інформаційної мережі машинобудівного підприємства:

1. Обробка друкарської інформації про зміни зовнішнього середовища машинобудівного підприємства (законодавчих, ринково-фінансових і т.д.) йде зверху вниз а, не навпаки.

2. Економічний відділ є свого роду центром обробки фінансово-економічної інформації для генерального директора. Проте, інформація яка поступає з інших відділів не відповідає вимогам оперативності і достовірності, оскільки пріоритетом залишається оперативна робота, а зведена інформація для керівництва сприймається, як статистика.

2. Економічний відділ виконує контролюючі функції фінансово-господарської діяльності машинобудівного підприємства і є таким, що очолює серед подібних собі елементів. Це приводить до інформаційних втрат на потоці зовнішньої бухгалтерської документації, що приходить, і викликає сильну напругу на цій ділянці.

4. Спостерігається слабкий фінансовий контроль над витрачанням засобів, зокрема повна його відсутність на ділянці автопарку.

5. Немає єдиної комп'ютерної мережі в управлінській системі, наявні локальні компоненти практично не використовуються як механізм обміну інформації.

6. У інформаційній системі діють достатньо слабкі заходи відповідальності за дані що передаються.

Дослідження елементів інформаційної системи підприємства по критеріях оптимальності і ефективності повинне бути доповнене аналізом наявних інформаційно-технічних засобів, оскільки саме їх функціональність найбільшою мірою впливає на „вузькість”, присутню в інформаційних потоках. У таблиці 3.4 представлено програмне забезпечення на основних ділянках машинобудівного підприємства та їх сумісність один з одним.

Дослідження дозволяє виявити відсутність цілісності і системності в інформаційному забезпеченні процесу управління. Кожна ділянка самостійно визначає економічну і виробничу доцільність встановлюваного програмного забезпечення, що призвело до фактичної розрізненості інформаційних елементів і їх програмної несумісності.

1. Бухгалтерія використовує програмний продукт 1С „Зарплата і кадри”, проте кадровий облік використовується обмежено, тільки в частині, необхідній для розрахунку заробітної плати. Повністю не використовується робота відділу кадрів.

2. Немає об'єднання і обробки інформації по центрах витрат і прибутків. Відсутнє її електронне уявлення для вищого управління.

3. В процесі передачі інформації в основному використовуються паперові носії.

Крім того, можна відзначити.

- безліч не документованих епізодів управління;
- відсутність у керівництва цілісної картини відбувається на машинобудівному підприємстві або окремих структурних підрозділах;
- затримки отримання інформації, актуальної на момент ухвалення рішення;

### Аналіз програмних засобів забезпечення інформаційної мережі

Найменування ділянки	Програмне забезпечення	Аналіз даних, що поступають	Аналіз даних що передаються
Більшість комп'ютерів машинобудівного підприємства об'єднана в мережу, але низька якість затрудняє роботу по ній			
Планово-економічний відділ  ЛКС 1	Власні розробки на FOXPRO, Excel	Версія 7.7 1С: Бухгалтерії дозволяє передати дані у формі Excel, проте подібне скидання інформації не відладжене і носить нерегулярний характер. Повна несумісність з програмами FOXPRO	Обмін інформацією відбувається лише усередині ділянки, передача її в електронному варіанті відсутня.
Виробничий відділ  ЛКС 2	AutoCad, зв'язок з іншими відділами відсутній.	Немає обміну даними за допомогою комп'ютерної мережі, інформація поступає і передається тільки за допомогою паперових носіїв, або за допомогою безпосереднього спілкування.	
Бухгалтерія  ЛКС 1	1С: Бухгалтерія 6.0, вводиться версія 7.7.	Система має закритий характер на вході. Інформація від інших елементів машинобудівного підприємства електронний не поступає. Вхідна інформація поступає на паперових носіях, або за допомогою усного спілкування	Відбувається передача невеликого обсягу інформації про заробітну плату в планово-економічний відділ.
Фінанси  К	Спеціалізовані програми відсутні	Обмін інформацією по мережі практично повністю відсутній.	
Секретаріат  К	Word, Excel	Мережі немає.	
Комерційний відділ  К	Локальна установка 1С: Бухгалтерії 7.7, програма на FOXPRO по обліку матеріальних цінностей власної розробки	Мережі немає.	

Джерело: авторська

- розбіжності між виконавцями відносно відповідальності за виконання операцій, пов'язаних з документами, (непорозуміння у відносинах між структурними підрозділами, що спільно виконують роботу, виникаючі з поганої взаємної інформативності підрозділів про стан ділових процесів);
- скарги співробітників на інформаційні перевантаження;
- неприйнятні терміни розробки і відправки ділових документів;
- затримки в отриманні ретроспективної інформації, накопиченої на підприємстві;
- складність отримання інформації про поточний стан документа або ділового процесу;
- небажані просочування інформації, що відбуваються через нерегульоване зберігання великих обсягів документації.

Аналіз координаційної взаємодії елементів функціональної системи машинобудівного підприємства. Глибше проаналізувавши структуру взаємозв'язків в організації необхідно визначити координаційний аспект в управлінні, що дозволяє найчіткіше реагувати на поставлену управлінську задачу або зовнішній фактор.

Аналіз функціональної побудови машинобудівного підприємства виявив, що основні виробничі бригади формуються як окремі госпрозрахункові елементи усередині підприємства, включаючи функції постачання, виробництва і збуту. Відповідно до цього матрицю аналізу координаційної взаємодії необхідно представити таким чином:

1-2.

характерні елементи → планування: чи поступають в економічний відділ цінові дані з енергообладнання і матеріалам в різних регіонах країни, відповідні транспортні витрати на доставку; чи відомі терміни реалізації проектів, їх вартість, най вірогідніший вид оплати; чи існують дані по збутових можливостях в різних регіонах країни?

планування → характерні елементи: чи відомі плановані фінансові показники реалізації проектів; частка загальногосподарських (постійних) витрат, яка відноситься на дану бригаду?

1-3.

фінансовий результат → планування: чи одержані дані для податкового планування, інформація про фінансові можливості, резерви підприємства?

планування → фінансовий результат: заплановані величини витрат і прибутків для розрахунку відхилень?

2-3.

фінансовий результат → госпрозрахункові елементи: чи відомий комплекс документального супроводу на всьому протязі проведення і оплати робіт?

госпрозрахункові елементи → фінансовий результат: чи відповідають документи, що поступили, по виробництву і реалізації робіт оптимальному варіанту; чи відповідає вид виробничої оплати запланованому, які відхилення по запланованих виробничих витратах на реалізацію проекту?

Для моделювання швидкості координаційного реагування ділянок машинобудівного підприємства при зміні середовища його функціонування в якості факторів впливу були вибрані:

1. Значне зменшення кількості замовлень в Дніпропетровській області – направлено на другий елемент матриці.

2. Введення Податкового кодексу (прогноз 2015 рік) робить істотний вплив на елемент планування.

Для кожного осередку матриці виявлялися слабкі місця при сумісній реалізації робочого проекту, фактори, які сприяють виникненню помилок, для яких розробляється надалі план заходів щодо їх ліквідації. Одержана матриця (рис. 3.2) дозволяє виявити наступні основні результуючі чинники, що впливають на координаційну систему машинобудівного підприємства:

- повна відсутність стратегічного планування і слабкість розробок;
- істотні вади в документообігу підприємства.

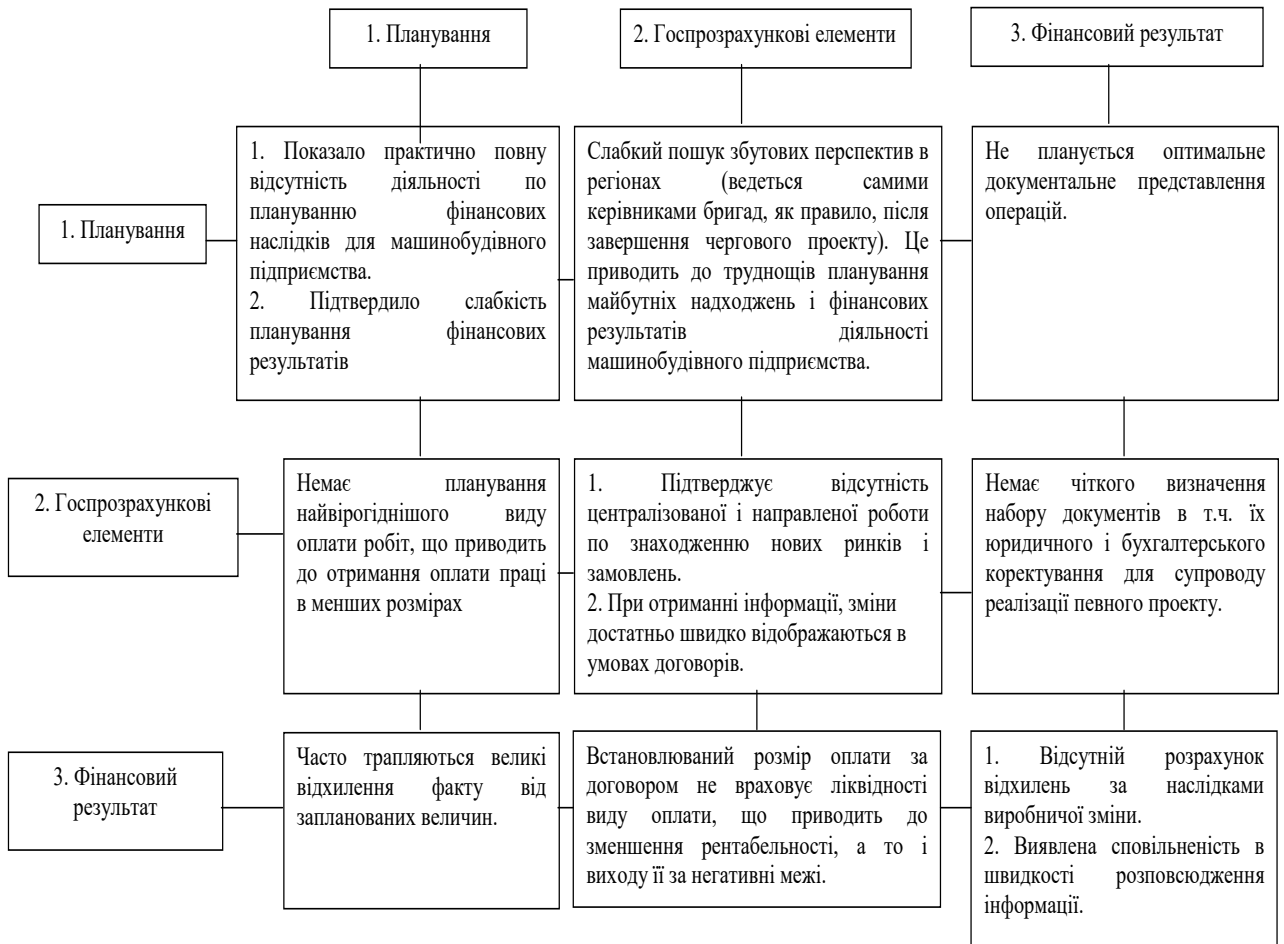


Рис. 3.2. Аналітична матриця координаційної взаємодії основних елементів машинобудівного підприємства

Джерело: авторська

Заходи щодо ліквідації помилок:

– впровадження методичного інструментарію в роботу економічного відділу і бухгалтерії з одночасним збільшенням відповідальності за виникаючі фінансові відхилення по операціях;

– створення схеми документообігу з твердо встановленими термінами передачі інформаційних носіїв і центрами відповідальності за їх дотримання.

Оцінка ефективності стратегічного і тактичного планування. Вже на проведених вище етапах аналізу були виявлені серйозні недоліки в плануванні [29, с. 36]. Експертна оцінка рівня стратегічної і оперативної

систем планування підтвердила, це даному елементу управлінської діяльності приділяється мінімальне значення (табл. 3.5).

Таблиця 3.5.

### Оцінка стратегічного і тактичного планування

Найменування	Стратегічне планування	Тактичне планування
Експертна оцінка	Повна відсутність	Низька
Методичний інструментарій	відсутність	Бюджетування, у витратній частині
Оцінка відхилень	– періодично виникають проблеми ліквідності підприємства; – повільний розвиток підприємства.	Досягає до 30%

В процесі аналізу виявлені наступні негативні чинники:

- проблема підбору професійних кадрів: мало людей, що володіють необхідними знаннями, кваліфікацією, і володіючи певним аналітичним складом мислення;
- проблема розподілу обов'язків: фахівці, здатні здійснювати відповідні функції, максимально завантажені оперативною роботою;
- складність інформаційного характеру об'єднання даних (відсутності цілісної інформаційної мережі);
- певна замкнутість госпрозрахункових елементів.

З метою визначення основних проблемних ділянок при тактичному плануванні, нами був проведений розрахунок відхилень по типовій операції, що полягає в налазці енергообладнання з одночасною його поставкою. У приведеній схемі (рис. 3.3) дамо пояснення до деяких елементів: по-перше, відхилення по витратах реалізації в основному пов'язані з існуванням товарного супроводу або отриманням як оплата за роботи мало ліквідних векселів та інших цінних паперів, що вимагає додаткових витрат на їх подальший продаж; по-друге, змінні виробничі витрати складаються з фонду оплати праці працівників, що здійснюють виконання договору, і витрат на відрядження; по-третє, специфікою структурної побудови машинобудівного підприємства є те, що основні виробничі бригади формуються як окремі

госпрозрахункові елементи всередині підприємства, включаючи функції постачання, виробництва і збуту.

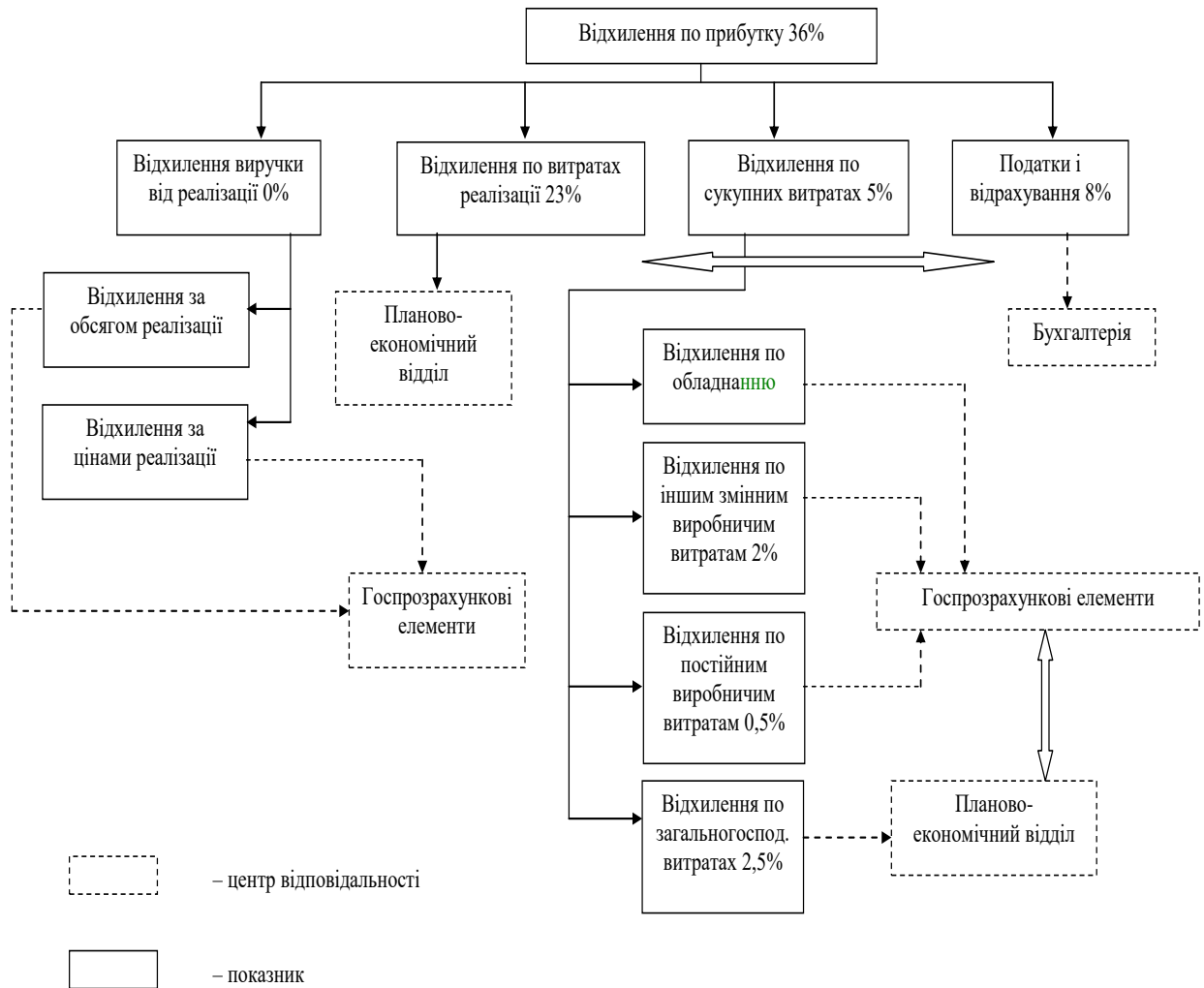


Рис. 3.3. Аналіз відхилень в тактичному плануванні

Максимальна величина відхилення в 23%, отримана на ділянці планово-економічного відділу, сформувалася під впливом двох чинників:

- макроекономічного – розповсюдженням не грошових форм оплати в результаті кризи фінансової системи країни;
- внутрішнього – вже відміченого недоліки по нерозвиненості системи планування.

В той же час нульовий показник відхилення по одержаній виручці свідчить про те, що машинобудівне підприємство в особі керівників бригад можуть призначати таку ціну робіт, яка б забезпечувала покриття всіх витрат

і отримання певного розміру прибутку. Проте керівники виробничих підрозділів у відриві від інформації про платоспроможність клієнтів, яка повинна поступати з планово-економічного відділу, не враховують дисконт втрат при отриманні оплати товарами або векселями, а також час можливого перерахування грошових коштів.

Відмінність фактичних загальногосподарських витрат від планових величин в основному говорить про наближене прогнозування необхідних витрат по відділах. Відхилення формування кінцевого результату також відбуваються через бузучасть бухгалтерії в податковому плануванні операцій, що проводяться.

Основний висновок, одержаний контролерами при аналізі і оцінці ефективності системи планування:

- великі фінансові втрати підприємства при реалізації своєї господарської діяльності через відсутність тактичного прогнозування результатів операцій;

- повільна реалізація вибраної стратегії по проникненню в інші регіони і розширенню спектру послуг, що представляються, через „вузькість” стратегічного планування.

Аналіз фінансових потоків. Фінансова політика машинобудівного підприємства відносно дебіторів характеризується пріоритетом збереження регіонального ринку над виконанням обов'язків по оплаті виконаних робіт в повному обсязі у встановлені терміни. Подібні дії виправдовували себе в умовах нестабільного ринку. Проте у момент дослідження склалася ситуація, коли основна дебіторська заборгованість поєднується з неактивними, неперспективними регіонами. При цьому на нових ринках підприємство прагне дотримуватися політики негайної оплати після закінчення етапу робіт, або передоплати. Необхідно продовжити практику жорсткого впливу на терміни оплати виконаних послуг з підтримкою кращих цінових умов для замовника.

Використання засобів:

1) Слабкий контроль загальногосподарських витрат (таблиця 3.6):

$$S_{\text{загальногосподарських витрат}} = \sum_3 (2_3^{\hat{\delta} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}} - 2_3^{i \hat{\alpha} \hat{\epsilon}}) / 1,2 * \hat{I}_k^{i \hat{\delta} \hat{\alpha}} \quad (3.11),$$

де  $i$  – загальногосподарська ділянка;

$2_3^{\hat{\delta} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}}$  – фактичні річні витрати на ділянці;

$2_3^{i \hat{\alpha} \hat{\epsilon}}$  – можливі річні витрати на ділянці.

Таблиця 3.6.

### Оцінка фінансових втрат на ділянці загальногосподарських витрат

Найменування ділянки	$2_3^{\hat{\delta} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}}$ , грн	$2_3^{i \hat{\alpha} \hat{\epsilon}}$ , грн	$S_{\text{загальногосподарських витрат}}$ , грн
Автопарк	212014	179312	19076
Матеріальне забезпечення діяльності адміністративно-господарського персоналу	192254	153100	22840
Бібліотечний фонд	98121	78652	11357
Всього з врахуванням $\hat{I}_k^{i \hat{\delta} \hat{\alpha}}$ :			37291,1

Джерело: авторська

2) Слабкий податковий контроль типових операцій: проводився аналіз річного обсягу договорів, передуючих даті початку інтеграції контролінгу в систему управління (таблиця 3.7).

$$S_{\text{іт}} = \sum_3 n_i * (E_3^{i \hat{\nu} \hat{\delta} \hat{\epsilon} \hat{\delta}} - E_3^{\hat{\delta} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}}) \quad (3.12),$$

де  $i$  – певний вид операцій, в яких знайдена методична помилка;

$n_i$  – плановане річне число операцій певного вигляду;

$E_3^{i \hat{\nu} \hat{\delta} \hat{\epsilon} \hat{\delta}}$  – середній податковий ефект по операції, розрахований по оптимальному варіанту;

$E_3^{\hat{\delta} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}}$  – середній податковий ефект по операції, одержаний по факту.

**Розрахунок економічного ефекту при податковій оптимізації  
типових операцій у фінансово-господарській діяльності  
машинобудівного підприємства**

$i$	$n_i$ , шт	$E_s^{i \text{ до } \delta i}$ , грн.	$E_s^{\delta \text{ до } i}$ , грн.	$S$ , грн.
Настройка ІС програм. Варіанти: факт – цивільно-правовий договір; оптимальний – договір з фірмою на надання послуг інформаційно-консультантів.	2	1000	300	1400
Договір основної діяльності. Варіанти: факт – зниження боргу з метою отримання негайної грошової оплати; оптимальний – планування ситуації і договірна робота із замовником з метою досягнення негайної 100% оплати.	2	25000	–	50000
Матеріальні закупівлі підзвітними особами. Варіанти: факт – закупівлі здійснюються, децентралізовано по вибору працівника; оптимальний – централізація закупівель з метою збільшення вхідного ПДВ.	75	50	15	2625
Всього $S$ :				54025

Джерело: авторська

Податковий ефект полягає в одержаній при порівнянні варіантів додатковій фінансовій вигоді за вирахуванням негативних наслідків, які прямим чином впливають на кінцевий результат. Наприклад, податковий ефект отримання додаткової собівартості дорівнює сумі розрахованої перемноженням величини додаткової собівартості на ставку податку на прибуток (економія на податку на прибуток); додатковий ПДВ, залежно від напрямку операції приймається в повній сумі або як позитивний момент (ПДВ до заліку), або як негативний (ПДВ до сплати).

Жорстка фінансова і юридична позиція відносно контрагентів – неперспективних боржників, за оцінкою здатна надати підприємству додаткові 442,9 тис. грн. (таблиця 3.8).

Аналізуючи облікову політику машинобудівного підприємства, можуть виникнути два випадки, залежно від форми ведення бухгалтерського обліку:

По відвантаженню: в цьому випадку всі податки з цієї суми вже сплачені або виставлені до оплати до бюджету.

$$S_{\text{ада.çàäî ð}} = (S_i - I_i) - \sum_{i=1}^n (S_i * (1 + R)^{-T}) \quad (3.15)$$



де  $i$  – досліджуваний контрагент, який визнаний неперспективним до подальшого партнерства;

$T$  – часовий період, після закінчення якого передбачається отримання дебіторської заборгованості (в тому випадку, якщо не робляться ніякі дії).

$R$  – ставка дисконтування;

$S$  – сума дебіторської заборгованості;

$I$  – експертна оцінка витрат на повернення боргу.

По оплаті: при отриманні грошових коштів на покриття боргу сплачуються ПДВ і податок на прибуток.

$$S_{\text{ада.çàäî ð}} = (S_i - N_i - I_i) - \sum_{i=1}^n (S_i - N_i) * (1 + R)^{-T} \quad (3.16)$$



де  $N$  – податки, виставлені до оплати при веденні бухобліку по оплаті;

$$N_i = \left( \frac{k_{i \text{ АН}}}{1 + k_{i \text{ АН}}} \right) * S_i + k_{i \text{ ðèä}} * \left( \frac{1}{1 + k_{i \text{ АН}}} * S_i - I_s^{\text{мá}} \right) \quad (3.17),$$

де  $k_{i \text{ АН}}$  – коефіцієнт податку на додану вартість;

$k_{\text{податку}}$  – коефіцієнт податку на прибуток;

$I_3^{\text{мі}}$  – експертна оцінка собівартості, що доводиться на суму аналізованої виручки.

Подібне представлення розрахунків з фінансової точки зору має сенс тільки на даний момент часу, оскільки по сумі сплачувані до бюджету податки рівні і в тому і іншому випадку.

Ставку дисконтування приймемо рівній ставці рефінансування НБУ України в кінці 2009 року, а саме  $R = 17\%$ .

Для організації, що розглядається нами, облікова політика якої припускає ведення бухгалтерського обліку по оплаті, розрахунку ведеться по другому варіанту (таблиця 3.8).

Слід зазначити, що одержаний фінансовий виграш є одноразовим на відміну від попередніх, тобто діє лише протягом року, що доводиться на аналітичний етап.

Інвестиційна політика машинобудівного підприємства: відмінність даного елемента аналізу фінансових потоків полягає в неможливості вирішення цього питання на аналітичному етапі, оскільки ринкове розширення підприємства вимагає значного часу і можливе лише при дієвій системі підтримки управлінських рішень. Проте, вже при попередньому дослідженні, стає ясно, що підприємство має чітко обмежений спектр робіт, межі якого практично не змінюються. Інвестування коштів на розвиток цих регіонів може значно поліпшити фінансове положення підприємства.

Визначення фінансового положення машинобудівного підприємства і його фінансових можливостей. Необхідно врахувати, що основною метою аналізу фінансового стану підприємства в рамках процесу інтеграції контролінгу, є пошук фінансових коштів на забезпечення інноваційного проекту, з умовою мінімального впливу виробленого грошового відтоку на поточну виробничу роботу підприємства. Таким чином, здійснюється свого роду пошук прихованих фінансових резервів підприємства.

Таблиця 3.8.

## Розрахунок ефективності витребування боргів

№	Найменування контрагента	Перспективність співпраці	подальшої	Управлінське рішення	$S_i, грн$	$I_i, грн$	$T, рік$	$k_{i \text{ АН}}$	$k_{i \text{ дєа}}$	$I_s^{\bar{m} \acute{a}}$ , грн	$(1 + R)^{-\gamma}$	$S_{\text{ааа.çààí ð}}$
1	ВАТ “Дніпренерго”	“Дніпренерго” є енергосистемою. Починаються реструктуризації. Участь в процедурі за умови збереження лояльності не викличе розірвання партнерських відносин	дефіцитною	Витребування боргу	408000	8000	3	0,2	0,3	302000	0,268537	232359
2	ВАТ “Запоріжжяобленерго”	Перспективний партнер, здатен забезпечити велику кількість договорів. При спільному економічному рості здатен погасити всі борги.	здатен	Відмова	314000	-	-	-	-	-	-	-
3	ВАТ “Відраденське”	Випадковий заказ на проведення робіт, звідси необхідності економічних відносин.	на проведення	Витребування боргу	60000	15000	10	0,2	0,3	48623	0,012493	33967
4	Запорізька філія УНДІ “Укрсільенергопроект”	Перспективний партнер, здатен забезпечити велику кількість договорів. При спільному економічному рості здатен погасити всі борги.	здатен	Відмова	291000	-	-	-	-	-	-	-
5	АТ “Основа”	Неперспективний партнер		Витребування боргу	300000	100000	5	0,2	0,3	214300	0,111774	110544
6	ВАТ “ЗАЛК”	Велика організація. При економічному рості здатен надати крупні замовлення.	здатен	Відмова	100000	-	-	-	-	-	-	-
7	ВАТ “Миколаїв обленерго”	Перспективний партнер		Відмова	151000	-	-	-	-	-	-	-
8	ООО “Система”	Неперспективний партнер		Відмова	188000	-	-	-	-	-	-	-
9	ООО “Запоріжжя-сервіс”	Перспективний партнер		Відмова	200000	-	-	-	-	-	-	-

Підсумкова  $S_{\text{ааа.çààí ð}}$  : 378870

У даному процесі широко використовується інструментарій фінансового аналізу, проте в роботі не раз вже наголошувалася слабкість такого дослідження для підтримки управлінських рішень при виборі як основа бухгалтерської звітності. Тому пропонується до використання попереднє формування балансу, на основі якого проводиться експрес-аналіз фінансового положення підприємства (табл. 3.9).

Таблиця 3.9.

### Експрес-аналіз фінансового стану підприємства

Напрямок аналізу	Найменування фінансового показника	Величина	
		2007 р.	2008 р.
1. Оцінка фінансової стійкості підприємства	1. Коефіцієнт незалежності	0,78	0,78
	2. Питома вага позикових засобів	0,22	0,22
	3. Співвідношення позикових і власних засобів	0,28	0,28
	4. Питома вага дебіторської заборгованості у вартості майна	0,17	0,21
	5. Питома вага власних і довгострокових позикових засобів у вартості майна	0,78	0,78
2. Показники платоспроможності	1. Коефіцієнт поточної ліквідності	0,85	0,91
	2. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,06	0
3. Показники ділової активності	1. Загальний коефіцієнт оборотності	0,71	0,78
	2. Оборотність запасів	34,35	39,21
	3. Оборотність власних засобів	0,91	0,99
4. Показники рентабельності	1. Рентабельність продажу	0,016	0,008
	2. Рентабельність капіталу	0,011	0,006
	3. Рентабельність власних засобів	0,015	0,007

Мета аналізу фінансового положення підприємства – пошук джерел інвестицій на реалізацію всіх положень в рамках упровадження системи контролінгу. Частина з них ми вже визначили на попередніх кроках попереднього етапу:

- скорочення витрат при функціональній реорганізації підприємства;
- скорочення фінансових втрат при реалізації своїх послуг, робіт;
- витребування дебіторської заборгованості.

Перевищення необоротних активів над оборотними коштами закономірне, враховуючи специфіку діяльності підприємства, проте

детальніше дослідження складу основних засобів дозволяє зробити висновок про наявність достатньо великого порівняно з масштабами підприємства автопарку. Автомашини не використовуються в комерційних цілях, тільки для власних потреб. Реалізація виявленої зайвої частини основних засобів дозволить не тільки одержати близько 200 тисяч гривень, але і скоротити витрати на податку на майно і витрати на їх обслуговування.

Вище перераховані дії по вивільненню грошових коштів, крім функції інвестування в систему контролінгу, повинні розв'язати і проблему ліквідності машинобудівного підприємства. Низькі показники, що одержані в ході аналізу, зменшуються до того ж в динаміці, сигналять про необхідність вживання рішучих заходів по виходу підприємства з ризикової зони непогашення термінових платежів.

### **3.2. Апробація методики оцінки ефективності системи контролінгу**

Проведений аналіз показує повну відсутність контролінгових функцій на машинобудівному підприємстві, слабку координаційно-інформаційну систему управління і „не оптимальність” функціональної структури. Фінансові можливості підприємств дозволяють визначити вкладення на інновацію без істотного збитку основної господарської діяльності підприємства. Доцільним представляється одночасне перестроювання всіх функціональних і інформаційних систем машинобудівного підприємства з упровадженням концепції контролінгу в сферу управління.

Одержані дані дозволяють перейти до відповідального етапу ухвалення рішення про доцільність інтеграції системи контролінгу в управлінську систему підприємства. Для цього спрогнозуємо додаткові фінансові надходження від функціонування системи контролінгу.

Враховуючи, що стратегія розвитку підприємства визначена, як швидке розширення її ринкових меж, агресивне завоювання регіонів, то вивільнення

функціональних елементів і відповідно економічний вигравш від формування системи контролінгу необхідно перенаправляти на підтримку цього процесу. Тому для даного випадку функціональний ефект  $\overset{\circ}{A}_{\delta \acute{\sigma} \acute{\epsilon} \ddot{\sigma}}$  приймемо рівним нулю.

Управлінський ефект  $\overset{\circ}{A}_{\delta \acute{\sigma} \acute{\epsilon} \ddot{\sigma}}$  розрахуємо шляхом знаходження середньої річної величини фінансових втрат в результаті ухвалення неправильних або неоптимальних управлінських рішень внаслідок надходження помилкової інформації. В якості аналітичного тимчасового періоду приймемо п'ять попередніх років, що дозволить з достатнім ступенем точності одержати необхідний показник (табл. 3.10).

Таблиця 3.10.

**Розрахунок середньої величини фінансових втрат неоптимальних рішень в системі управління**

2004 рік	2005 рік	2006 рік	2007 рік	2008 рік
32000	563100	456300	394700	256240
$\overset{\circ}{A}_{\delta \acute{\sigma} \acute{\epsilon} \ddot{\sigma}} = 340468$ грн				

Тепер необхідно визначити ефект розширення підприємства  $\overset{\circ}{A}_{\delta \acute{\sigma} \acute{\epsilon} \ddot{\sigma}}$ .

Оцінимо стратегічний потенціал підприємства, для чого розрахуємо ступінь завантаження ринку по кожному виду діяльності:

$$k_3^{\acute{\sigma} \acute{\alpha} \acute{\alpha} \acute{\iota} \acute{\delta}} = N_3^{\delta \acute{\alpha} \acute{\epsilon} \ddot{\sigma}} / N_3^{\acute{\alpha} \ddot{\sigma} \acute{\iota} \acute{\alpha}} * 100, \% \quad (3.18)$$

де  $N_3^{\acute{\alpha} \ddot{\sigma} \acute{\iota} \acute{\alpha}}$  – вірогідне річне число операцій при максимально можливому розширенні і завантаженні ринку послуг з енергетичного аудиту для і-го виду діяльності наступного року; для розрахунку цього показника необхідно брати найбільш песимістичну оцінку, щоб виключити достатньо ризиковані інвестиції і одержати ефект максимально швидко (це необхідно в умовах поганого фінансового положення машинобудівного підприємства, коли

втрата певної частини засобів може визначити „обвал” на інших ділянках виробництва).

$N_3^{\hat{\sigma} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}}$  – фактичне річне число операцій по цьому виду діяльності для і-го виду діяльності.

Величина зворотна коефіцієнту завантаження є коефіцієнтом щорічного розширення ринку:

$$k_3^{\hat{\sigma} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}} = 1/k_3^{\hat{\sigma} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}} \quad (3.19)$$

Економічний ефект від управлінських зусиль по розвитку підприємства на ринку і – го виду діяльності в j-ий рік складе:

$$S_{ij}^{\hat{\sigma} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}} = \sum_i ((k_3^{\hat{\sigma} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}} * P_3^{\hat{\pi} \hat{\delta}} * N_3^{\hat{\sigma} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}} * (k_3^{\hat{\sigma} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}} - 1) - I_{i \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}}^{\hat{\sigma} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}}) * (1 + R)^{-j} - I_{i \hat{\pi} \hat{\delta}}^{\hat{\sigma} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}} \quad (3.20)$$

де  $P_3^{\hat{\pi} \hat{\delta}}$  - середня сума чистого прибутку з договору для і-го виду діяльності;

$I_3^{\hat{\sigma} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}}$  – необхідна сума інвестицій;

$k_3^{\hat{\sigma} \hat{\alpha} \hat{\epsilon} \hat{\delta}}$  – коефіцієнт збільшення обсягів і -го виду діяльності;

$R$  – коефіцієнт дисконтування.

Показники ефективності інвестування засобів в розвиток тих або інших видів робіт представлені в таблиці 3.11.

Виходячи з існуючих джерел фінансування (для нашого випадку на ці цілі виділені кошти, одержані від ліквідації „старих” боргів – таблиця 3.9 і фінансові кошти, вивільнені при зміні функціональної структури), вибираються ті види робіт, які мають позитивну прибутковість.

Сума додаткових фінансових надходжень від тих, що інвестуються, і видів діяльності, що відповідно розвиваються, складе:

**Оцінка ефективності управлінських зусиль у сфері інвестування стратегічного розширення діяльності підприємства (j = 9)**

Вид діяльності	Частка даного виду робіт в загальному обсязі доходу, %	$P_j^{nd}$ , грн..	$N_j^{\delta \text{ àèò}}$	$N_j^{\alpha \text{ òì á}}$	$k_j^{\text{càààì ò}}$ , %	$k_j^{\delta \text{ òì çø}}$	$\dot{A}_j^{\delta \text{ òì çø}}$	$I_{\text{àì ò.}^3}^{\delta \text{ òì çø}}$ , грн	$I_{\text{ì ò.}^3}^{\delta \text{ òì çø}}$ , грн	$S_i^{\delta \text{ òì çø}}$ , грн
Енергоаудит	3	1200	8	17	47	2,13	$2,13 j * 10848$	160000	20000	1213659
Релейний захист	25	11200	23	42	55	1,83	$1,83 j * 213808$	500000	30000	4277739
Електротехнічне обладнання	34,5	1500	15	19	79	1,27	$1,27 j * 6075$	2000	35000	-41436
Теплова автоматика та виміри	12	2100	7	11	64	1,57	$1,57 j * 8379$	40000	6000	29750
Автоматизовані системи управління	5	5300	8	15	53	1,88	$1,88 j * 37312$	95000	23000	859039
Системи комерційного обліку палива, теплової та електричної енергії	9	700	16	31	52	1,94	$1,94 j * 10528$	0	3000	337023
Обладнання телемеханіки та зв'язку	11	1300	13	19	68	1,46	$1,46 j * 7774$	10000	1200	40361
Модульні котельні	0,5	1100	1	3	33	3	$3 j * 2200$	120000	30000	1556889

$$S_i^{\delta i \zeta \phi} = \sum_i \sum \left( (k_s^{\delta i \zeta \phi} * P_3^{\bar{n} \delta} * N_3^{\delta \hat{a} \hat{e} \delta} * (k_s^{\delta i \zeta \phi} - 1) - I_{i \hat{a} i \bar{n} \delta, 3}^{\delta i \zeta \phi}) * (1 + R)^{-\gamma} \right) - I_{i \hat{a} i \bar{n} \delta, 3}^{\delta i \zeta \phi} \quad (3.21),$$

Інвестиційний внесок ( $I_3^{\delta i \zeta \phi}$ ) може розбитися на дві частини: одноразову, тобто разову суму інвестицій для захоплення ринку, і постійну, необхідну для щорічного утримання завойованих позицій машинобудівного підприємства на ринку і подальше розширення меж впливу. Далі при розрахунку ефективності контролінгу ці дві складові ввійдуть до складу відповідних витрат по формуванню і підтримці системи контролюінгу, а позитивний потік відповідає економічному ефекту від розширення діяльності підприємства ( $A_{\delta i \zeta \phi}^{\hat{e} i \delta \delta}$ ).

Необхідно також визначити суму інвестиційних коштів на формування системи контролінгу і витрати на поточну підтримку її функціонування. Частина вказаних витрат закладається при плануванні побудови корпоративної інформаційної системи підприємства (Додаток Ж). Окрім цього врахуємо також витрати на утримання апарату відділу контролінгу та його матеріальне постачання (таблиця 3.12).

У таблиці 3.13 відображені кінцеві результати проведених розрахунків по економічних ефектах, одержаних, як на аналітичному етапі, так і на планованому етапі впровадження контролінгу.

Враховуючи специфіку напряму впливу контролінгу на систему управління і підприємство в цілому, функціональні особливості структури підприємства, було ухвалено рішення про підпорядкування відділу контролінгу безпосередньо фінансовому директору. Робоча команда відділу контролінгу створюється з працівників підприємства, причому при одночасному поєднанні своїх обов'язків і контролінгових функцій.

Таблиця 3.12.

## Витрати на формування системи контролінгу

Статті витрат	Умови	Сума, грн	
Розділ 1. Однократні фінансові вкладення у створення системи контролінгу на підприємстві			
Матеріально-технічне забезпечення	З врахуванням $\hat{I}_k^{i \delta e a}$	53060	
Всього за розділом 1:		53060	
Розділ 2. Поточні витрати функціонування системи контролінгу			
Заробітна плата спеціалістів відділу контролінгу		Форма тр. взаєм. $k_k^{\delta \partial}$	
Начальник відділу	60000	1	58926
Контролер	48000	1	47140,8
Контролер	48000	1	47140,8
Контролер	48000	1	47140,8
	З врахуванням $\hat{I}_k^{i \delta e a}$		42000
Всього за розділом 2:			242348,4

Здійснивши співвідношення кандидатури вимогам контролінгової концепції, було прийнято включити в групу фахівців трьох відділів планово-економічного, фінансового сектора і маркетингу (так званий комерційний відділ) (рис. 3.4). Швидше за все, в умовах проведення процедури інтеграції контролінгу на підприємствах середніх і малих масштабів, як і в нашому випадку, економічно недоцільним буде створення відділу контролінгу як окремої функціональної одиниці, що складається з фахівців, які концентрують свої зусилля тільки в цьому напрямі. Виникаючий при цьому недолік, – відвернення фахівців-аналітиків від контролінгових функцій поточною роботою у відділах, компенсується підвищенням чутливості і реакції на те, що відбувається зміни як всередині, так і поза підприємством, оскільки члени аналітичної групи в той же час беруть участь і в роботі трьох основних відділів.

**Економічна оцінка ефективності системи контролінгу на  
машинобудівному підприємстві**

Найменування показників		Чисельне значення							
Економічна вигода, отримана в результаті проведення аналітичних заходів, грн		На пртязі 1 року	Постійно						
		378870	138457,1						
Одноразові фінансові вкладення на проведення аналізу передумов впровадження концепції контролінга, грн		53032							
Час, витрачений на проведення аналітичного етапу, років		1							
Одноразові фінансові вкладення у створення системи контролінга на підприємстві, грн		1125424							
Річна економічна вигода від дії системи контролінга, грн		340468+ $\dot{A}_{\delta i \varphi}^{ei \delta}$							
Поточні витрати функціонування системи контролінга, грн		425904							
Період впровадження системи контролінга, років		2							
Строк окупності проекту, років		3,7							
Дисконтований сукупний фінансовий ефект, грн									
Рік									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
280727	-307356	-149168	32187	245562	501839	815804	1209294	1716856	2396258

Визначив основною стратегією розвитку підприємства – розширення комплексу робіт, що проводяться, і послуг, що надаються, а також регіону діяльності, поєднання зусиль маркетолога з швидкою і якісною інформацією планово-економічного відділу, що є центром планування витрат, і фінансів, які визначають кінцевий результат за допомогою податкового планування, дозволить досягти стратегічної мети не тільки в найменші терміни, але і з найменшими втратами [211, с. 16-21; 216, с. 20]. Тим паче, що підпорядкувавши відділ контролінгу безпосередньо фінансовому директору, наділеному правом і обов'язком підписання договорів, тобто що є практично останньою інстанцією, ми створюємо прямий потік інформації підтримки управлінських рішень без зайвих елементів, на яких можлива її втрата.

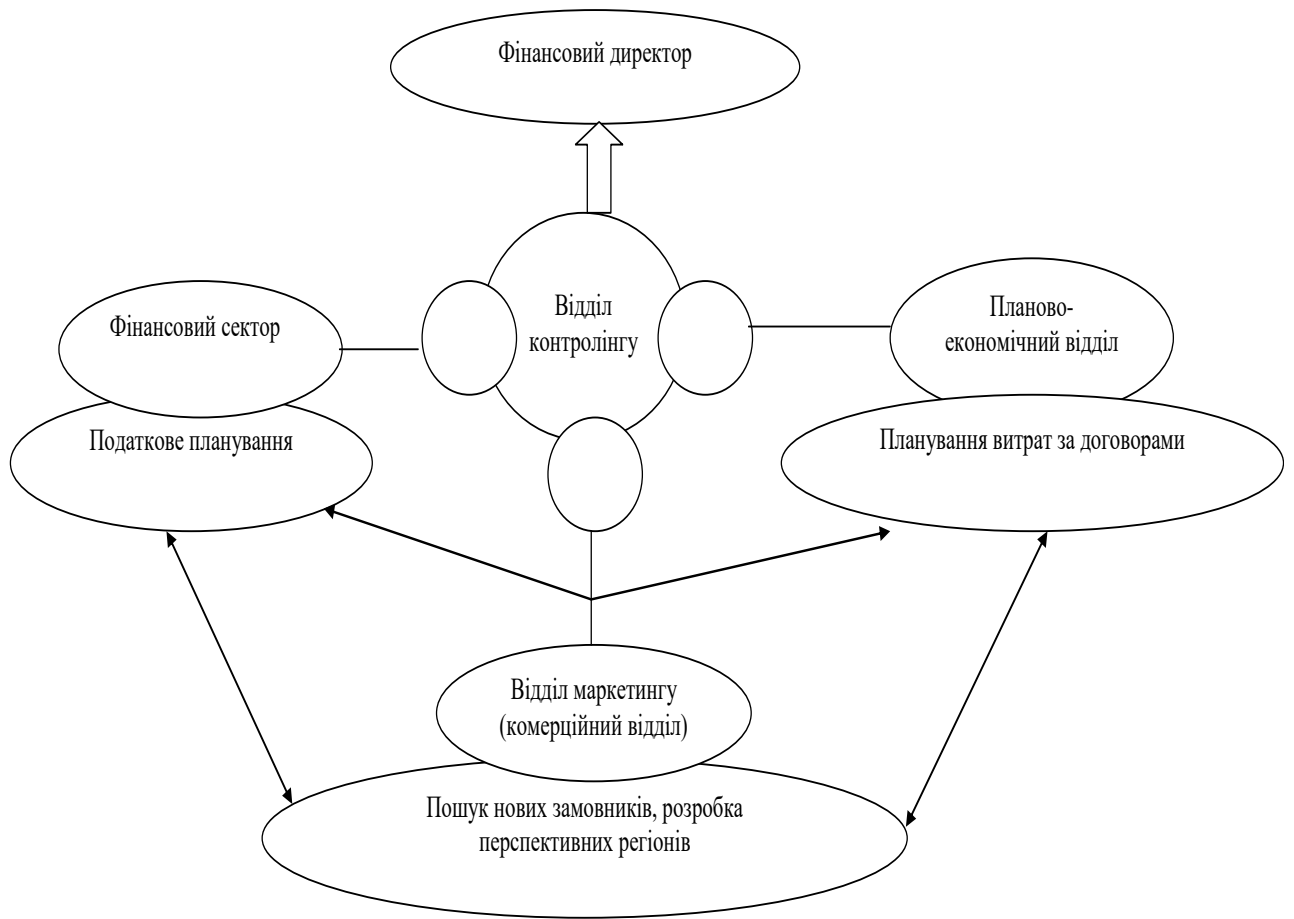


Рис. 3.4. Формування відділу контролінгу

Джерело: авторська

Втім, при створенні таких робочих команд з'являється небезпека появи проблеми обмеженості інформації тільки тими сторонами, які беруть участь в роботі відділу контролінгу. Зокрема, це може відбутися через людський чинник перебільшення значущості своєї роботи. Аналітики повинні усвідомлювати, що тільки повна зовнішня і внутрішня інформація зі всіх елементів функціонального механізму машинобудівного підприємства здатна наблизити управління до оптимального цільового результату.

Відповідно до намічених раніше стратегічних і оперативних задач машинобудівного підприємства, визначаються і основні задачі формованого відділу контролінгу:

- координація управлінської діяльності в секторі фінансів;

Будь-який фінансовий проект повинен ретельно спланований. При реалізації фінансової схеми, кожен елемент функціональної системи підприємства повинен точно знати всю послідовність своїх дій. Крім того, з'являється центр відповідальності за успішність в досягненні намічених результатів.

– інформаційна і консультантська підтримка ухвалення управлінських рішень на всіх рівнях, створення загальної інформаційної системи на машинобудівному підприємстві;

Відділ контролінгу забезпечує збір будь-якої фінансової інформації для керівництва.

– планування рентабельності;

Не дивлячись на певну фінансово-господарську відособленість виробничих підрозділів, відділ контролінгу, володіючи всією інформацією про збутові можливості ринку (яка поступає з відділу маркетингу) повинен брати участь при укладенні будь-якого договору, щоб виключити „програшні” варіанти та не „розпилувати” оборотні кошти на малорентабельні операції.

– фінансовий облік і планування потоків грошових коштів, і, як наслідок, забезпечення раціональності їх використання;

В рамках цієї задачі реалізується загальне фінансове планування, включаючи податковий аспект. Забезпечуючи оптимальну рентабельності і необхідні терміни фінансових надходжень і жорсткий контроль за їх використанням, відділ контролінгу покликаний значно збільшити ефективність фінансової політики машинобудівного підприємства.

– контроль і регулювання виконання управлінських рішень;

Відділ контролінгу повинен підвищити якість і терміни реалізації управлінських рішень; для реалізації цієї задачі він наділяється повноваженнями по використанню всіх інструментів стимулювання і покарання.

– оцінка фінансового результату діяльності підприємства;

Аналітики повинні розробити чітку систему оцінки трудової участі кожного функціонального елементу підприємства. При цьому аналіз кінцевих результатів повинен йти зверху вниз, від фінансового підсумку діяльності підприємства в цілому до конкретного внеску кожного фахівця. Ця інформація використовується при розподілі фонду оплати праці і в системі стимулювання якості і продуктивності роботи.

– методична допомога фінансового характеру в роботі всіх відділів.

Реалізація цієї задачі укладається в концепцію необхідності розповсюдження ідеології контролінгу на роботу всіх ділянок машинобудівного підприємства. На перших етапах формування контролінгу, швидше за все, від керівництва потрібно введення принципу обов'язковості по виконанню відділами всіх методичних рекомендацій, щоб зламати консерватизм, присутній у більшості людей.

Відповідно до всіх змін, прийнятих на аналітичному етапі, і управлінських рішень відносно відділу контролінгу, формується організаційно-функціональна система підприємства (рис. 3.5), що має наступні риси:

– відділ контролінгу підкоряється безпосередньо фінансовому директору, що є основним заступником генерального директора, при цьому утворюється безпосередній інформаційний потік до вищого управління;

– окремі члени контролінгової групи виведені з підпорядкування керівника інших рангів, що виключає небезпеки подвійного підпорядкування;

– зберігаються за аналітиками окремі функції у відділах, але ці функції не вимагають безпосереднього управління з боку керівників відділів;

– забезпечується робоче навантаження на фахівців-контролерів в умовах невеликих масштабів підприємства, і багато разів збільшується швидкість інформації що поступає в аналітичний відділ по цих ділянках;

– усунені конфліктні ділянки, виявлені на аналітичному етапі інтеграції контролінгу;

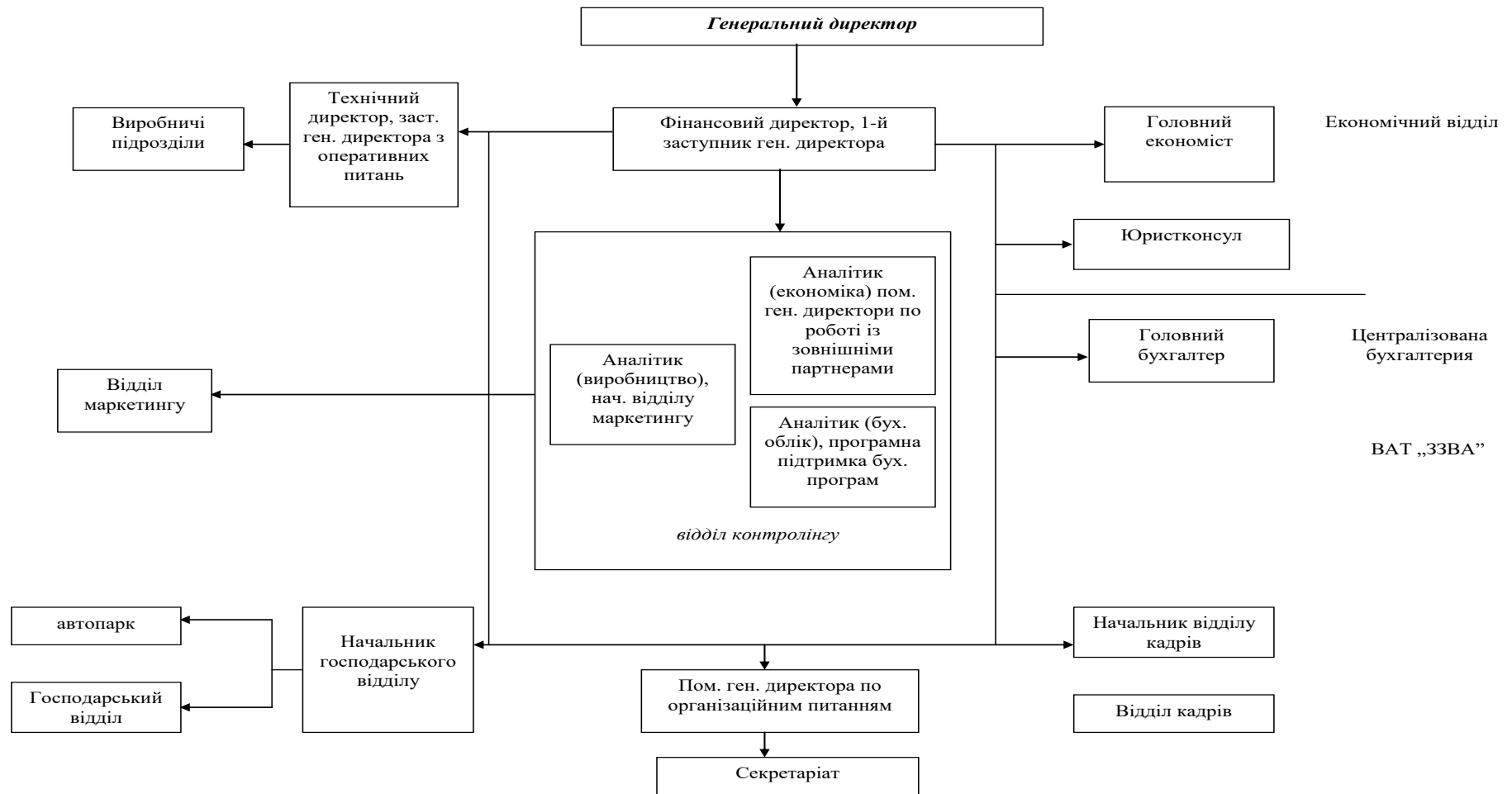


Рис. 3.5. Організаційно-функціональна структура в рамках системи контролінгу

– зберігається госпрозрахункова структура відносин з виробничими бригадами;

– реорганізований комерційний відділ, на його місці з'являється відділ маркетингу, покликаний централізовано здійснювати пошук замовлень, вести цілеспрямовану політику по освоєнню нових ринків.

При створенні корпоративної інформаційної системи машинобудівного підприємства повинні бути вирішені наступні задачі:

1) Інформаційне забезпечення вищого керівництва в зрозумілій і досяжній формі.

2) Інформаційно-координаційний зв'язок між необхідними елементами управлінської системи.

3) Виключення дублювання інформаційних потоків.

4) Скорочення потоків передачі інформації на паперових носіях.

Посилення ступеня автоматизації робочих місць (перш за все, шляхом оптимізації програмного забезпечення елементів системи управління підприємства).

Першим етапом зі створення ефективної інформаційної системи на машинобудівному підприємстві є формування загального представлення її структури на основі даних проведеного аналізу існуючого положення справ, побажань всіх учасників процесу з урахуванням необхідного напрямку і обсягу інформації, який би хотів бачити, вище керівництво (Додаток Д). Одержаний при цьому інформаційний пакет можна відсортувати і представити у вигляді сукупності положень, на базі яких надалі створюється структурний макет корпоративної системи.

Як інструмент управління машинобудівним підприємством, комплексна система автоматизації повинна мати галузеву орієнтацію і бути набором функціональних модулів, направлених на автоматизацію певних бізнес-процесів:

Управління персоналом: штатний розклад; облік кадрів; табельний облік; облік праці і заробітної плати.

Бухгалтерський облік і звітність:

- облік касових операцій;
- розрахунки з підзвітними особами;
- облік операцій на розрахункових рахунках;
- облік основних засобів;
- зведений бухгалтерський облік;
- типова бухгалтерська звітність;
- облік розрахунків з дебіторами і кредиторами.

Управління документообігом: зберігання інформації про клієнтів і партнерів; зберігання зразків документів; планування і контроль заходів і контактів; складання, облік і контроль договорів.

Складський облік: рух і облік продукції, товарів, тари; ведення карток складського обліку; робота з видаленими складами.

Управління збутом: маркетинг (аналіз ринку споживачів); розрахунки з покупцями і замовниками; робота з вихідними контрактами.

Управління постачанням: маркетинг (аналіз ринку постачальників); розрахунки з постачальниками і підрядчиками; робота з вхідними контрактами.

Управління технічною підготовкою виробництва: розробка виробничих регламентів; планування і облік виробничого обладнання; планування допоміжного виробництва; розробка і впровадження нових технологій.

Управління виробництвом: формування виробничої програми; оперативно-календарне планування; аналіз виконання і коректування виробничих завдань.

Управління фінансами: розробка бюджету доходів і витрат; контроль руху грошових коштів; ведення розрахунків з покупцями і постачальниками; ведення розрахунків з бюджетами; управління кредитами, інвестиціями; операції з цінними паперами.

Другим кроком побудови методологічно пов'язаної системи інформаційної взаємодії всіх ділянок управління стала побудова єдиної

мережі в офісі підприємства (додаток Д, рис. Д.3.1). А також модернізація окремих ділянок в цілях приведення їх до технічної можливості участі в ефективній роботі системи.

Представлений необхідний теоретичний набір корпоративної інформаційної системи реалізується в програмному вигляді. Короткий опис структури процесу розробки інформаційної системи представлений в Додатку Д.

Система повинна підтримувати таку схему взаємодії між модулями і автоматизованими робочими місцями, яка відповідала б вимогам і технічним можливостям користувача. Найважливішими параметрами інформаційної системи є надійність, масштабність, безпека. Автоматизація діяльності по управлінню персоналом дає:

- оперативність контролю і можливість отримання несуперечливих і повних даних про структуру підприємства, позиції штатного розкладу і співробітників;
- жорсткий контроль за діяльністю дочірніх підприємств;
- систему розробки звітної документації, що настроюється;
- перехід на нові технології і методи роботи;
- поліпшення умов праці;
- гнучкість управління.

Перш за все, необхідно зрозуміти для всіх відділів та їх керівників, що неможливо створити універсальну, постійну в часі методичну структуру інформаційної системи машинобудівного підприємства. Будь-яка спроба створення подібного набору методичного інструментарію приречена на провал, оскільки ефективність його збережеться лише при внутрішньому і зовнішньому середовищі, що не змінюється. Тому ми знаходимо найефективніші і оптимальні інструменти контролінгу для вирішення стратегічних управлінських задач, що стоять перед машинобудівним підприємством.

Враховуючи виявлені раніше провали в методичній забезпеченості управлінських процесів, відділом контролінгу було вирішено ввести на основних ділянках додатковий комплекс аналітичних інструментів, що має спрямованість на досягнення мети по захопленню найбільшої сфери впливу (таблиця 3.14). Необхідно, щоб розроблені методи, сприяючі реалізації поставлених задач, були інтегровані в загальній корпоративній інформаційній мережі, оскільки для більшості з них центр відповідальності (центр реалізації інструменту) не означає єдність джерела даних, на основі яких ухвалюється рішення. Повинна бути підключена вся інформація, можлива до отримання на підприємстві.

Приведення елементів інформаційної і координаційної взаємодії управлінської системи до деякої теоретично наближеної до оптимальної структури зовсім не означає їй практичної дієвості на всі 100%. В даному випадку на ступінь ефективності величезний вплив надає людський чинник. Лише створивши запропонований в другому розділі справжньої роботи варіант взаємостосунків між співробітниками машинобудівного підприємства, який припускає усвідомлення всіма членами колективу важливості контролінгу, можна побудувати швидкий, скоординований економічний механізм функціонування підприємства.

Враховуючи складність і велику тривалість цього етапу, був розроблений комплекс заходів, здійснення якого дозволить добитися поставленої мети. Проте його реалізація припускає безперервність з постійним коректуванням спрямованості дії:

- розробка і впровадження системи планування фінансових результатів по елементах і в цілому по підприємству і системи оцінки відхилень від фактичних величин;
- розробка і введення в дію системи заохочень і покарань за підсумками розрахунку результатів відхилень по кожній ділянці;
- зсув спрямованості кадрової політики відносно управлінського персоналу у бік фінансово-аналітичних знань;

Таблиця 3.14.

**Додатковий комплекс методів, інтеграції в управлінську систему для реалізації поставлених стратегічних задач**

Найменування ділянки	Методичний інструментарій	Функціональний опис
Відділ котролінгу	Стратегічний апарат: Аналіз конкуренції	Проводиться аналітичне порівняння: 1) конкурентів, що регіонально-граничать з фірмою; 2) конкурентів, що функціонують в регіонах, на які підприємства мають стратегічні види.
	Аналіз потенціалу, сильних і слабких сторін машинобудівного підприємства	Порівнюються основні показники машинобудівного підприємства з найсильнішим конкурентом
	Оперативний апарат: Аналіз виникаючих на машинобудівному підприємстві вузьких місць	Розширюються напрями і функціональні області процедури, що вже проводиться на аналітичному етапі впровадження контролінгу
	Бюджетування	Проводиться спільно з іншими відділами (в основному економічним відділом і бухгалтерією). На відміну від існуючої на машинобудівному підприємстві до впровадження контролінгу процедури, проводиться повне бюджетування, що включає планування і контроль всіх виплат і надходжень.
	Бухгалтерія	Податкове планування
Економічний відділ	Розрахунок рентабельності проектів	Виконується економічна оцінка певних видів робіт, зокрема можливих до освоєння.
	Оцінка участі всіх елементів виробничої і управлінської систем	Окрім діючої системи розрахунку оплати праці всіх елементів машинобудівного підприємства, розробляється і вводиться в дію система оцінки відповідальності у виконанні конкурентних управлінських задач.
Відділ маркетингу	Аналіз обсягу замовлень	Метою є постійне підвищення частки крупних замовлень і замовників в загальному обсязі робіт підприємства. Здійснюється „розвідка” нових регіонів.
Юристконсульт	Правове планування ухвалених рішень	Здійснюється попередня правова діагностика до виконання всіх планованих фінансово-господарських дій

– розповсюдження тактики колективного обговорення крупних питань із залученням представників всіх сторін, що беруть участь, для ухвалення комплексних, компромісних рішень, і фіксацією всіх виказаних думок;

– створення сприятливого психологічного клімату в колективі: прогнозування і максимально швидка ліквідація всіх прихованих і явних конфліктів на підприємстві;

– усунення ліберальності взаємостосунків в структурі управління.

В результаті реалізації приведеного комплексу заходів були одержані наступні перші підсумки:

1. Розмір сукупних відхилень за підсумками бюджетування скоротився до 5%.

2. За рахунок досягнення своєчасності передачі документів скоротилося число конфліктів.

3. Підвищилася відповідальність за інформаційні помилки в плануванні фінансових результатів виконуваних операцій, що дозволило скоротити втрати до 0,5% в рік. Крім того, виразно виявився професійний аспект, що полягає в цілеспрямованому пошуку фахівцем всієї інформації з питання, що цікавить, і відповідно в розширенні і поглибленні його знань.

4. Збільшилася активність персоналу в реалізації поставлених управлінських цілей.

5. Збільшилася швидкість передачі інформації в єдиній інформаційній системі машинобудівного підприємства.

### **3.3. Економічний ефект впровадження організаційно-економічного механізму інтегрування контролінгу в систему управління машинобудівних підприємств**

Представлений процес упровадження був здійснений на декількох підприємствах Запорізької області – ВАТ "Запоріжприлад", ВАТ

"Електротехнологія", ВАТ "Запорізький завод високовольтної апаратури".  
 Дано короткий опис фінансово-господарської діяльності підприємств, на яких досліджуваний процес був реалізований повністю, і чиї дані використовуються для доказу практичної цінності методичних розробок (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

## Опис об'єктів дослідження

Найменування організації	Масштаб підприємства	Специфіка господарської діяльності	Основний зовнішній чинник впливу на фінансове благополуччя підприємства
ВАТ "Запорізький завод високовольтної апаратури"	Середнє	Роботи з виробництва, установки, наладки і автоматизації енергообладнання	Економічна ситуація в енергетичній галузі
ВАТ "Запоріжприлад"	Мале	Гарантійне та післягарантійне обслуговування енергообладнання	Соціальний чинник, інше фінансове благополуччя суспільства
ВАТ "Електротехнологія"	Середнє	Виробництво спеціального технологічного обладнання для металургійних та машинобудівних підприємств	Розвиток промисловості

Аналіз проведемо за допомогою порівняння пар „основний чинник – результат”.

По конфліктності сприйняття персоналом підприємства процесу впровадження контролінгової системи можна оцінити ступінь довіри своєму керівництву („корпоративний дух” підприємства). Відомо, що, чим старше вік колективу підприємства, тим консервативніше його сприйняття. Проте на

дану залежність істотний вплив надає загальну „моральну єдність” колективу, ступінь його беззастережної довіри до тих, що приймаються управлінським рішенням. Результати аналітичного етапу дозволять нам визначити значення другого чинника, а потім на основі одержаних даних скоректувати зусилля по ліквідації „вузького місця”.

Для цього щоб врахувати масштаби машинобудівного підприємства при порівняльній оцінці витрат на створення аналітичної групи (таблиця 3.1.), як критерій пропонується вибрати річний обсяг виручки підприємства (S). Чистий прибуток в даному випадку не може бути об'єктивним показником, оскільки швидше залежить, якраз від оптимальності фінансової політики і управління, ніж від розміру підприємства.

Питомі витрати показують ступінь фінансового навантаження на підприємство в результаті проведення попереднього аналізу при реалізації проекту по інтеграції контролінгу:

$${}_{\hat{a}t}^{\hat{a}t} = \frac{\hat{E}^{\hat{a}t}}{S} \quad (3.22).$$

Як і будь-яке інше інвестиційне вкладення, побудова системи контролінгу повинна характеризуватися терміном його окупності. Проте для створюваної ними порівняльної характеристики подібного процесу слід зазначити, що в нашому випадку термін окупності швидше свідчить про ступінь наближеності результатів управлінської діяльності на початку аналітичного дослідження до оптимальних величин. Саме тому, як завершення аналітичного етапу передбачається ухвалення рішення про доцільність проведення процедури реалізації концепції контролінгу.

Враховуючи, що аналітична частина дослідження тих структур машинобудівного підприємства носить достатньо відособлений характер, і її результати можуть стати кінцевими в цій процедурі, необхідно оцінити, наскільки виправдовує себе попередній етап у фінансовому плані.

$$k_{\hat{a}i\hat{a}\hat{e}} = \frac{\hat{A}_{\hat{\partial}^3\hat{e}}^{\hat{a}i}}{\hat{E}_{\hat{a}}} \quad (3.23)$$

Коефіцієнт показує кратність окупності роботи аналітичної групи. Якщо він більше одиниці, то робиться висновок про беззбитковість проведеного етапу. В основному, для більшості підприємств, що реалізують впровадження концепції контролінгу, показник багато разів перевищуватиме цей мінімум, інакше напрошується висновок або про явну неефективність процесу інвестування засобів в програму контролінгу, або про неефективність дій створеної групи фахівців.

Багато послідовників концепції контролінгу відзначають важливість в створюваній системі дія такого методичного інструменту, як аналіз відхилень. Дослідження ефективності створеної методики також не повинне стати виключенням. Вивчення чинників одержаних відхилень від запланованих величин дозволяє відзначити найістотніші, які можуть бути враховані в подальших роботах, шляхом внесення відповідних поправок.

Загальний висновок, який можна зробити на основі побудованої аналітичної таблиці (таблиця 3.16), полягає насправді розробленої методики (втім, як і контролінгу в цілому, хоча це було вже доведено раніше).

Вона дозволяє прискорити роботу всіх елементів управлінської системи, підвищити точність і скоординованість дій, а зрештою стати могутнім інструментом підтримки ухвалення управлінських рішень на будь-якому рівні. Ми спочатку визначили як основний критерій ефективності розмір чистого прибутку. Підсумки практичної інтеграції наочно показують, що формування системи контролінгу дозволяє дати відчутні фінансові результати, що дозволяють машинобудівному підприємству вирішити її поставлені стратегічні задачі.

Таблиця 3.16

## Аналітичне порівняння основних результатів інтеграції контролінгу на різних підприємствах

Показники	Найменування машинобудівного підприємства			Висновки
	ВАТ "Запорізький завод високовольтної апаратури"	ВАТ "Запоріжприлад"	ВАТ "Електротехнологія"	
Масштаб підприємства	Середнє	Мале	Середнє	Питомі витрати показують ступінь фінансового навантаження на машинобудівних підприємствах в результаті проведення попереднього аналізу при реалізації проекту по інтеграції контролінгу. Можна стверджувати, що чим масштаб підприємства менше, тим вище фінансове навантаження
Витрати на аналітичний етап, грн.	53032	23302	31405	
Розмір виручки в попередньому році $S$ тис. грн.	33562	7213	16890	
Питомі витрати на аналітичний етап $k_{\hat{E}^{at}} = \frac{\hat{E}^{at}}{S}$	1,58 * 10	3,23 * 10	1,86 * 10	
Економічний ефект від аналітичного етапу, грн.	138457	57891	62143	
Коефіцієнт окупності діяльності підприємств, витрати на попередньому етапі $k_{\hat{E}^{at}} = \frac{A_{\hat{E}^{at}}}{\hat{E}^{at}}$	2,61	2,48	1,98	Враховуючи, що аналітична частина дослідження всіх структур машинобудівного підприємства носить достатньо відособлений характер і її результати можуть стати кінцевими в цій процедурі, необхідно оцінити наскільки економічно виправдовує себе попередній етап. Коефіцієнт показує кратність окупності роботи аналітичної групи. Якщо він більше одиниці то робиться висновок про беззбитковість проведеного етапу. В основному, для більшості підприємств, що реалізують інтеграцію концепції контролінгу показник у багато разів перевищуватиме цей мінімум, інакше напрошується висновок або про явну неефективність процесу інвестування засобів в

				програму контролінгу або про неефективність дій створеної групи фахівців. При проведенні аналітичного етапу та інших підприємств даний коефіцієнт також варіювався в межах від 2 до 2,5, що дозволяє зробити попередній висновок про середню величину цього показника.
Розрахункова дисконтована величина економічного ефекту функціонування системи контролінгу за 10 років, тис. грн.	2396	952	1,34	Для двох перших підприємств контролінг по розрахунках забезпечує виконання поставлених управлінням стратегічних задач, для третин організації він наближає результат до потрібної величини, проте, в даному випадку управління або не співвідносило свої запити з можливостями або повинне докласти додаткові зусилля для покриття цього розриву.
Термін окупності, років	3	4	2	Пропозиція, що в управлінні малих підприємств велике значення відіграє досвід керівника, виявилася вірно, саме тут структура управління якнайменше відрізняється від створюваної контролінгом.
Величина відхилення 1 рік, %	+ 2,3	+ 1,8	+ 2,0	Великий вплив на появу відхилень надала стабілізація економіки країни в цілому і її фінансової системи зокрема, що спричинило зниження ставок рефінансування НБУ України. Окрім цього чинники спричинили за собою появу вже специфічних для підприємств умови функціонування.
Зниження ставки рефінансування (фактичний коефіцієнт дисконтування виявився менше).				
Величина відхилення 2 року, %	+ 13,1	+ 19,3	+ 9,5	
Зниження ставки рефінансування (фактичний коефіцієнт дисконтування виявився менше) дисконтування виявилось менше).	Специфічні чинники			
	Посилення конкуренції, боротьби за лідерство на ринку	Підвищення соціального добробуту регіону	–	

### **Висновки до розділу 3:**

1. Показано, що дослідження системи контролінгу, оцінка його економічної ефективності є однією з важливих складових фінансового господарської діяльності підприємства і здійснюється з метою підвищення якості й ефективності його результатів. Аналіз і оцінка економічної ефективності системи контролінгу підприємства потребує належного рівня кваліфікації персоналу. Вже на аналітичному етапі виявляється значне число "вузьких місць" в структурах управління підприємством, усунення яких приносить відчутний економічний ефект. Витрати на попередній аналіз, як показала практика, окупаються вже в перший рік.

Низькі показники, що одержані в ході аналізу, зменшуються до того ж в динаміці, сигналять про необхідність вживання рішучих заходів по виходу підприємства з ризикової зони непогашення термінових платежів.

Визначено, що найбільш трудомісткою і дорогою є побудова інформаційно-координаційної системи на підприємстві. Саме на цьому кроці фірмі доводиться витримувати максимальний фінансовий тиск на бюджет, оскільки виробляються основні інвестиційні витрати, які у багато разів перевищують позитивні грошові потоки, що поступають від функціонування системи контролінга, яка не досягла ще необхідної ефективності і оптимальності. У оптимізації сформованої на машинобудівному підприємстві системи контролінга основну складність представляє завершальний етап, а саме, формування ідеології контролінга.

2. Сформована методика оцінки ефективності системи контролінгу, що інтегрується, підтверджується одержаним додатковим прибутком, що дозволяє практично повністю покрити стратегічний розрив, який був запланований управлінням підприємства. Дані по відхиленнях функціонування системи контролінга можна визнати задовільними, оскільки їх поява відбулася за рахунок невірної зовнішньої прогнозованої оцінки коефіцієнтів дисконтування.

Результати практичної реалізації приведеної методики на декількох машинобудівних підприємствах Запорізької області підтверджують не тільки функціональність самого контролінга в управлінських структурах, але і дієвість, ефективність розробленої методики. Аналіз одержаних результатів, свідчить, що зниження масштабів підприємства зменшує роль контролінга в управлінні, оскільки збільшується значення управлінського досвіду керівника. Крім того, в цих умовах при реалізації інтеграції контролінга зростає фінансове навантаження на підприємство.

3. Розроблено комплекс заходів щодо вдосконалення організаційно-економічного механізму інтегрування контролінгу в систему управління машинобудівних підприємств: розробка і впровадження системи планування фінансових результатів по елементах і в цілому по підприємству і системи оцінки відхилень від фактичних величин; розробка і введення в дію системи заохочень і покарань за підсумками розрахунку результатів відхилень по кожній ділянці; зсув спрямованості кадрової політики відносно управлінського персоналу у бік фінансово-аналітичних знань; розповсюдження тактики колективного обговорення крупних питань із залученням представників всіх сторін, що беруть участь, для ухвалення комплексних, компромісних рішень, і фіксацією всіх виказаних думок; створення сприятливого психологічного клімату в колективі; усунення ліберальності взаємостосунків в структурі управління.

Практично доведено, що реалізація запропонованого комплексу заходів дав змогу одержати наступний економічний ефект: розмір сукупних відхилень за підсумками бюджетування скоротився до 5%; за рахунок досягнення своєчасності передачі документів скоротилося число конфліктів; підвищилася відповідальність за інформаційні помилки в плануванні фінансових результатів виконуваних операцій, що дозволило скоротити втрати до 0,5% в рік; збільшилася активність персоналу в реалізації поставлених управлінських цілей; збільшилася швидкість передачі інформації в єдиній інформаційній системі машинобудівного підприємства.

## ВИСНОВОК

У дисертації на основі проведених досліджень здійснено теоретичне обґрунтування, розроблено методичні й практичні рекомендації з удосконалення організаційно-економічного механізму інтегрування контролінгу в систему управління машинобудівних підприємств.

1. Встановлено, що у науковій літературі не існує єдиного підходу до визначення поняття контролінгу. Наявні трактування не відображають повною мірою всього спектру завдань і функцій контролінгу на його сучасному етапі розвитку. У зв'язку з цим, виходячи з аналізу концептуального розвитку контролінгу, запропоновано розглядати останній як механізм регулювання в системі управління, що спирається на комплексне інформаційне і організаційне поєднання процесів координування, планування і контролю та спрямований на визначення та реалізацію тактичних і оперативних цілей для підвищення надійності реалізації планів діяльності підприємства, спрощення технології і підтримки оперативного управління, зменшення ресурсних витрат на обробку нестандартних ситуацій.

2. На основі аналізу теоретичних засад організації менеджменту на машинобудівних підприємствах виявлено неефективність структури управління останніми, про що свідчить поширення та поглиблення економічних кризових явищ. У свою чергу контролінг, як прогресивна комплексна система, здатний стати інструментом подібної реструктуризації. Він дає змогу скорегувати основні стратегічні цілі у бік уникнення банкрутства, запобігання кризовим ситуаціям, знайти найбільш оптимальний шлях розвитку системи управління і підприємства в цілому.

Разом із тим встановлено відсутність єдиної концепції контролінгу та методики її запровадження в систему управління, що необхідно здійснювати на всіх етапах діяльності суб'єктів господарювання. Це обумовлює необхідність вибору найбільш оптимальних інструментів контролінгу на машинобудівних підприємствах.

3. Аналіз публікацій на тему впровадження контролінгу виявляє певну вузькість застосування всього спектру можливих методів і прийомів. Виходячи з цього в роботі обґрунтовано методологію забезпечення контролінгу в системі управління машинобудівним підприємством, що базується на розробці інформаційної системи, відповідно до його цілей і вимогам та спрямована на організацію і забезпечення управління цим процесом для гарантування вимог, як самої інформаційної системи, так і до характеристик процесу її розробки, забезпечення автоматизації бізнес-процесів; гарантування створення системи із заданими якістю, термінами, в межах бюджету; врахування вартості і зручності супроводу, модифікації, укрупнення системи; відкритості, переносності і масштабованості; використання існуючих в організації напрацювань у сфері інформаційних технологій.

4. Визначено основні вимоги до формування системи контролінгу на машинобудівному підприємстві, що включають: відповідність загальній концепції контролінгу, сприяння досягненню її цілей та завдань; орієнтованість на координацію та інформаційну підтримку системи управління; врахування і ухвалення адекватних рішень в умовах фінансової кризи машинобудівного підприємства, а також специфіки здійснення фінансово-господарської діяльності в Україні; процес інтеграції системи контролінгу має відповідати економічній доцільності; відповідність критеріям швидкої орієнтації в інформаційному просторі, точності і актуальності інформації, що надається керівництву.

5. На основі дослідження особливостей інтегрування контролінгу запропоновано організаційно-методичні основи створення системи контролінгу на машинобудівному підприємстві, що дають змогу досягти оптимального фінансового результату. Ефективне функціонування контролінга на машинобудівному підприємстві мають забезпечувати високопрофесійна робоча група з чотирьох чоловік, які виконують роль аналітичної служби і забезпечувати керівників оперативною інформацією про стан справ на машинобудівному підприємстві, складати фінансові

прогнози і аналітичні звіти, проводити економічну експертизу управлінських рішень, визначати методику стратегічного і тактичного планування.

6. Для забезпечення поточної ліквідності, попередження матеріальних помилок та гарантування відсутності суттєвих недоліків у діяльності машинобудівного підприємства необхідно забезпечити точне прогнозування платежів. Уперше розроблено модель фінансового планування, яка може бути з одного боку реалізована як самостійна аналітична комп'ютерна модель, з іншого, як елемент загальної, інтегральної, автоматизованої системи управління. Запропонована модель на відміну від інших відомих фінансових планувань за допомогою декількох ітерацій дозволяє знайти оптимальний граф розподілу грошових потоків в межах інтервалу планування та досягти найефективнішої реалізації ліквідних засобів підприємства для покриття необхідних виплат. Модель враховує також можливість інвестування засобів при позитивній прибутковості певного виду вкладення за рахунок вилучення грошових коштів з тих видів виплат, які не пов'язані із значними втратами.

7. Визначено необхідність ідеологізації контролінгу машинобудівного підприємства, яке забезпечить особливе мислення кожного конкретного працівника та сприятиме досягненню поставлених стратегічних задач максимально швидко і з якнайменшими втратами. Загальні положення поданого контролінгового мислення можуть бути використані при організації та здійсненні оцінки економічної ефективності системи контролінгу машинобудівного підприємства. Створена ідеологія мислення на основі концепції контролінгу, дасть змогу примусити систему, в якості якої представлено підприємство, і всі її елементи працювати в найефективнішому режимі, оскільки заздалегідь прораховуються всі кроки дій на кожній її ділянці і в цілому по системі, аналізуються і враховуються всі помилки.

8. У практичному плані реалізації заходів щодо удосконалення системи управління машинобудівних підприємств на основі концепції контролінгу визначено, що найбільш трудомісткою і вартісною є побудова інформаційно-координаційної системи на підприємстві. Саме на цей етап припадає

максимальний фінансовий тиск на бюджет, оскільки здійснюються основні інвестиційні витрати, які у багато разів перевищують позитивні грошові потоки, що поступають від функціонування системи контролінга, яка не досягла ще необхідної ефективності і оптимальності. В оптимізації сформованої на машинобудівному підприємстві системи контролінга основну складність представляє завершальний етап, а саме, формування ідеології контролінга.

9. Сформована методика оцінки ефективності системи контролінгу, що інтегрується, підтверджується одержаним додатковим прибутком, що дозволяє практично повністю покрити стратегічний розрив, який був запланований управлінням підприємства. Дані по відхиленнях функціонування системи контролінга можна визнати задовільними, оскільки їх поява відбулася за рахунок невірної зовнішньої прогнозованої оцінки коефіцієнтів дисконтування.

Результати практичної реалізації приведеної методики на декількох машинобудівних підприємствах Запорізької області підтверджують не тільки функціональність самого контролінга в управлінських структурах, але і дієвість, ефективність розробленої методики. Аналіз одержаних результатів, свідчить, що зниження масштабів підприємства зменшує роль контролінга в управлінні, оскільки збільшується значення управлінського досвіду керівника. Крім того, в цих умовах при реалізації інтеграції контролінга зростає фінансове навантаження на підприємство.

10. Доведено, що реалізація запропонованого комплексу заходів дав змогу одержати наступний економічний ефект: розмір сукупних відхилень за підсумками бюджетування скоротився до 5%; за рахунок досягнення своєчасності передачі документів скоротилося число конфліктів; підвищилася відповідальність за інформаційні помилки в плануванні фінансових результатів виконуваних операцій, що дозволило скоротити втрати до 0,5% в рік; збільшилася активність персоналу в реалізації поставлених управлінських цілей; збільшилася швидкість передачі інформації в єдиній інформаційній системі машинобудівного підприємства.

## ДОДАТКИ

## Додаток А

## СПИСОК НАУКОВИХ ПРАЦЬ

Чорного Олександра Олександровича

**Статті в наукових закордонних виданнях, проіндексованих у базах даних Web of Science Core Collection та/або Scopus**

1. Novak, A., Pravdyvets, O., Chornyi, O., Sumbaieva, L., Akimova, L., & Akimov, O. (2022). Financial and economic security in the field of financial markets at the stage of European intergration. *International Journal of Professional Business Review*, 7(5) doi:10.26668/businessreview/2022.v7i5.e835 (WoS).
2. Golub, Valeriia., Zayats, Diana., Kveliashvili, Iryna., Pasichnyi, Roman., Niema, Oleksandra.&Chornyi, Oleksandr. (2022) Implementation Of European Principles For The Provision Of Administrative Services In The Field Of Public Administration: Problems And Prospects. *Ad Alta: Journal of interdisciplinary research*, 12(2), XXIX, 26-31. - citation index ESCI in Web of Science (Thomson Reuters). (WoS)

**Статті в наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України з присвоєнням категорії “Б”**

3. Чорний О. Формування сучасного механізму контролю в публічному управлінні: розробка загальної концепції дослідження Дніпровський науковий часопис публічного управління, психології, права. 2023. №3. С. 211-215. DOI: <https://doi.org/10.51547/ppp.dp.ua/2023.3.35>.
4. Чорний О. Інституціональні засади формування механізмів публічного контролю в діяльності органів державної влади. Дніпровський

науковий часопис публічного управління, психології, права. 2022. № 3. С. 243-246. DOI: <https://doi.org/10.51547/ppp.dp.ua/2022.3.41>

#### **Статті в наукових закордонних виданнях**

5. Чорний О. Організаційно-економічний механізм інтегрування контролінгу в систему публічного управління. *Slovak international scientific journal*. 2023. № 74. С. 74-77. DOI.5281/zenodo.8223377.

#### **Статті у вітчизняних наукових виданнях**

6. Чорний О.О. Формування контрольного середовища до вимог управління машинобудівним підприємством. *Інвестиції: практика та досвід*. 2009. №3. С. 45-48.

7. Чорний О.О. Механізм функціонування інноваційного менеджменту в структурі стратегічного управління машинобудівних підприємств. *Економічний простір*. №21. Дніпро. 2009. С. 238-245.

8. Чорний О.О. Організація системи внутрішнього економічного контролю підприємств. *Науковий вісник Академії муніципального управління: Серія «Економіка»*. Вип.4, ч. I. 2008. С.347-352.

9. Чорний О.О. Контроль в управлінні економічними процесами на промислових підприємствах. *Інвестиції: практика та досвід*. 2007. № 17. С. 20-24.

10. Чорний О.О. Передумови розвитку внутрішнього економічного контролю. *Інвестиції: практика та досвід*. 2007. № 16. С. 35-39.

11. Чорний О.О. Система управління як об'єкт контролю промислових підприємств. *Інвестиції: практика та досвід*. 2007. № 24. С. 49-52.

#### **Матеріали конференцій**

12. Чорний О. Публічний контроль у сфері правового регулювання правового регулювання національної держави в контексті сучасного інтеграційного процесу // Актуальні проблеми європейської інтеграції та євроатлантичного співробітництва України : матеріали XX-ї регіон. наук.-

практ. конф. 18 трав. 2023 р., м. Дніпро / за заг. ред. Л.Л. Прокопенка. Дніпро. НТУ ДП, 2023. С. 146- 149.

9. Чорний О. Інституціональні засади формування механізмів публічного контролю за діяльністю органів державної влади в умовах воєнного стану/ Забезпечення стійкості, ревіталізації та розвитку територій і громад в Україні : матеріали нак.-практ. конф. за міжнар. участю, м. Дніпро, , 4 травня 2023 р. / за заг.ред. І.А. Чикаренко; Т.В.Маматової. Дніпро : НТУ «Дніпровська політехніка», 2023. С.223-225.

12. Чорний О., Хоміч Ю. Публічноуправлінська діяльність у сфері забезпечення прав і свобод громадян// Актуальні проблеми європейської інтеграції та євроатлантичного співробітництва України : матеріали 17-ї регіон. наук.-практ. конф. (16 трав. 2020 р., м. Дніпро) / за заг. ред. Л.Л. Прокопенка. – Дніпро : ДРІДУ НАДУ, 2020. С. 334 -336.

13. Чорний О.О. Застосування функцій контролю на промислових підприємствах // Проблеми економіки й управління у промислових регіонах: міжрегіональна науково-практична конференція (22-24 травня 2008 р. м. Запоріжжя). Запоріжжя: ЗНТУ, 2008. С. 43-45.

14. Чорний О.О. Контроль в управлінні економічними процесами на промислових підприємствах // Міжнародний управлінський форум „Управління сьогодні та завтра” 15-16 травня, 2008 / Університетські наукові записки: Часопис Хмельницького університету управління та права. 2008. № 3 (II) спецвипуск. Хмельницький, 2008. С. 81-82.

15. Чорний О.О. Контроль як функція управління промисловими підприємствами // Актуальні проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку економіки України: Матеріали наук.-практ. конф., 27 листопада 2007 р. Харків: Вид-во ХаРІ НАДУ „Магістр”, 2007. С. 201-203.

16. Чорний О.О. Необхідність контролю функціонування системи управління промислових підприємств // Макроекономічне регулювання інвестиційних процесів та впровадження стратегії інновативно-інноваційного розвитку в Україні // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. м. Київ, 23-24

жовтня 2008 р. У трьох частинах / РВПС України НАН України. Київ: РВПС України НАН України, 2008. Ч.1. С.142-144.

17. Чорний О.О. Система внутрішнього економічного контролю на промислових підприємствах // «Соціально-економічна політика та розвиток регіонів в умовах переходу до постіндустріального суспільства»: Тези Міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпропетровськ, 21 березня 2008 р.): У 2 т.; Т. II. Дніпро: ДДФА, 2008. С.140-141.

18. Чорний О.О. Удосконалення внутрішнього контролю на промислових підприємствах // Європейські орієнтири муніципального управління: матеріали науково-практичної конференції за міжнародною участю (14.03.2008) / За заг. ред. В.К. Присяжнюка, В.Д. Бакуменка, Т.В. Іванової. Київ: Видавничо-поліграфічний центр Академії муніципального управління, у 2-х частинах, Ч.2, 2008. С. 170-172.

19. Чорний О.О. Удосконалення контрольного середовища підприємства та формування оптимізації системи внутрішнього контролю // Стратегія забезпечення сталого розвитку України // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. м. Київ, 20 травня 2008 р. РВПС України НАН України. Київ. РВПС України НАН України, 2008. Ч.3. С. 55-57.

20. Чорний О.О. Удосконалення системи організації внутрішнього економічного контролю на машинобудівних підприємствах // Розвиток продуктивних сил України: від В.І. Вернадського до сьогодення // Матеріали міжнародної наукової конференції, Київ, 20 березня 2009 р.: У 3-х частинах /РВПС України НАН України, Київ: РВПС України НАН України, 2009. Ч.1. С.200-201.



**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 1995. – 398с.
2. Акентьева Е. Б. Ответственность аудиторов и должностных лиц аудиторских фирм в Украине и зарубежный опыт: Збірник Луганського сільськогосподарського інституту // Видавництво ЛСГІ. – 2007. – №1. – С. 67 – 70.
3. Альбеков А. У., Митько О. А. Коммерческая логистика. – М: Феникс, 2002. – 416 с.
4. Амелин В. О. Кодекс корпоративного управления // Актуальные проблемы теории и практики управления. – М.: Университетский гуманитарный лицей, 2003. – С. 46 –56.
5. Анискин Ю. П., Павлова А. М. Планирование и контроллинг. – М.: Омега – Л, 2003. – 280 с.
6. Анохин П. К. Теория функциональной системы. – Успехи физиологических наук, 1994. – Т.1. – №1. – С. 19 –54.
7. Ансофф И. Стратегическое управление: Сокр. пер. с англ. – М.: Экономика, 1989. – 520 с.
8. Антипов И. В., Филимонов П. Е., Митько Е. Д. Принятие решений на базе экспертных оценок / Проблемы повышения эффективности функционирования предприятий различных форм собственности. – Сб.науч.тр. Донецкая госудасртвенная академия управления, ИЭП НАН Украины. – Донецк, 2001. – 285 с.
9. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

10. Ареф"єва О.В., Дякон Л.Л. Історія виникнення контролінгу та сутність контролінгу бізнес- процесів//Актуальні проблеми економіки. - 2006. - № 8. - С. 165- 171
11. Бажал Ю.М. Розвиток національної інноваційної системи як складової українського інформаційного суспільства // Інформаційне суспільство. Шлях України // Бібліотека інформаційного суспільства. – К.: “Відродження” та ПРООН, 2004. – С. 87-93.
12. Бакуменко В.Д. Формування державно-управлінських рішень: проблеми теорії, методології, практики: Монографія. – К.: Вид-во УАДУ, 2000. – 328 с.
13. Бандурка О. М. Інформаційне суспільство та державна інформаційна політика // Запорізький юрид. ін-т. Вісник. – Запоріжжя, 2000. – № 2 (11). – С. 13-20.
14. Барташев Л. В., Жеребина Н. Е., Лазарева Е. В., Лысюк В. М. Техничко-организационный уровень производства: определение, экономическая оценка, анализ. – К.: Наукова думка, 1979. – 195 с.
15. Барышников Н. П. Организация и методика проведения общего аудита. Изд. 5-е, перераб. и доп. – М.: РИЛАНТ, 2000. – 656 с.
16. Біла С. Структурна політика в системі державного регулювання трансформаційної економіки: Монографія. – К.: Вид-во УАДУ, 2001. – 408 с.
17. Бланк И. А. Управление активами. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2002. – 720 с.
18. Бодров В. Г. Трансформація економічних систем: концепції, моделі, механізми регулювання та управління. – К.: Вид-во УАДУ, 2002. – 104 с.
19. Булеев И. П., Корытько Т. Ю. Антикризисное управление предприятиями (на примере машиностроительного завода) // Проблемы повышения эффективности функционирования предприятий различных форм собственности: Сб. науч. тр. – Донецк: НАН Украины. Ин-т экономики промышленности. – 2004. – С. 281 – 294.

20. Бурцев В. В. Принципы внутреннего аудита // Бухгалтерский учет. – 1998. - № 2. – С. 80-81.
21. Бурцев В. В. Управленческий контроль как система // Менеджмент в России и за рубежом. – 1999. – № 5. – С. 38-46.
22. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. – М.: Экзамен, 2000. – 320 с.
23. Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
24. Бутинець Ф. Ф. та ін. Інформаційні системи бухгалтерського обліку. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
25. Бычкова С. М. Доказательства в аудите. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
26. Бычкова С. М., Газарян А. В. Планирование в аудите. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 264 с.
27. Валерко В. У полі зору – «тіньові» схеми реалізації зерна // Урядовий кур'єр. – 2003. - № 75. – С. 6.
28. Валуев Б. И. Проблемы развития учета в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
29. Валуєв Б. І. Управлінський облік: десять питань, на які немає відповіді / Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. – 2003. – № 1 (23). – С. 60 – 65.
30. Вебер Юрген, Шэффер Утц. На пути к активному управлению с помощью показателей. – М.: Международный журнал // Проблемы теории и практики. 5/2000. – С. 107 – 112.
31. Вейлл П. Искусство менеджмента: Пер. с англ. – М.: Сирин, 2002. – 204 с.
32. Вейцман Н. Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу. – М.: Госфиниздат, 1958. – 152 с.
33. Велесько Е., Логинов П. Технология рационального управления // Проблемы теории и практики управления. – 2002. – №5. – С. 94 – 98.

34. Верников Г. Г. Корпоративные информационные системы: не повторяйте пройденных ошибок // Менеджмент в России и за рубежом. – 2003. – № 2. – С. 53.
35. Веснин В. Р. Менеджмент. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 504 с.
36. Виговська Н. Г. Господарський контроль: системний підхід. – Вісник ЖІТІ, №1(23), 2003. – С. 72 – 76.
37. Виссема, Ханс. Стратегический менеджмент и предпринимательство. Возможности для будущего процветания / Пер. с англ. – М.: Финпресс, 2001. – 271 с.
38. Витальева В. А. Оценка эффективности корпоративного управления в российских компаниях // Актуальные проблемы теории и практики управления. – М.: Университетский гуманитар. лицей, 2003. – С. 70 – 71.
39. Виханский О. С. Стратегическое управление. – М.: Гардарики, 1999. – 324 с.
40. Виханский О. С., Наумов А. И. Менеджмент. – М.: Экономист, 2004. – 288 с.
41. Волосский А. А. Корпоративный финансовый контроль. – М.: Изд-во МГАЭиУ, 2000. – 184 с.
42. Всеобщее управление качеством / Под ред. О. П. Гудкина. – М.: Радио и связь, 1999. – 600 с.
43. Гаджинский А. М. Логистика. – 8-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2003. – 408 с.
44. Гаєвський Б. А. Основи науки управління. – К.: МАУП, 1998. – 112 с.
45. Газарян А. В. Аудиторская выборка в процессе аудита // Бухгалтерский учет.– 1998.– № 4. – С. 39 – 45.

46. Геєць В. М. Економіка України: моделі реформування, зміна структури та прогноз розвитку. – К.: Інститут державного управління та самоврядування, 1993. – 120 с.
47. Герасимчук В. Г. Маркетинг: теорія і практика. – К.: Вища шк., 1993. – 327 с.
48. Герчикова І. Н. Менеджмент. – М.: Банки и биржи. ЮНИТИ, 2003. – 501 с.
49. Гірняк О. М., Лазановський П. П. Менеджмент: теоретичні основи і практикум. – К.: Магнолія плюс, 2003. – 336 с.
50. Глушков В. М., Иванов В. В., Яненко В. М. Моделирование развивающихся систем. – М.: Наука, 1983. – 350 с.
51. Головачев А. С., Скаржинский М. И. Эффективность инженерного труда. – М.: Экономика, 1983. – 208 с.
52. Головизнина А. Т., Архипов О. И. Теория бухгалтерского учета: Курс лекций. – М.: ООО «ТК Велби», 2003. – 176 с.
53. Голубков Е. П. Маркетинг: стратегии, планы, структуры. – М.: Дело, 1995. – 192 с.
54. Грещак М.Г., Гребешкова О.М., Коцюба О.С. Внутрішній економічний механізм підприємства. – К.: КНЕУ, 2001. – 228 с.
55. Гудзь П. Інститут контролінгу в системі управління підприємством/ Петро Гудзь //Підприємництво, господарство і право. - 2006. - № 9. - С. 154-156.
56. Гуккаев В. Б. Учетная политика организации. – 2-е изд., переаб. и доп. – М.: Бератор-Пресс, 2002. – 256 с.
57. Гулін Д. В., Максименко О. П. Система контролінгу на промисловому підприємстві // Маркетинг в Україні. - 2000.- №4. - С. 20-24.
58. Гуржиев В. Факторы инновационной направленности инвестиций // Экономист. – 2002. – № 2. – С. 11–18.
59. Гуткевич С.О. Прибуток як основне джерело інвестування підприємницьких структур // Актуальні проблеми економіки. – 2002. – № 8. –

С. 26–28.

60. Д'Інка, Вернер. Менеджмент ЗМК / За ред. проф. В. Різуна. – К.: Вид-во КНУ ім. Т. Шевченка, 2001. – 58 с.

61. Денисюк В.А. Комплексна модель міжнародної передачі (трансферу) технологій // Пробл. науки. – 2001. – № 9. – С. 19–30.

62. Данилевский Ю. А. Аудит промышленных акционерных обществ. – М.: АО Финстатинформ, 1995. – 74 с.

63. Донскова С.В., Куломзина Е.Ю., Мячин М.В. Механизм оценки и прогнозирования хозяйственной деятельности предприятий // Пищевая промышленность. – 2003. – №2. – С.14-15.

64. Дорош Л. В. Кримінально-правові засоби детінізації економіки // Проблеми боротьби з корупцією, організованою злочинністю та контрабандою. Міжвідомчий науковий збірник /За редакцією А. І. Комарової, М. О. Потебенька, В. П. Пустовойтенка та ін. – К.: Науково-дослідний інститут Проблем людини, 2001. – Т. 22. – С. 282 – 286.

65. Друкер Ф. Задачи менеджмента в XXI веке. – М.: Изд. дом «Вильямс», 2003. – 272 с.

66. Друкер Ф. Практика менеджмента / Пер. с англ.: – М.: Изд. дом «Вильямс», 2003. – 398 с.

67. Друкер Ф. Управление, нацеленное на результаты: Пер. с англ. – М.: Технологическая школа бизнеса, 1994. – 200 с.

68. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.

69. Дугинський Б. Л., Палагута К. О. Бухгалтерський облік і прийняття рішень в умовах ринкових перетворень // Вісник ДІЕГП. – № 2,3. – Донецьк: ДІЕГП, 2002. – (серія “Економіка та управління”) – С. 28.

70. Егоров Ю. Н., Варакута В. А. Планирование на предприятии. – М.: Инфра – М., 2001. – 176 с.

71. Ерофеева В. А. Учет, информация, управление: прямые и обратные связи. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 192 с.

72. Євтушевський В. А. Основи корпоративного управління. – К.: Знання-Прес, 2002. – 317 с.
73. Журавель.В., Білоус В. Фіктивні підприємства у механізмі легалізації “брудних” коштів // Вісник Академії правових наук України. – 2004. – № 3 (38) – С. 170 – 180.
74. Журавський В.С., Родіонов М.К., Жилияєв І.Б. Україна на шляху до інформаційного суспільства. – К.: Політехніка, 2004. – 482 с.
75. Забелин П. В., Нестеров П. В., Федцов В. Г. Предпринимательский менеджмент. – М.: ПРИОР, 1999. – 224 с.
76. Завадський Й. С. Менеджмент. – К.: Вид-во Європ. ун-ту. – 2001. – 542 с.
77. Завадський Й. С. Менеджмент: Management. – Т.І. – Вид.2-е. – К.: Українсько-фінський ін-т менеджменту і бізнесу, 1999. – 542 с.
78. Зигерт В., Ланг Л. Руководитель без конфликтов. – М.: б/и, 1992. – 236 с.
79. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 175 с.
80. Ивашкевич В. Б. Предисловие к русскому переводу Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с.
81. Игнатъева А. В., Максимцов М. М. Исследование систем управления. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 157 с.
82. Ишикава, Акахиро. Эволюция концепций теории и практики модернизации в Японии // Проблемы теории и практики управления. – 2003. – №1. – С. 65-68.
83. Інноваційна стратегія українських реформ / Гальчинський А.С., Геєць В.М., Кінах А.К., Семиноженко В.П. – К.: Знання України, 2002. – 336 с.

84. Калигин Н. А. Принципы организационного управления. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 272 с.
85. Калюга Є. В. Класифікація контролю та шляхи її вдосконалення // Світ бухгалтерського обліку. – 2002. – № 1. – С. 44.
86. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
87. Кармайкл Д. Р., Бенис М. Стандарты и нормы аудита. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1995. – 527 с.
88. Карминский А. М., Оленев Н. И., Примаков А. Г., Фалько С. Г. Контроллинг в бизнесе: Методические и практические основы построения контроллинга в организациях. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 216 с.
89. Карташев В. А. Система систем. Очерки общей теории и методологии. – М.: Прогресс-Академия, 1995. – 325 с.
90. Качество продукции: Экономический словарь / Под ред. Т. Н. Калиновской. – М.: Экономика, 1990. – 96 с.
91. Килимнюк В. Еволюція контролінгу. Його місце та роль в економіці підприємства //Економіст. - 2004. - № 1. - С.47-50
92. Кириченко Л. Д., Винокуров Ю. О., Могильный О. І. Секрети безпеки бізнесу. – Донецьк, Регіон, 2000. – 114 с.
93. Кобзев П. М. Стратегическое управление предприятием. – Х.: Изд-во ХГЭУ, 2002. – 164 с.
94. Ковалев В. В., Волкова О. Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятий. – М.: ООО «ТК Велби», 2002. – 424 с.
95. Комков Н. И. Модели программно-целевого управления. – М.: Наука, 1981. – 269 с.
96. Контролінг - від теорії до реалізації на практиці: Монографія/ Вікторія Прохорова, Лариса Мартюшева, Наталія Петрусевич, Юлія Прохорова,; М-во освіти і науки України, Харків. нац. економічний ун-т. - Х.: ВД "ІНЖЕК", 2006. - 198 с.

97. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др.; под ред. Н. Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 297 с.
98. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Ананькина Е.А., Данилочкин СВ., Данилочкина Н.Г. и др.; под ред. Данилочкиной Н.Г. — М: ЮНИТИ-ДАНА. — 2003. — С. 6.
99. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др.; Под. ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, - 1988
100. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Б. И. Валуев, В. В. Муравская, Л. П. Горлова и др. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239 с.
101. Корчагин В. А. и др. Эффективность научной организации труда на автомобильном транспорте. – К.: Техніка, 1982. – 104 с.
102. Котлер Ф. Основы маркетинга: Пер. с англ. / Общ. ред. и вступ. ст. Е. М. Пеньковой. – М.: Прогресс, 1990. – 736 с.
103. Кочерин Е. А. Контроль в процессе управления предприятием. – М.: Знание, 1986. – 64 с. – (Новое в жизни, науке, технике. – Сер.: Наука и техника управления. – № 7).
104. Кочерин Е. А. Контроль в системе управления социалистическим производством: Вопросы теории и практики. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.
105. Кочерин Е. А. Контроль как функция управления. – М.: Знание, 1982. – 64 с. – (Новое в жизни, науке, технике. – Сер.: Наука и техника управления. – № 10).
106. Крамаровский Л. М. Ревизия и контроль. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 300 с.
107. Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. Аудиторские доказательства. Процедуры выявления обмана и ошибок // Аудит: Практическое пособие / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В.

Савченко и др.; Под ред. А. Кузьминского. – К.: «Учетинформ», 1996. – 283 с. – С. 72-88.

108. Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. Аудиторские свидетельства // Бухгалтерский учет и аудит. – 1994. – № 5. – С. 14 – 17.

109. Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. Количественная оценка качества учета и контроля за сохранностью и использованием в производстве металла. Методические указания “МУ 2005-12-83”. – Одесса: ОИНХ, 1983. – 48 с.

110. Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. Методические указания по организации управления качеством учета и контроля металла. – Одесса: ОИНХ, 1986. – 108 с.

111. Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. Методические указания по учету металла и контролю за его сохранностью и использованием в производстве в заготовительных цехах (участках) предприятий машиностроения – участников НТП «Металл-90». – Одесса: ОИНХ, 1987. – 44 с.

112. Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. Некоторые вопросы теории качества бухгалтерского учета // Материалы зональной научно-практической конференции «Учет, контроль и экономический анализ в условиях совершенствования хозяйственного механизма». – К: КГУ, 1999. – С. 127 – 129.

113. Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. Новое в теории бухгалтерского учета // Материалы всесоюзной научно-практической конференции «Проблемы и перспективы учета, контроля и экономического анализа в новых формах хозяйствования». – К.: КПИ, 1991. – С. 3 – 7.

114. Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. О количественной оценке качества нормативного метода учета затрат // Бухгалтерский учет. – 1987. – № 3. – С. 13 – 15.

115. Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. Организация контрольно-ревизионной работы в кооперативах // Бухгалтерский учет. – 1992. – № 2. – С. 15-21.
116. Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 191 с.
117. Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. Оценка уровня качества учета и контроля за движением металла. – Информационный листок №66-84. ОЦНТИ, 1984.
118. Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. Процедуры выявления обмана и ошибок // Бухгалтерский учет и аудит. – 1994. – № 6. – С. 15 – 17.
119. Крук Д. М. Управление общественным производством при социализме. – М.: Экономика, 1972. – 223 с.
120. Крыштафич А. Н. Управление знаниями – перспективное направление менеджмента // Менеджмент в России и за рубежом. – 2003. – № 1. – С. 42 – 52.
121. Кужельный Н. В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции. Практическое руководство. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
122. Кужельный Н. В. Особенности проведения внутреннего аудита. В кн.: Аудит: Практическое пособие / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др.; Под ред. А. Кузьминского. – К: «Учетинформ», 1996. – 283 с.
123. Кузнецов Н. И., Тихомирова А. К. Вопросы эффективности организации управления отраслью промышленности. – Вопросы экономики, 1970. – № 11. – С. 75 – 83.
124. Кузьмин В. П. Принцип системности в теории и методологии К. Маркса. – М.: Политиздат, 1976. – 176 с.
125. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Основи аудиту. – К.: «Каравелла»; Львів: «Новий світ-2000», 2002. – 504 с.

126. Кунц Г., Одонелл С. Управление. Системный и ситуационный анализ управленческих функций. В 2-х томах: Пер. с англ. – М.: Прогресс, 1981. – 564 с.
127. Курочкин А. С. Операционный менеджмент. – К.: МАУП, 2000. – 144 с.
128. Курочкин А. С. Управление предприятием (процессный аспект). – К.: МАУП, 1998. – 144 с.
129. Куц Г.М. Проблематика управління в контексті філософії постіндустріалізму // Актуальні проблеми державного управління: Збірник наукових праць. – Х: Вид-во ХарРі НАДУ “Магістр”, 2005. – № 2 (24): у 2-х ч. – Ч. 1. – С. 49-55.
130. Лабзунов П., Попов Р. Об организации системы контроллинга на промышленных предприятиях России // Проблемы теории и практики управления. – 2003. – №2. – С.98.
131. Лагоша Б. А. Оптимальное управление в экономике. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
132. Лазаренко А.І., Біленька Ж.В. На всеукраїнській нараді начальників контрольно-ревізійних управлінь // Фінанси України.– 1996.– № 3-4.– С.107.
133. Лапухин Н. В., Подольский В. И. Экономическому контролю – современные технологические решения. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 240 с.
134. Ларичев О. А. Системный анализ и принятие решений. – В кн.: Диалектика и системный анализ. – М.: Наука, 1986. – С. 219 – 238.
135. Ларичев О. И., Мошкович Е. М. Качественные методы принятия решений. Вербальный анализ решений. – М.: Наука. Физматлит, 1996. – 208с.
136. Левин В. С. Контроль за использованием материалов в производстве. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 96 с.
137. Левин И. Б. Технико-экономическое планирование на промышленных предприятиях. – М.: Выш. школа, 1981. – 430 с.

138. Левченков В. С., Пропой А. И. Об общей теории систем. – М.: ВНИИ СИ, 1978. – 66 с.
139. Лее Т. А. Контролінг у фінансовому менеджменті вищого учбового закладу. — Донецьк: ІЕПНАН України, 1999.
140. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Контроллинг, 1991. – №1. – С. 56 – 65.
141. Липунцов Ю. П. Управление процессами. Методы управления предприятием с использованием информационных технологий. – М.: ДМК Пресс; М.: Компания АйТи, 2003. – 224 с.
142. Литвак Б. Г. Великие управленцы. – М.: Экономика, 2003. – 528 с.
143. Логистика / Под ред. Б. А. Аникина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА – М, 2003. – 368 с.
144. Локтионов М. В. Системный подход в менеджменте. – М.: Генезис, 2000. – 288 с.
145. Лябах Н. Н., Лябах А. Н. Нетрадиционные страницы менеджмента. – К.: Изд-во «БАРО-ПРЕСС», 2002. – 208 с.
146. Мазур И. И. Корпоративный менеджмент: Справочник для профессионалов / И. И. Мазур, В.Д.Шапиро, Н. Г. Ольдерогге и др.; Под общ. ред. И. И. Мазура. – М.: Высшая школа, 2003. – 1077 с.
147. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих / Пер. с нем. Жукова Ю.Т.; под ред. и с предисл. д-ра экон. наук Ивашкевича В.Б. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика. — 1995. — С. 7.
148. Механізми прийняття управлінських рішень органами державної влади щодо соціально-економічного розвитку регіонів: [Монографія] / За заг. ред. А.О.Дегтяря. – Х.: Вид-во ХарРІ НАДУ «Магістр», 2006. – 300 с.
149. Мойсеєнко А.О. Готовність населення України до діяльності в інформаційному суспільстві // Інформаційне суспільство. Шлях України // Бібліотека інформаційного суспільства. – К.: “Відродження” та ПРООН, 2004. – С. 231-239.

150. Морозов Д.М. Сучасна концепція контролінгу в контексті корегування фінансових планів //Актуальні проблеми економіки. - 2005. - № 11. - С. 136 - 148.
151. Николаева С. А., Шебек С. В. Корпоративные стандарты: от концепции до инструкции, практика разработки. – М.: Книжный мир, 2003. – 333 с.
152. Николаус Б. Энкельманн. Харизма, власть и влияние. Кеннеди-эффект. – М.: Интерэксперт, 2003. – 264 с.
153. Одегов Ю. Г., Карташова Л. Н. Управление персоналом, оценка эффективности. – М.: Экзамен, 2002. – 256 с.
154. Паниотто В. И. Качество социологической информации. – К.: Наукова думка, 1986. – 208 с.
155. Парамонов И. В. Учиться управлять. – М.: Экономика, 1972. – 232 с.
156. Паск Г. Естественная теория цепей. – В сб. Самоорганизующая система. – М.: Мир, 1964. – С. 315 – 357.
157. Пастухова В.В. Стратегічне управління підприємством: філософія, політика, ефективність: Монографія / Київ. нац. торг.-економ. Ун-т. – К., 2002.
158. Пашута Н., Федулова Л. Антикризисное управление предприятием: проблемы и пути решения в условиях Украины // Персонал. – 2000. – № 4. – С.85-90.
159. Перевалов Ю. В., Басаргин В. Ф. Акционерная собственность и корпоративный контроль на приватизированных предприятиях в переходной экономике: теория и методология анализа. – К: ИЭ УрОРАН, 1999. – 44 с.
160. Пересада А.А. Управління інвестиційним процесом. – К.: Лібра, 2002. – 472с.
161. Петраков Н. Я., Ротарь В. И. Фактор неопределенности и управление экономическими системами. – М.: Наука, 1985. – 191 с.

162. Петренко С. Н. Контроллинг. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с.
163. Петренко С. Н. Риски аудиторской деятельности: Научно-практическое пособие. – К.: Эльга, Ника – Центр, 2003. – 84 с.
164. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
165. Петров А. С. Основы организации управления промышленным производством. – М.: Экономика, 1969. – 151 с.
166. Пич Г., Шерм Э. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки // Проблемы теории и практики управления. – 2001. – № 3. – С. 102 – 107.
167. Погрібна О. П. Об'єкти і методи внутрішньогосподарського контролю та їх критична оцінка // Фінансовий контроль. – 2002. – № 1. – С. 39 – 43.
168. Пол Р., Бокхорст П. Измерение качества работы. Международное руководство по измерению эффективности работы университетских и других научных библиотек: Пер. с англ. Н. В. Соколовой / Под ред. О. Ю. Устинова. – М.: Логос, 2002. – 152 с.
169. Полякова С. И., Шеремет Е. Е. Хозрасчет отделов и служб предприятия. – М.: Экономика, 1991. – 112 с.
170. Попов Г. Х. Эффективное управление. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Экономика, 1985. – 336 с.
171. Попов С. А. Стратегический менеджмент. – М.: Дело, 2003. – 352 с.
172. Попов Э. В., Васильевский А. С. Предприятия нового типа и управление знаниями в реинжиниринге. – М.: МГУЭС и И, 2000. – 261 с.
173. Портер У. Современные основания общей теории систем. – М.: Наука, 1971. – 334 с.
174. Производственный менеджмент / Под ред. С. Д. Ильенковой. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 583 с.

175. Пупко Г. М. Аудит и ревизия. – М.: МСАНТА, 2002. – 429 с.
176. Пушкар М. Контролінг - інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія/ Михайло Пушкар, Роман Пушкар,; М-во освіти і науки України , Терноп. академія народ. господ.. - Тернопіль: Карт-бланш, 2004. - 370 с.
177. Пушкар М. С. Розробка систем обліку. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2003. – 198 с.
178. Пушкаръ А. И. Концепция моделирования управляемого развития производственно-экономических систем. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 1997. – 32 с.
179. Райзберг Б. А., Пекарский Л. С. Качество планово-управленческой работы (Вопросы методологии и практики). – М.: Экономика, 1987. – 232 с.
180. Райзберг Б. А., Фатхутдинов Р. А. Управление экономикой. – М.: ЗАО “Бизнес-школа “Интел-Синтез”, 1999. – 784 с.
181. Рапопорт А. Замечания по поводу общей теории систем / В сб.: Общая теория систем. – М.: Мир, 1966. – С. 179 – 182.
182. Рапопорт А. Математические аспекты абстрактного анализа систем / В сб.: Общая теория систем. – М.: Мир, 1966. – С. 83 – 105.
183. Ремер Андреас. Диллема управления: консистентная или компенсаторная конфигурация менеджмента // Проблемы теории и практики управления. – 2002. – № 4. – С. 105 – 108.
184. Решетникова И. Л. Стратегия маркетинга: особенности формирования на отечественных предприятиях. Монография – Луганск: Издательство восточнукраинского государственного университета, 1998. – 270 с.
185. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия: Пер. с франц. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 375 с.

186. Романишин Л. А. Понятие цели – формы выражения, область применения // Вопросы управления предприятием. – 2003. – № 2 (6). – С. 54 – 55.
187. Романишин Л. А. Система процессов в организации и управление ими // Вопросы управления предприятием. – 2003. – № 1(5). – С. 2 – 18.
188. Романів Є. М., Любенко А. М. Організація контролю діяльності автоматизованих інформаційних систем // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 132 – 140.
189. Рудницький В. Внутрішній аудит: методологія, організація. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с.
190. Рюэгг-Штюрм, Й. Новая системная теория и внутрифирменные изменения // Проблемы теории и практики управления. – 1998. – № 5. – С. 72 – 78.
191. Саати Т., Кернс К. Аналитическое планирование. Организация систем: Пер. с англ. – М.: Радио и связь, 1991. – 224 с.
192. Садовский В. Н. Основания общей теории систем. – М.: Наука, 1974. – 280 с.
193. Садовский В. Н. Смена парадигм системного мышления // Системные исследования. Ежегодник. 1992-1994. – М., 1996. – С. 64 – 77.
194. Сенченко В. І. Принципи управління соціалістичним виробництвом. – К.: Політвидав України, 1974. – С. 80 – 97.
195. Сетков В. И. Основы общего менеджмента (краткий курс). – М.: ИНФРА, 2003. – 169 с.
196. Синавина В. С. Оценка эффективности и достоверности хозяйственной деятельности. – М.: Экономика, 1991. – 252 с.
197. Синицина Т. А. Возможные подходы к оценке эффективности системы управления // Ринкові важелі та стимули розвитку господарчих систем. Вип.2, част.1 / Одес. держ. екон. ун-т. – Одеса: АТЗТ ІРЕНТТ, 1998. – 180 с. – С. 121 – 126.

198. Сно К. К. Управленческая экономика: Пер. с англ. – М.: ИНФРА – М, 2003. – 671 с.
199. Системный анализ и структура управления / Под общей ред. проф. В. Г. Шорина. – М.: «Знание», 1975. – 303 с.
200. Сініцина Т. А. Проблема оцінки ефективності системи управління – результати, невирішені питання // Вісник ЖІТІ. – Вип. 3(25). Житомир: ЖТУ, 2003. – С. 260 – 266.
201. Скоун, Тони. Управленческий учет: Пер. с англ. / Под ред. Н. Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
202. Смирнов Б. В. Функции управления социалистическим производством. – М.: Экономика, 1977. – 282 с.
203. Современный англо-русский, русско-английский словарь / Составитель Т.А.Сиротина – Донецк: ООО ПКФ «БАО», 2002. – 992 с.
204. Соколов Я. В. Аудит: преимущества выборочной проверки // Бухгалтерский учет и аудит. – 1995. - № 10. – С. 51 – 53.
205. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
206. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
207. Соколов Я. В. Принципы бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 2. – С. 18 – 23.
208. Соловьев В. С. Организационное проектирование систем управления. – М.: ИНФРА – М, 2002. – 136 с.
209. Солодов А. К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и практики. Часть II. – Харьков: Редакционно-издательский отдел, 1993. – 160 с.
210. Сопко В. В. и др. Организация контроля и учета в объединениях / В. В. Сопко, Н. В.Кужельный, Е. М.Шпырко. – К.: Техніка, 1984. – 199 с.
211. Сотникова Л. В. Внутренний контроль и аудит. – М.: ЗАО “Финстатинформ”, 2000. – 239 с.

212. Сотникова Л. В. Внутренний контроль и аудит. – М.: Финстатинформ, 2000. – 239 с.
213. Социалистический контроль в СССР / Под ред. В. С. Основина. – К.: Изд. Киевского университета, 1991. – 144 с.
214. Старков А., Олигик-Нестеров В. Витрати керування виробництвом: функціональний аналіз // Планове господарство, 1971. – № 9. – С. 78.
215. Стефанок І. Б. Теоретико-методологічні засади застосування контролінгу в системі державного регулювання економіки // Фінанси України. - 2006. - № 5. - С.149-156.
216. Стефанюк І. Б. Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу // Фінанси України. - 2005. - № 2. - С.146-153
217. Суйц В. П. Внутрипроизводственный контроль. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с.
218. Терехов А.А. , Терехов М. А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технологии. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 208 с.
219. Терещенко О. О. Контролінг у системі антикризового управління підприємством // Фінанси України.- 2001.- №12. - С. 56-63.
220. Терещенко О. О. Контролінг у системі антикризового управління підприємством // Фінанси України. – 2001. – № 12. – С. 56 – 63.
221. Терещенко О. О. Поняття "контролінг" та "управлінський облік" у теорії і практиці // Фінанси України. - 2006. - № 8. - С.137-145
222. Терещенко О.О. Контролінг у системі антикризового управління підприємством // Фінанси України. – 2001. - №12. – с.56
223. Травянюк О. Система контролінгу в управлінні підприємством // Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. - 2004. - № 3. - С. 307-311.
224. Управление и корпоративный контроль в акционерном обществе / Под ред. Е. П. Губина. – М.: Юристъ, 1999. – 248 с.

225. Финансирование, планирование и контроль: Пер. с англ. / Под ред. Поукока М. А. И Тейлора А. Х. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 480 с.

226. Цигилик І. І. Стратегія і контролінг в системі внутрішнього економічного механізму підприємства//Економіка. Фінанси. Право. - 2004. - № 11. - С. 11-14. –

227. Цигилик І. Контролінг. Сутність і основи формування та функціонування на підприємствах України / /Економіка. Фінанси. Право. - 2004. - № 4. - С. 13-16.

228. Цигилик І.І. Контролінг в системі управління //Актуальні проблеми економіки. - 2005. - № 3. - С. 117 - 123.

229. Чорний О.О. Застосування функцій контролю на промислових підприємствах // „Проблеми економіки й управління у промислових регіонах”, міжрегіональна науково-практична конференція (22-24 травня 2008 р. м. Запоріжжя). – Запоріжжя: ЗНТУ, 2008. – С. 43-45.

230. Чорний О.О. Контроль в управлінні економічними процесами на промислових підприємствах // Інвестиції: практика та досвід. – 2007. – № 17. – С. 20-24.

231. Чорний О.О. Контроль в управлінні економічними процесами на промислових підприємствах // Міжнародний управлінський форум „Управління сьогодні та завтра” 15-16 травня, 2008 / Університетські наукові записки: Часопис Хмельницького університету управління та права. 2008. – № 3 (II) спецвипуск. – Хмельницький, 2008. – С. 81-82.

232. Чорний О.О. Контроль як функція управління промисловими підприємствами // Актуальні проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку економіки України: Матеріали наук.-практ. конф., 27 листопада 2007 р. – Х.: Вид-во ХАРІ НАДУ „Магістр”, 2007. – С. 201-203.

233. Чорний О.О. Механізм функціонування інноваційного менеджменту в структурі стратегічного управління машинобудівних підприємств // Економічний простір: Збірник наукових праць. – №21. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2009. – С. 238-245.

234. Чорний О.О. Необхідність контролю функціонування системи управління промислових підприємств // Макроекономічне регулювання інвестиційних процесів та впровадження стратегії інновативно-інноваційного розвитку в Україні // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. м. Київ, 23-24 жовтня 2008 р. – У трьох частинах / РВПС України НАН України. – К.: РВПС України НАН України, 2008. – Ч.1. – С.142-144.

235. Чорний О.О. Організація системи внутрішнього економічного контролю підприємств // Науковий вісник Академії муніципального управління: Серія «Економіка» Вип.4, ч. I – К. – 2008. – С.347-352.

236. Чорний О.О. Передумови розвитку внутрішнього економічного контролю // Інвестиції: практика та досвід. – 2007. – № 16. – С. 35-39.

237. Чорний О.О. Система внутрішнього економічного контролю на промислових підприємствах // «Соціально-економічна політика та розвиток регіонів в умовах переходу до постіндустріального суспільства»: Тези Міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпропетровськ, 21 березня 2008 р.): У 2 т.; Т II. – Дніпропетровськ: ДДФА, 2008. – С.140-141.

238. Чорний О.О. Система управління як об'єкт контролю промислових підприємств // Інвестиції: практика та досвід. – 2007. – № 24. – С. 49-52.

239. Чорний О.О. Удосконалення внутрішнього контролю на промислових підприємствах // Європейські орієнтири муніципального управління: матеріали науково-практичної конференції за міжнародною участю (14.03.2008) / За заг. ред. В.К. Присяжнюка, В.Д. Бакуменка, Т.В. Іванової. – К.: Видавничо-поліграфічний центр Академії муніципального управління, у 2-х частинах, Ч.2, 2008. – С. 170-172.

240. Чорний О.О. Удосконалення контрольного середовища підприємства та формування оптимізації системи внутрішнього контролю // Стратегія забезпечення сталого розвитку України // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. м. Київ, 20 травня 2008 р. – У трьох частинах / РВПС України НАН України. – К.: РВПС України НАН України, 2008. – Ч.3. – С. 55-57.

241. Чорний О.О. Удосконалення системи організації внутрішнього економічного контролю на машинобудівних підприємствах // Розвиток продуктивних сил України: від В.І. Вернадського до сьогодення // Матеріали міжнародної наукової конференції, м. Київ, 20 березня 2009 р.: У 3-х частинах /РВПС України НАН України, – К.: РВПС України НАН України, 2009. – Ч.1. – С.200-201.

242. Чорний О.О. Формування контрольного середовища до вимог управління машинобудівним підприємством // Інвестиції: практика та досвід. – 2009. – №3. – С. 45-48.

243. Cherrington, J. Owen at al. The Micromach 2004 CPA Review: Auditing and Attestation Review Textbook. <http://www.dartmouth.edu/> – С. 42, пункт 3211,02.

244. Davenport T. Process Innovation. Boston: Mass.: Harvard Business School Press, 1993. – 337 p.

245. Drucker, Peter F. Management: Tasks, Responsibilities, Practices. – New York: Harper & Row, 1973.

246. Dudek, M. Corporate governance w Polsce (wybrane problemy) // Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. – 2003. - № 1 (23). – С. 239 – 247.

247. Harrington J. Business Process Improvement. New York: McGraw Hill, 1991. – 274 p.

248. Harrison, David K. Systems for planning and control in manufacturing: systems and management for competitive manufacture. – Oxford; Boston: Newnes, 2002. – 297 p.

249. Robson M. The Journey to Excellence. Wantage: MRA International, 1986. – 534 p.