

**МІНІСТЕРСТВО КУЛЬТУРИ І ТУРИЗМУ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ КЕРІВНИХ КАДРІВ КУЛЬТУРИ І МИСТЕЦТВ**

А.О. Скнарь

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛІНГУ

Навчальний посібник

*Схвалено Міністерством культури і туризму України як навчальний посібник
для використання в навчально-виховному процесі навчальних закладів культури
і мистецтв III – IV рівнів акредитації*

КИЇВ ДАКККиМ 2006

УДК 658.012.32 (075.8)

ББК 65.290-2я73

С-43

Скнарь А.О.

Інформаційне забезпечення контролінгу: Навчальний посібник. – К.: ДАКККіМ, 2006. – 71 с.

Розглядаються ринкові аспекти розвитку суспільства, мікроекономіки, інформаційного забезпечення контролінгу, включаючи соціально-культурну сферу. Головна увага приділена формуванню системи економічних знань, навичок, використання контролінгу як принципово нової концепції управління економікою на мікрорівні.

Для студентів та слухачів вищих навчальних закладів культури і мистецтв, які вивчають основи економічної теорії та контролінг.

Рецензенти: Д.М. Стеченко – доктор екон. наук, професор;
Н.М. Ткаченко – доктор екон. наук, професор;
Г.І. Купалова – доктор екон. наук, професор

*Схвалено Міністерством культури і туризму України як навчальний посібник
для використання в навчально-виховному процесі навчальних закладів культури
і мистецтв III – IV рівнів акредитації
(протокол №2 від 02.02.2006 р.)*

ISBN 966 – 8683 – 42 – 0

© Скнарь А.О., 2006

© Державна академія керівних кадрів
культури і мистецтв, 2006

ЗМІСТ

Передмова	4
Тема 1. Контролінг: філософія сприйняття, історія та розвиток	6
1.1. Ключові етапи історичного розвитку контролінгу.....	6
1.2. Контролінг: різні погляди	8
1.3. Системна сутність контролінгових підходів.....	10
Тема 2. Місце контролінгу в економічній системі	12
2.1. Контролінг як концептуальна категорія на мікро- та макrorівнях.....	12
2.2. Визначення та функції контролінгу	17
2.3. Державний контроль та підтримка ринкових механізмів	19
Тема 3. Контролінг в управлінні підприємством	23
3.1. Теоретичне підґрунтя контролінгу для підприємств	23
3.2. Об'єкт і функції управління в аспекті контролінгу.....	25
3.3. Оперативний контролінг на мікрорівні.....	26
Тема 4. Контролінг з огляду на міжнародні стандарти	28
4.1. Міжнародні стандарти обліку.....	28
4.2. Міжнародні вимоги до звітності в аспекті фінансового контролінгу	30
4.3. Інвестиційні застосування контролінгу	34
Тема 5. Маркетинговий контролінг	37
5.1. Суміжність функцій маркетингу та контролінгу.....	37
5.2. Підходи до аналізу просування продукції	38
5.3. Стратегії впровадження цінової політики.....	42
Тема 6. Контролінг як елемент організаційної структури підприємства	44
6.1. Оптимізація бізнес-процесів	44
6.2. Відділ контролінгу в організаційній структурі підприємства	50
Тема 7. Інформаційна база контролінгу	58
7.1. Система інформаційного забезпечення.....	58
7.2. Інформаційні потоки підприємства	63
Література	65

ПЕРЕДМОВА

Навчальний посібник „Інформаційне забезпечення контролінгу” призначений для студентів, слухачів інституту післядипломної освіти, працівників інформаційних центрів і бібліотек.

Впровадження сучасних технологій навчання, розвиток науково-методичного та інформаційного забезпечення навчального процесу, інтеграція вітчизняної освіти до європейської та світової систем зумовили необхідність і можливість поетапного скорочення лекційних та інших форм занять у студентів, слухачів та працівників інформаційних центрів і бібліотек.

Самостійна робота студентів, слухачів, працівників інформаційних центрів і бібліотек є важливою формою засвоєння теоретичного матеріалу та практичного застосування певних положень.

Мета курсу – формування у студентів, слухачів, працівників інформаційних центрів і бібліотек системи економічних знань, на яких базується сучасний аналіз економічних показників; набуття навичок використання контролінгу як принципово нової концепції управління економікою на мікрорівні.

Завдання курсу, незалежно від спеціалізації і форм навчання, є вивчення студентами та слухачами таких проблем контролінгу, як:

- концепція контролінгу в системі економічних відносин;
- контролінг у системі міжнародних норм і стандартів;
- перетинання функцій маркетингу і контролінгу під час визначення ціни;
- організаційна структура установи та підприємства, орієнтована на контролінг;
- інформаційне забезпечення контролінгу;
- основні підходи до обліку витрат в установах та на підприємствах;
- управлінський облік в інформаційному забезпеченні контролінгу;
- інструментарій контролінгу для управління установою та підприємством;
- методичні процедури впровадження контролінгу в управління установою та підприємством;
- стратегічне планування як основа функціонування стратегічного контролінгу;
- методика аналізу ланцюжка цінності.

Самостійна робота слухачів з опанування курсу „Інформаційне забезпечення контролінгу” проводиться за такими формами:

1. Опрацювання лекційного матеріалу. Оскільки лекції як форма навчання забезпечують в основному лише інформаційну функцію, то програмою передбачається раціональне поєднання їх із різними видами семінарських та практичних занять, на яких закріплюються, поглиблюються одержані на лекціях знання і формуються вміння та навички застосування принципів макроекономічного моделювання до аналізу розвитку національної економіки.

2. Підготовка до семінарських та практичних занять планується на базі самостійного вивчення окремих питань згідно з програмою курсу, а в деяких випадках і тем за списком рекомендованої літератури.

3. Підготовка до заліку.

Зміст самостійної роботи студентів та слухачів курсу визначається програмою цієї дисципліни, завданнями та рекомендаціями викладача.

Обсяги самостійної роботи окремого студента чи слухача можуть значно виходити за межі обов'язкової програми, якщо у нього виникло бажання або потреба у поглибленні та розширенні знань з навчальних дисциплін „Контролінг”, „Інформаційне забезпечення контролінгу”, “Пошук додаткових джерел фінансування установи”.

Тема 1. Контролінг: філософія сприйняття, історія та розвиток

Питання лекції

- 1.1. Ключові етапи історичного розвитку контролінгу.
- 1.2. Контролінг: різні погляди.
- 1.3. Системна сутність контролінгових підходів.

1.1. Ключові етапи історичного розвитку контролінгу

Контролінг, як явище, має особливу історичну сутність (саме в перехідні міжформаційні або трансформаційні проміжки часу), що полягає, з одного боку, в концентрації та централізації зусиль, з іншого боку – в негативних наслідках ціноутворення, спричинених монополістом (державними установами або підприємствами різних форм власності). Проте глибоке вивчення економіко-математичних аспектів спостережень над монополістичними станами дозволяє з більшою впевненістю регулювати та контролювати процеси, що відбуваються в економіці на мікро- і макрорівнях, провадити демонополізацію в тих галузях, де цього вимагають інтереси суспільства. Все це відображається на цінovій політиці, стані споживчого ринку, монетарній політиці та валютному регулюванні.

Традиційний підхід до розглядання контролінгу в літературі з управлінського контролю зводився до простішої кібернетичної системи, яка складається з наступних елементів: 1) процес постійно моніториться автоматичним регулятором; 2) відхилення від наперед визначеного рівня ідентифікуються автоматичним регулятором; 3) корегуючі дії починаються, якщо “вихід” системи не відповідає наперед визначеному рівню. В такому разі автоматичний регулятор спричиняє вплив – коригування на “вхід” системи. Механічним прикладом такої системи є термостат для контролю температури в приміщенні.

Необхідність створення системи контролінгу обумовлена підвищенням нестабільності зовнішнього середовища, що в свою чергу вимагає: посилення уваги до прогнозування майбутнього стану об'єктів; прискорення реакції суб'єктів управління на зміни в діяльності підприємства, що досягається на основі відстеження відхилень від довгострокових планів за допомогою певного набору показників і виявлення тенденцій; розробки та постійного коригування стратегічних прогнозів і планів розвитку підприємства.

Деякі функції управління відокремилися, що привело до утворення окремих систем у сфері управління підприємством, таких як

системи планування, системи внутрішнього контролю, а в них – як головна складова частина – внутрішній аудит. Наділення головного бухгалтера контрольною функцією дозволило йому оцінювати як тих, хто приймає управлінські рішення, так і тих, хто їх виконує. Бухгалтерський облік може одночасно з інформаційною функцією володіти ще властивостями аналітичного і контрольного характеру.

Наявність синтетичних та аналітичних рахунків створює дворівневу інформаційну систему обліку. Застосування комп'ютерної техніки дозволило відмовитись від ієрархічного принципу та перейти до кореляційної схеми, яка передбачає поділ на декілька паралельних груп, наприклад, за відповідальними особами та назвами товарів. В сучасних умовах записи за синтетичними рахунками є оригінальними, а за аналітичними – уточненнями. Перші відносяться до фінансового обліку, а другі – до управлінського.

Облік фінансовий – сукупність правил і процедур, що забезпечують підготовку й оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства (організації, установи) та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку.

Водночас вважається, що термін “Контролінг” інформаційно місткіший, він точніше передає характер цього явища й *охоплює не лише суто облікові функції, а й увесь спектр управління для досягнення конкретних результатів діяльності підприємства*. Розрізняють стратегічний контролінг, що має на меті забезпечити виживання підприємства і відстежувати рух підприємства до певної стратегічної мети розвитку. Оперативний контролінг створює системи управління для досягнення поточних завдань підприємства і прийняття своєчасних рішень щодо оптимізації співвідношення *витрати – прибуток*.

Кожний рахунок має два поля: дебіт (він отримав) та кредит (він довіряє). Той, хто дає – кредитується, той, хто отримує – дебітується; кредит – причина, дебіт – наслідок; кредит – інформаційний вихід, дебіт – інформаційний вхід [43.296].

Дебіт (від лат. debet – він винен) – ліва частина бухгалтерських рахунків, що служить для відображення господарських операцій методом подвійного запису. Запис, здійснений у дебіт, одного рахунку, обов'язково повторюється у кредиті іншого рахунку. Тому сума записів дебіту усіх рахунків за звітний період обов'язково має дорівнювати сумі записів у їх кредиті. Дебіт активних рахунків показує збільшення сум, які обліковують, а дебіт пасивних рахунків – їх зменшення. В ак-

тивно-пасивних рахунках дебіт може вказувати як на збільшення, так і на зменшення коштів. Зв'язок, що виникає між двома рахунками внаслідок подвійного запису, називається кореспонденцією рахунків. Залишок у дебіті рахунків відбиває наявність господарських засобів на кінець звітного періоду, і його показують в активі бухгалтерського балансу [43.104].

Моніторинг та контроль за процесами лише сприяють оптимальному розвитку середовища, в якому вони протікають (суспільство, організація, підприємство). В кожній з пострадянських установ навіть за відсутності системного контролінгу існує позиція головного бухгалтера, який виконує функції консолідації статистичної інформації та фінансового контролю (в податковому аспекті). Ця позиція хоч і не може ототожнюватись жодним чином з контролером, але може виступати плацдармом для подальшого розвитку. Мета та завдання контролінгу для організацій залишаються стандартними (як і для підприємств), але з незначними специфічними властивостями.

Фінансовий інструмент (financial instrument) – будь-який документ, що є свідченням боргу, продаж або передача якого забезпечує продавцю отримання фінансів. Прикладами фінансових інструментів є *векселі, облигації та інші цінні папери, а також депозитні сертифікати* [64.566].

1.2. Контролінг: різні погляди

Контролінг навіть в країнах Заходу, де він виникнув, зовсім не однорідний: у ньому чітко прослідковуються два напрями – американський та європейський, який представлений, головним чином, німецькими вченими. Основні відмінності між цими напрямками полягають в функціональному домінуванні. В одному випадку ***акцент ставиться на спостереження за ходом реалізації планів, встановлення системи планових показників і нормативів, вимірювання відхилень від норм та їх коригування.***

Витрати повні – сумарні витрати на виробництво і реалізацією продукції. Вони охоплюють усі виробничі витрати, а також витрати на маркетинг, утримання адміністрації, виплату дивідендів (процентів) та інші централізовані корпоративні витрати. Їх можна розрахувати на одиницю продукції.

В іншому випадку контролінг розглядається більш глобально. Перелічені функції німецькі автори доповнюють плануванням, бюджет-

туванням, інформаційним забезпеченням, а основним завданням вважають точне визначення і управління собівартістю продукції [43.83].

Більшість підходів до аналізу підприємств базуються на концепціях доходу та вартості. Однак можливо замислитись над різними шляхами розробки звітів про прибуток та над альтернативними визначеннями звітів про доходи, тобто у зміні прибутку з часом. Всі методи і вся методологія, навіть коли йдеться про звітність за минулі періоди, містять суттєві припущення та суб'єктивні оцінки, які є дискусійними, і це робить їх недостатньо задовільними. Традиційний бухгалтерський процес обліку є невизначеним та складним навіть теоретично. Визначення прямого прибутку може бути не лише складним, але й привести до неправильних висновків. В будь-якому фінансовому році буде існувати суміш повних та неповних транзакцій. Повні транзакції – це ті, які призвели до фінального грошового визначення (виплати чи фіксації) та не мають труднощів щодо виміру прибутку.

Система контролінгу, як ми вже відзначали, – синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів під час здійснення оперативного і стратегічного керування процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства.

Повні витрати (full cost) – визначаються для будь-якого рівня виробництва як сума середніх змінних витрат, середніх постійних витрат і чистого [64.392].

Це поняття використовують стосовно правил ціноутворення для фірми. Контролер виступає радаром або службою навігації суб'єкта підприємницької діяльності або соціальної організації, що рухається з величезною швидкістю в просторі подій та явищ, що його оточують. Дехто може заперечити, немов існує багато організацій, які діють повільно та без істотного фінансування, начебто майже не рухаються. Є і такі, де явища і процеси рухаються біля них, і тому для таких організацій з'являється відносна швидкість, яку треба контролювати, щоб уникнути фатального зіткнення. Контролер не лише відзначає небезпечні напрямки розвитку, але й пропонує оптимальний їх вибір. Він сам не є рушійним механізмом, але на його рекомендації спирається вищий менеджмент (можливо і опосередковано, як реакція власників, спричинена звітами контролера, доведена до менеджменту).

Подібним до контролінгу напрямом в колишньому СРСР був розвиток економіко-математичного моделювання. Відповідна спеціалі-

зація „економічна кібернетика” (кібернетика розглядається в розумінні управління) була найбільш актуальною у 80-90-х роках минулого сторіччя – в період розвиненого соціалізму, планової економіки та їх залишкових тенденцій.

1.3. Системна сутність контролінгових підходів

Функції контролінгу визначаються метою створення цієї системи. Вони поділяються на *основні* та *спеціальні*. До основних функцій належить: 1) планування процесів господарської діяльності (логістика, виробництво, збут, інвестування). Для процесу планування створюється нормативно-довідкова база, визначаються обсяг і структура необхідної інформації, розробляються методики складання планів за часом та змістом; 2) облік показників контролінгу на основі методів і критеріїв оцінки діяльності підприємства та його структурних підрозділів. Для цього визначаються потреби системи управління в необхідній інформації, розробляється система показників контролінгу та звітні форми для збору та обробки даних; 3) аналіз тенденцій, відхилень від прогнозованих показників. Для аналізу визначаються контрольовані показники за часом та змістом, знаходяться відхилення методом порівняння фактичних та прогнозованих даних, фактори впливу на відхилення, дається оцінка та інтерпретація відхилень, систематизуються дані з метою виявлення позитивних і негативних тенденцій у роботі підприємства.

Обов'язково здійснюється **моніторинг фінансового ринку як система постійного спостереження менеджерів підприємства за умовами та параметрами розвитку фінансового ринку в розрізі окремих його сегментів з метою поточної оцінки та прогнозування кон'юктури та моніторинг поточної фінансової діяльності**. Це система постійного спостереження за найважливішими поточними результатами фінансової діяльності підприємства в умовах постійно змінної кон'юктури фінансового ринку. Метою такого моніторингу є: своєчасне виявлення відхилень фактичних результатів фінансової діяльності підприємства від передбачуваних, які (відхилення) призводять до погіршення фінансового стану підприємства; з'ясування причин цих відхилень; розроблення пропозицій щодо відповідного коригування окремих напрямів фінансової діяльності з метою її нормалізації та підвищення ефективності.

Роль контролера, як захисника бізнесової етики, розкривається через такі функціональні моменти:

– навички – контролер підготовлений для провадження та управління контролінговими системами, а етика – це просто ще одне застосування контролю;

– супроводження – контролер вже діє як супроводжуючий інтереси акціонерів. Ця функція аналогічна супроводу етичних питань;

– орієнтація в правилах – контролер сам чітко дотримується правил як відповідно до застосувань бухгалтерського і фінансового аналізу, так і відповідно до інших суспільних, тому спонукає інших *дотримуватись правил*;

– об'єктивне суддівство – етика вимагає чітких оцінок, до яких контролер звик у своїй повсякденній діяльності;

– професіоналізм – контролер є одним з основних професіоналів, що працює всередині бізнесу, і для нього є суттєвим вплив на порушення етики.

Якщо комусь може здаватись, що контролінг не має своїм застосуванням процеси у вищих навчальних закладах, то це не так. Сферою особливої уваги тут є планування та складання розкладів занять викладачів з їх подальшою оптимізацією. Це стосується оптимального використання ресурсів (з проекцією на вартість залучення спеціалістів, викладачів, отриманням фінансування для підготовлених курсів і напрямів від студентів-контрактників та бюджету). Контролер має бути залучений до наступних процесів:

– планування та розробка розкладу для студентів, слухачів та викладачів з визначенням заробітних плат та надходжень;

– зберігання та комунікація інформації щодо запланованого навчального навантаження та необхідних для навчального процесів ресурсів;

– контроль відпрацьованого часу (відомостей і бухгалтерських звітів) та фактично витрачених ресурсів, включаючи як безпосередньо залучені витрати для того чи іншого курсу, так і допоміжні – загальногосподарські, а також забезпечення літературою.

Запитання для обговорення та самоперевірки

1. Яке місце займає контролінг в системі знань?
2. Чи є контролінг логічним продовженням розвитку економічного аналізу підприємства?
3. У чому полягає необхідність застосування контролінгу для суб'єктів економічного господарювання?
4. Предмет і об'єкт контролінгу.

5. Як впливає зміна умов господарювання на розвиток контролінгових підходів?

6. У чому подібність та відмінність понять “контроль” та “контролінг”?

7. Що потрібно знати до того, як розпочинати вивчення контролінгу?

Теми рефератів

1. Контролінг як історичне явище.
2. Контролінг: американська модель.
3. Контролінг: європейська модель.
4. Система контролінгу як синтез елементів.
5. Функції контролера.
6. Контролінг у системі вищої освіти.
7. Контролінг: мета та завдання діяльності.

Тема 2. Місце контролінгу в економічній системі

Питання лекції

2.1. Контролінг як концептуальна категорія на мікро- та макро- рівнях.

2.2. Визначення та функції контролінгу.

2.3. Державний контроль та підтримка ринкових механізмів.

2.1. Контролінг як концептуальна категорія на мікро- та макро- рівнях

Економіка – це наука, що вивчає вибори, які роблять люди, використовуючи обмежені ресурси для задоволення своїх бажань. Економічна теорія, з одного боку, вивчає факти й залежності між цими фактами, а з іншого – займається аналізом дій в економіці, впливу економічних інститутів на економічну систему та пошуком найкращих способів розподілу різних благ тощо.

Економіка – це:

1) сукупність відносин у сфері виробництва, розподілу, обміну та споживання матеріальних благ і послуг в умовах конкретного суспільного ладу і конкретної держави;

2) господарство певного регіону, держави чи її частини (області, району), галузі;

3) наукова дисципліна, що вивчає окремі галузі господарства, умови та сукупність елементів відтворення (наприклад, економіка будівництва) [43.139].

Чітке визначення поточних станів в окремих галузях народного господарства та на певних сегментах ринку набуває особливого значення під час трансформаційних процесів в суспільстві та в економіці. Економіко-математичне моделювання дає змогу формалізувати передумови виникнення певного поточного становища, залежності між економічними факторами, змінними, а також за допомогою отриманих розв'язків економіко-математичних моделей, контролювати розвиток ситуації та поведінку учасників ринку.

Найбільш загальною метою цього розгляду є дослідження контролінгу як новітнього комплексного підходу до розгляду економічних об'єктів з різних боків. ***Тому під час системного аналізу доцільно звертати увагу і на бухгалтерський облік, принципи звітності, економіко-математичне моделювання, теорію ігор, мікроекономічне моделювання в цілому.***

До спеціальних функцій належать: 1) інформаційно-аналітичне забезпечення, метою якого є розробка інформаційної системи, стандартизація документів і реєстрів обліку, комунікаційних зв'язків, організація збору і обробки даних контролінгу. Велике значення має розробка інструментарію для планування, контролю, аналізу та прийняття рішень, забезпечення менеджерів інформацією (обсяг, зміст, форми, строки, час подання); 2) моніторинг зовнішнього середовища, в якому функціонує підприємство. До цієї функції входить збір і аналіз даних про ринки (сировини, праці, капіталу, товару), кон'юнктура ринку, конкурентів, ціни, формування досьє на конкурентів, огляди розвитку галузей, участь у виставках та ярмарках тощо.

Функції контролінгу реалізуються завжди в реальних умовах діяльності підприємства, тому ступінь їх прояву та ефективність використання залежить від таких факторів, як: масштаб організації; фінансовий стан; розуміння керівництвом важливості та корисності функцій контролінгу; рівень диверсифікації виробництва; види діяльності; кваліфікація управлінського персоналу; рівень економічної роботи; місії, філософії бізнесу; загальної культури персоналу та інших факторів.

Інтегральною функцією контролінгу є координація зусиль кожного підрозділу підприємства і відділу управлінської системи на досягнення цілей, які ставить перед собою підприємство у виробничій, фінансовій та управлінській діяльності. Для цього потрібні: координація зусиль менеджерів різних рівнів на досягнення загальної мети; інформаційна та консультативна підтримка прийняття управлінських рішень; створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи для управління підприємством.

Контролінг розглядається не лише з боку фірм та організацій, а також і в аспекті державного контролю, що приймається в основному в стратегічному аспекті. Широкомасштабна політика роздержавлення і приватизації та утвердження відносин приватної власності привели до виникнення в Україні системи аудиту як передумови становлення незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника. Швидкий розвиток інституцій державного фінансового контролю (Національного банку України, Рахункової Палати та Державного казначейства України) створив низку проблем, що підлягають вирішенню з точки зору системності, єдності та необхідної субординації їхніх складових.

Політика надання державі головної ролі в справі економічного росту була популярною в світі в 1950-х, 1960-х та в 1970-х роках, коли вважалося, що державний сектор краще, ніж приватний, був у змозі керувати і розвивати найбільш важливі для економічного росту галузі промисловості. Крім цього, державні підприємства вважались засобом створення робочих місць, прискорення розвитку регіонів та запобігання встановлення контролю над економікою з боку іноземних компаній. Спочатку деякі уряди, переважно в країнах, що розвиваються, ставали власниками підприємств у промисловості та сфері послуг у ключових галузях, таких як сталеплавильна промисловість, зв'язок, виробництво добрив, автомобілів, продуктів нафтохімії, готельна та банківська справа, повітряний транспорт. В міру того, як політика опори на державний контроль набувала популярності, зростали й функції, які брав на себе уряд, аж поки в деяких країнах державні підприємства не почали практично домінувати в економіці.

Коли державний сектор контролює таку значну частину економіки, це неодмінно приведе навіть в ринковій системі до виникнення серйозних проблем, частина яких пов'язана з монополізацією. **В більшості випадків державні підприємства захищені від конкуренції урядовим регулюванням, яке надає їм монопольні права в головних**

галузях економіки. Захистом також служать високі тарифні бар'єри чи інші засоби, метою яких є обмеження або ліквідація іноземної конкуренції.

Відсутність конкуренції веде до того, що державним підприємствам бракує стимулів до ефективного виробництва товарів чи надання послуг. Наприклад, державні підприємства мають недобру славу підприємств, на яких зайнята надмірна кількість людей. Прикладом цього є гарантія працевлаштування всім випускникам шкіл. Більш того, робочі місця на державних підприємствах часто використовуються як політична компенсація, що веде до розповсюдження корупції.

Ще однією проблемою, пов'язаною з браком зацікавленості в прибутках, є використання державних підприємств для субсидування споживачів, виробників чи інших груп. Наприклад, урядові субсидії дозволяють державним підприємствам встановлювати нижчу від ринкової ціну на електроенергію, пальне або інші товари та послуги. Подібна непряма урядова підтримка має результатом збитковість державних підприємств і веде до виснаження державних ресурсів.

Брак зацікавленості в прибутках та ефективності – іншими словами, відсутність дисципліни, яку встановлює відкрита ринкова конкуренція – призводять до того, що більшість державних підприємств зазнають великих і постійних збитків, що в умовах диспропорції відбивається значним чином на стані економіки в цілому.

Великі дефіцити державного бюджету та тягар зовнішнього боргу є прямим результатом незадовільної роботи державних підприємств у багатьох країнах. Щоб покрити хронічні збитки державних компаній, уряд часто змушений позичати або друкувати гроші. Ці дії ведуть до високого рівня інфляції, яка відбиває бажання робити інвестиції і є причиною відпливу капіталу. Крім того, потреба уряду в грошах забирає ресурси, які б в іншому випадку могли отримати приватні підприємці, а це заважає приватному сектору генерувати економічне зростання. Тому за наявності макроекономічних диспропорцій в країні, за умов адміністративного визначення цін та неконкурентноздатної промислової бази питання ґрунтовного аналізу монополістичних станів економіки, застосування контролінгу та пошук шляхів покращення актуальної ситуації мають розглядатися як питання найвищого пріоритету.

Значимим досягненням розвинених індустріальних країн порівняно з соціалістичною системою було суттєве зростання якості продукції з середини 1960-х років за рахунок технологій та інновацій, в

той час, коли соціалістична економіка орієнтувалася на експорт сировини і не приділяла уваги товарам народного споживання, де кінцевими споживачами були індивіди, а не структури економіки.

Більшість світових економік в той чи інший період підвищували контроль цін, відкривали торгівлю для зовнішніх ринків, приватизували державні підприємства з різним ступенем успіху. Але перехід від однієї системи до іншої не є простою адаптацією або модифікацією декількох програм або політик, а є зміною всієї організації економічної системи з її звичаями та традиціями. Лише невеличка частина процесів економіки є очевидною та зрозумілою стандартному та необізнаному в питаннях економічної теорії індивіду-споживачу. В дійсності для створення якості ми маємо перейти від економіки пропозиції (де держава забезпечує всіх майже однаковими продуктами з низькою, тобто завжди доступною для будь-яких верств населення ціною, що досягається плановим державним замовленням на підприємства галузі та великими обсягами) до економіки попиту (де особисті переваги індивідів відіграють вирішальну роль). Попит є різним у розрізі галузей, верств населення, сезонів. Хоча на кінцевий попит, можливо, впливали шляхом рекламних заходів, він, в першу чергу, визначається ціною та власними психологічними або фізіологічними схильностями кожного окремого споживача. Начебто однаковий процес „базове виробництво-переробка-торгівля-споживання”, але від того, з чого починати – з виробництва або зі споживання – залежить вирішення питання – чи є економіка ринковою?

Головна увага державного фінансового контролю має бути звернена на забезпечення безумовного дотримання податкового законодавства, повноти надходжень до бюджету, законність і правильність видатків та ефективність управління державними фінансами, зокрема – їхню результативність, досягнення визначених цілей окремих категорій видатків та бюджетних програм. Контрольна функція держави в управлінській економіці із великою кількістю підприємств, де доля держави перевищує 50%, проявляється і в більш жорсткому контролі з боку міністерства економіки за складанням, затвердженням та виконанням фінансових планів окремих державних суб'єктів господарювання.

Фінансові плани решти підприємств нібито залишаються без прямого державного контролю. Але слід брати до уваги, що середній та малий бізнес кредитується більшою мірою за рахунок вітчизняних фінансових та банківських установ, які проводять аналіз бізнес-

планів підприємств-позичальників і в свою чергу регулюються з боку Національного банку (шляхом корекцій умов та ставки рефінансування, фінансового моніторингу, регламентуючих постанов та інструкцій). Таким чином, опосередкований контроль держави прослідковується на всіх рівнях в межах допустимої матеріальності. Нематеріальні коливання в більший або менший бік сумуються та прямують до незначних відсотків. Якщо сумарні коливання планів не перевищують у всій економіці темпів зростання валового внутрішнього продукту, то контроль втілення стратегічних програм є задовільним. Це є також індикатором дій механізмів саморегулювання ринку. Значні ж відхилення сукупності підприємств певного сегменту ринку від попередніх планів вкажуть на системну кризу відповідної галузі або на пряму, вихід з якої залежить як від внутрішніх, так і зовнішніх для підприємств контролюючих органів.

До переліку суб'єктів управління об'єктами державної власності належать: Кабінет Міністрів України; центральні та місцеві органи виконавчої влади; фонд державного майна України; організації самоврядування, яким державне майно передано в безстрокове використання; юридичні особи і форми об'єднань державних підприємств та державних холдингових компаній.

2.2. Визначення та функції контролінгу

Послідовна політика комбінованої лібералізації ринків, торгівлі та нових входжень бізнесу з поміркованою ціновою стабільністю може досягти реальних результатів лише за умови постійного спостереження та контролю результатів навіть в країні, в якій немає чітких прав власності та потужних ринкових інституцій. Інституціональний розвиток правової та фінансової систем, а також компетентного уряду, звичайно, триває десятиріччя. Тому підприємства української трансформаційної економіки є також перехідними в аспекті організації, культури та цінностей. Перехідними є і кадри вітчизняних підприємств, які приймають і втілюють рішення, та допоміжний персонал. Стабільна база людського фактора для економічного зростання на мікро- та макрорівнях потребує значної перебудови системи освіти. Сьогодні в Україні не існує широкої системи підготовки персоналу придатного виконувати функції контролінгу. Професія контролера є творчою та спирається на невеликий прошарок суспільства, який частіше отримує практичні знання з досвіду роботи транснаціональних компаній. Поступово цей досвід трансформується (за рахунок перекваліфікації,

завдяки семінарам, конференціям, стажуванню, руху кадрів на ринку людських ресурсів) у вітчизняні аналогії. Поширенню знань сприяють іноземні інвестиції (коли інвестор підвищує вимоги щодо контролю поточних станів підприємств на етапах до та після здійснення інвестиційного проекту) та розвиток міжнародної торгівлі (коли відносини з іноземними контрагентами вимагають кращого знання та моніторингу використання складних фінансових інструментів). При цьому використовується модель економіко-математична: опис, виявлення економічного явища або процесу з допомогою одного чи декількох математичних виразів (рівнянь, функцій, нерівностей, тотожностей). Ця модель застосовується в економічному аналізі.

Компонентами системи новітньої освіти, яка здатна підготувати фахівців з контролінгу, є: *знання, вміння, ставлення, цінності*. Цілями контролера щодо знань в нашому випадку – зберегти досягнення старої системи, але виправити колишню недооцінку сили суспільних наук та права; для вмінь – допомогти зрушенню від специфічних навичок до більш широких та гнучких, які будуть спроможні зустріти постійно змінні вимоги ринкової економіки, а також зміцнення можливостей застосовувати знання в непередбачуваних умовах; для ставлення – підсилити ідеї того, що ініціатива робітників та менеджменту заохочується, що власники не експлуатують робітничий клас, а дають можливість заробити, тобто продати власні трудові ресурси; для цінностей – відповідно до змін у ставленні громадян мають приймати відповідальність за свої дії, включаючи свідомий вибір освіти, роботи та стилю життя, а також надавати можливість вільно висловлювати будь-які власні міркування як компонент плюралістичного суспільства.

Грунтовна підготовка кадрів за умови послідовного впровадження вище названих підходів з орієнтацією на існування регулятивних механізмів дає новий поштовх для розвитку контролінгу. Ринок не рухається в оптимальному для суспільства напрямку самостійно. Внутрішні регулятори спричинені поведінкою суб'єктів господарювання, на яку впливає (хоч і опосередковано) контролер.

У практичному аспекті роль контролінгу полягає в тому, що створюється окремий спеціалізований підрозділ управління, який забезпечує дані для стратегічного планування (плани, графіки, показники діяльності) і стратегічного обліку. За допомогою порівняння планових і звітних даних визначають відхилення, на основі яких роблять оцінку результатів виконання стратегічних планів. Керівники вищого ієрархічного рівня управління вивчають тенденції розвитку

підприємства на основі даних контролінгу і приймають управлінські рішення.

Вивчаючи основи перехідної та розвиненої мікроекономіки в аспекті економіко-математичного моделювання, насамперед необхідно розглянути економічну систему, в якій мікроекономічні суб'єкти вирішують свої проблеми раціонального господарювання. Всі вони є споживачами певних товарів та послуг, їх поведінка на певному сегменті ринку визначається поняттям „раціональні гравці” і відбивається на їх стратегічних рішеннях.

2.3. Державний контроль та підтримка ринкових механізмів

Аналіз добробуту з позиції його максимізації соціальними регуляторами призводить до необхідності застосування контролінгу з боку та за дорученням соціальних інститутів, посилення взаємодії законодавчої бази. Соціальна орієнтація економічного розвитку означає підпорядкування виробництва споживачеві, задоволення масових потреб населення. Зворотний зв'язок (включаючи базу для визначення потреб населення) у соціальних системах відіграє важливу роль, забезпечуючи їх життєдіяльність, можливість еволюції, вдосконалення. Його відсутність призводить до руйнування системи, коли керуюча підсистема в кожний конкретний момент не має інформації про реакцію виконавців на управлінські дії, про характер їх діяльності та результати. Негативною є логіка лібералізації цін в умовах відсутності конкуренції, необхідного обсягу товарної маси, надпотужної монополізації майже усіх видів виробництва. Важливим завданням законодавчої та виконавчої гілок влади держави є забезпечення навіть за умов монополії, відновлення суспільного оптимуму.

Одним із напрямів відповідної політики є встановлення податків, регуляція монопольних станів та цінової дискримінації. Контролінг має об'єктом розгляду та аналізу також стани на валютних ринках. На певну увагу заслуговує політика демонополізації в частині валютного курсу, наслідки якої обов'язково повинні бути врахованими при побудові сценаріїв соціально-економічного розвитку країни. Так, нецентралізований розподіл валютних ресурсів поміж окремими привелійованими підприємствами за заниженим курсом викликає декілька негативних моментів, що спонукають існування монополістичних станів на валютних ринках. Так, підприємства, що не є привелійованими, мають придбати валюту за відносно завищеним курсом. В той

же час відсутні гарантії того, що валютні ресурси, продані привелійованим підприємствам, будуть ефективно використані.

З розвитком міжбанківської торгівлі валютою на відповідних біржах функції Національного банку набувають нового, принципово відмінного від суто урядового, значення. Тепер мікроекономічні підходи призводять до розгляду мотивації поведінки суб'єктів господарювання. Найпростішою відповіддю на запитання щодо основ визначення валютного курсу є те, що валютний курс визначається на валютному ринку через взаємну гру пропозиції та попиту на валюту.

Можливо виділити 5 основних учасників валютного ринку, кожен з яких за певних умов може набути монополістичного стану:

1) центральні банки, мотивами яких є інтервенції для регулювання курсу, де інституціонально розрізняються готівковий касовий і строковий курси та курс міжбанківської біржі;

2) довгострокові вкладачі капіталів, мотивами яких є розподіл портфелю;

3) короткострокові вкладачі капіталів, мотивами яких є процентний арбітраж;

4) зовнішні торгівці, мотивами яких є запобігання валютних ризиків;

5) спекулянти, мотивами яких є ризикові надприбутки.

У цьому аспекті за наявності превалюючого становища Національного банку в перехідних економіках перед усіма учасниками валютного ринку постає задача аналізу інтервенцій Національного банку та зворотнього впливу монетарної політики як моделі раціональних очікувань у відкритій економіці. В першому наближенні може припускатися, що доступна інформація не відрізняється для всіх економічних агентів. Але на практиці ми маємо справу з асиметричною структурою інформації. В центрі такої моделі є оптимізаційна проблема внутрішніх фірм-резидентів, що відчують невизначений попит. Відповідальні особи фірми повинні визначити ціни на початку періоду за відсутності певних відомостей щодо поточного попиту; фірми мають більш-менш достовірну інформацію щодо поточного стану економіки та спостерігають ціни на ринках активів. В цей же час фірми використовують таку інформацію для передбачень цін, попиту, становища на валютному ринку та встановлюють ціни таким чином, щоб максимізувати теперішню вартість прибутку, що буде отримано в майбутньому.

Мікроекономічні підстави (microfoundations) – спроба вивести макроекономічні залежності з отриманих у мікроекономіці висновків про поведінку індивідів. Такому підходу надавали перевагу теоретики концепції загальної рівноваги, які вважали, що він робить макроекономіку строгою і доказує користь більшої частини езотеричної теорії загальної рівноваги. Останнім часом набрала поширення думка про те, що загальна рівновага не забезпечує найбільш корисну підставу для теорії зайнятості або для пояснення реакції децентралізованих транзакцій на макроекономічну політику. Існування безробіття та інших форм раціонування не можуть бути пояснені будь-якою моделлю типу загальної рівноваги, в яких припускається ціноутворення, що врівноважує ринки [64.298].

Враховуючи те, як приймаються рішення фірмами-ціноутворювачами (на відміну від ціноодержувачів), призвело до створення перспективніших моделей, що залишаються в рамках концепції рівноваги.

Основна проблема полягає в тому, що теоретики концепції рівноваги використовують урівноважуючий комплекс методів і теорем для систем, які працюють добре, у той час як макроекономіка має справу із системами, які працюють погано.

На кожному проміжку часу відповідальні особи фірм приймають 2 взаємопов'язаних рішення:

- 1) вони встановлюють ціни, базуючись на неповній інформації;
- 2) після отримання замовлень на свою продукцію вони вирішують, скільки замовлень можна задовольнити та яким є перебільшення залишків. Подібне вивчення дає і позитивні, і нормативні результати.

У позитивному аспекті ми отримуємо новий канал для ефектів монетарних коливань реальної економіки та впливу ефектів Дорнбуша, що пов'язані з очікуваннями та динамікою валютних курсів і базуються на номінальних цінах.

У нормативному аспекті результатом є те, що фіксовані валютні курси дають більшу умовну дисперсію випуску, ніж гнучкі валютні курси. Але останнє не є оптимальною монетарною політикою, бо керівний орган, що займає монополістичне становище, може маніпулювати поведінкою відносно добре поінформованих агентів. Модель відкритої економіки базується на частковому розгляді проблем прийняття рішень фірм, що максимізують прибуток.

По-перше, було розвинено квазіформи середньої відносної ціни на вітчизняні товари поміж фірмами, їх обсяги випусків в агрегова-

ному вигляді та агреговані залишки. Ці форми залежать від очікувань фірм щодо стохастичних станів економіки. Але ця проблема неодмінно перетинається з відшукуванням рівноваги на ринку активів та на валютному ринку, з встановленням можливостей та шляхів збільшення інформованості щодо оточуючого середовища з ситуації на ринках активів. Саме така модель має в першу чергу ґрунтуватися на мікрота макроекономічному аналізі.

Відносними цінами виступають ціни фірм на їх продукцію у вітчизняній валюті, розділені на рівень цін, який є функцією від цін у вітчизняній валюті на вітчизняні товари та товари іноземного виробництва. Світовий попит є сумою внутрішнього попиту та іноземного попиту з урахуванням стохастичного шоку. Передбачається, що фірми знають свої шоки відносно попиту. Реальні витрати прямо залежні від реальних доходів.

Якщо економіка є лише невеликою частиною світового ринку капіталу, то всі цінні папери є абсолютно заміщуваними. Але країна може передбачатися великою на ринках вітчизняної продукції та вітчизняної валюти. Таким чином, країна приймає іноземні процентні ставки та іноземні ціни на продукцію іноземного виробництва як екзогенні. Ринок активів має бути в стані рівноваги на початку періоду.

Із загального аналізу проблем, що пов'язані з поведінкою фірм-виробників та споживачів продукції в умовах розвинутості ринків активів та відповідно до валютних ринків, впливає принципова можливість контролю монополізації на певних сегментах ринку і неодмінна перевага гнучкого валютного курсу, що є властивим оптимальній політиці, коли монетарні кола швидко реагують на минулі відхилення в пропозиції грошей.

Основна ідея концепції контролінгу полягає в підвищенні ефективності оперативного і стратегічного керування підприємством за допомогою створення обліково-аналітичної системи, що представляє собою синтез елементів обліку, аналізу, контролю і планування. Оперативний контролінг у випадку мікроекономічного керування при цьому забезпечує прибутковість і ліквідність підприємства шляхом виявлення причинно-наслідкових зв'язків при зіставленні виторгу від реалізації і витрат.

Запитання для обговорення та самоперевірки

1. Перелічіть та охарактеризуйте стадії управлінського циклу.
2. Визначіть місце і роль контролінгу в системі керування підприємством.
3. Чому контролінг (не)можливо визначити як обліково-аналітичну підсистему в системі керування підприємством?
4. Визначіть ступінь взаємозв'язку контролінгу з функціями керування.
5. Визначіть ступінь використання інформації фінансового і нефінансового характеру в рамках контролінгу.
6. Перелічіть основні етапи формування контролінгової інформації в розрізі основних функцій керування.
7. Назвіть і охарактеризуйте етапи циклу прийняття управлінських рішень.
8. Яка роль контролінгу в прийнятті управлінських рішень?
9. Перелічіть основні типи управлінських рішень, прийнятих за допомогою контролінгової інформації.

Тема 3. Контролінг в управлінні підприємством

Питання лекції

- 3.1. Теоретичне підґрунтя контролінгу для підприємств.
- 3.2. Об'єкт і функції управління в аспекті контролінгу.
- 3.3. Оперативний контролінг на мікрорівні.

3.1. Теоретичне підґрунтя контролінгу для підприємств

Криза є постійним і невід'ємним фактором життя нашого суспільства та держави на всіх рівнях – від центральної влади до окремих організацій. Це є наслідком трансформаційних процесів. Більшість кризових явищ базуються на системі управління і цілеспрямованості самих управлінців та мають суб'єктивний характер. Оригінальні, неадаптовані західні системи та принципи управління розраховані на інше – стабільний та послідовний розвиток. Особливостями систем управління в Україні є:

– високий ступінь невизначеності (підприємства не можуть собі дозволити тривалі дослідження та впровадження, бо за цей час ситуація, напевно, кардинально зміниться в кожному з аспектів: податковому, галузевому, правовому, політичному);

- високий ступінь взаємної довіри (ймовірність зриву домовленостей значно вища за їх виконання);
- нетехнологічність бізнесу та його управління (технології відсутні або хаотичні та не формалізовані в процедурах).

Постійні зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі змушують менеджерів підприємства розробляти стратегію виживання в екстремальних умовах.

Індикативне планування (indicative planning) – використання централізовано визначених цілей для координації інвестицій у приватний і державний сектори і планів виробництва. Прийняття рішень залишається децентралізованим, але заохочуються сектори економіки, діяльність яких спрямована на виконання узгоджених цілей [64.199].

В індикативному плануванні існує два підходи. Перший з них полягає в пропозиції фірмам усіх секторів економіки подати свої плани виробництва й інвестицій на майбутній планований період. Потім ці плани старанно вивчають для виявлення можливих вузьких місць, і якщо такі виявляються, то починаються спроби усунути ці невідповідності шляхом переконання відповідних секторів змінити плани. Другий підхід починається з планованих темпів зростання національної економіки, що потім використовуються як база для деталізації завдань секторів економіки, що узгоджуються із загально національними цілями. Якщо ресурси доступні, а завдання сектора економіки реальні, то очікують, що план залучить інвестиції, необхідні для його реалізації. *Головною перевагою індикативного планування є поліпшення потоку інформації у ринковій економіці і зниження невизначеності при прийнятті рішень.* При цьому зростає довіра в ділових колах, поліпшується стабільність і згуртованість усередині національної економіки. Головними прихильниками індикативного планування є французи, тоді як Британія експериментувала з ним в 1960-і роки в рамках національного плану лейбористського уряду. Поганий стан платіжного балансу і тиск на валютний курс фунта стерлінга були головними причинами його провалу. Стратегія в загальному розумінні означає застосування набору правил для прийняття рішень, якими потрібно користуватися в роботі. Існує чотири групи таких правил: 1) для оцінки результатів діяльності підприємства в теперішньому і майбутньому періодах; 2) для розробки планів випуску і збуту продукції та отримання конкурентних переваг; 3) для відносин всередині підприємства (організаційна конкуренція); 4) для оперативних прийомів виконання завдань. Виділяються структурні підрозділи (органі-

заційна концепція), методика планування виробничого та збутового процесу, операційний менеджмент та контроль і оцінка результатів діяльності. Така схема відображає вимоги класичного менеджменту щодо управлінського циклу, але він через обмеженість своїх методологічних засад не може бути використаний відірвано від контролінгу для розробки стратегії.

3.2. Об'єкт і функції управління в аспекті контролінгу

Менеджмент (management) – персонал фірми, що здійснює керування її діяльністю від імені власника. Економістів цікавить вплив на діяльність фірми переслідування менеджментом своїх цілей. Клас менеджерів за період після Другої світової війни професійно зріс. Дедалі більше визнаються вигоди, які наука управління може запропонувати з підготовки менеджменту, хоча Велика Британія відстає в цій галузі від таких країн, як США [64.282].

Легальні правила компаній намагаються гарантувати, особливо для державного сектора або для сектора суспільної підзвітності, що капітал чинно і законно впливає з суспільних джерел бюджетних фондів та відповідно трансформується в компанію без посередників та махінаторів, які відмивають суспільні кошти для власних потреб. ***Тут функція контролінгу додатково стає на варті інтересів представників джерел фінансування*** – тобто суспільства. Заснована на капіталі така компанія не повинна розмивати фонди не за цільовим призначенням та адресами неавторизованих контрагентів, а також не повинно бути повернення (навіть частково) коштів засновників, поки не буде забезпечено повної виплати кредиторської заборгованості. Часто існують численні застереження, серед яких:

- капітал надається компанії у вигляді грошей, а не товару чи майна, або в деяких випадках у вигляді майна з його незалежною експертною оцінкою;
- компанія відповідальна за наявність достатніх коштів для ведення діяльності (найчастіша причина банкрутування малих підприємств – початкове недофінансування);
- випуск та операції з акціями (долями) не допускає зниження вартості або прямих та непрямих знижок для статутного капіталу. Відповідно, акції не можуть бути початково випущені зі знижкою або частково оплачені;
- статутний фонд компанії може бути використано лише в операціях або підприємствах, в яких засновники хотіли брати участь під

час первісного застосування (відповідно до переліку задекларованої діяльності);

– спекулятивні операції з власними акціями заборонені або обмежені квотами.

Для таких підзвітних суспільству компаній (або організацій) важливим є не завжди прибуток, але частіше збереження стабільності та прозорості мережі навіть за умов повільного зростання діяльності та позначених, але прогнозованих прибутків. Вимагає поглибленої уваги облік як встановлення наявності будь-якого об'єкта, його вимірювання та реєстрація з кількісною та якісною оцінками. Облік забезпечує постійну інформацію про всі сторони господарсько-фінансової діяльності підприємства. Він є елементом управління економічними процесами і об'єктами, контролю за ними та їх планування.

3.3. Оперативний контролінг на мікрорівні

Основне завдання контролінгу полягає в тому, щоб реалізувати головну мету, принципи та функції на практиці. В галузі планування завдання контролінгу формулюють таким чином: 1) створення нормативної бази для прогнозування розвитку фірми; 2) сприяння розробникам стратегічних планів у визначенні цілей організації та напрямків розвитку; 3) координація робіт із планування та складання бюджетів; 4) участь у визначенні кількісних і якісних параметрів роботи підприємства на стратегічний період; 5) узгодження проміжних цілей і планів та складання загальних стратегічних планів.

У галузі обліку завдання контролінгу вимагають: 1) створення сучасної системи інформаційного забезпечення та звітності задіяних у стратегічному процесі управління відповідальних осіб; 2) визначення специфічних потреб менеджерів у необхідній інформації та звітності; періодичного подання інформації щодо відхилень фактичних значень показників від планових; 3) подання керівництву підприємства звітів з поясненням факторів, що спричинили відхилення; 4) аналіз відхилень та їх обговорення із зацікавленими особами.

В галузі інформаційно-аналітичного контролінгу необхідно: 1) розробити архітектуру інформаційної структури; 2) відібрати показники, носії інформації та канали їх передачі; 3) визначити контрольні точки господарської та фінансової діяльності; 4) скласти схему збору і систематизації найбільш значних даних для прийняття рішень; 5) розробити інструментарій для планування, обліку, контро-

лю, аналізу і прийняття рішень; 6) консультувати менеджерів з питань функціонування системи контролінгу.

Чим складнішим є об'єкт управління, тим більше він має ключових параметрів і тим складніше оперувати ними з метою отримання запланованого результату. ***Джерела фінансування – наявні та очікувані джерела залучення фінансових ресурсів, спроможні надати ці ресурси.*** Для комерційних банків нормативи встановлює центральний банк держави. Національний банк України з метою захисту інтересів клієнтів та забезпечення надійності комерційних банків запровадив для них обов'язкові економічні нормативи.

Якщо в окремих підприємствах виникають проблеми з самовизначенням, то це завдання більш трудомістке для побудови економічної політики та її контролю для регіону, країни. Система індикативного управління та контролю економіки включає для підприємств такі індикатори оцінки їх стану:

- наявність захищеного бізнес-плану розвитку підприємства;
- наявність сертифікованої системи управління;
- платоспроможний попит на продукцію підприємства;
- рівень середньої заробітної плати;
- величина заборгованості із заробітної плати;
- коефіцієнт поточної ліквідності;
- сальдо заробітної та кредиторської заборгованості віднесене до обсягу відвантаженої продукції за місяць;
- доля грошової складової в обсязі реалізації;
- продуктивність праці (додана вартість) на одного працюючого.

Запитання для обговорення та самоперевірки

1. Перелічіть проблеми організації контролінгу на вітчизняних підприємствах.

2. Назвіть й охарактеризуйте фактори, що визначають проблеми організації контролінгу.

3. У чому полягає сутність соціально-психологічного фактора, що може мати місце в організації контролінгу?

4. Назвіть можливі джерела опору в організації контролінгу групового й індивідуального характеру.

5. Які передумови організації контролінгу на вітчизняних підприємствах?

6. Систематизуйте типові проблемні ситуації в організації контролінгу і виробіть пропозиції щодо їхнього усунення.

7. Висловіть власну думку відносно здатностей переносу закордонного досвіду функціонування контролінгу на вітчизняні підприємства.

8. Охарактеризуйте систему нормативного регулювання контролінгу в Україні.

9. Охарактеризуйте ступінь нормативного регулювання контролінгу – внутрішні показники і документи підприємства.

10. Які особливості організації контролінгу на підприємствах, різних за масштабами діяльності?

11. У чому переваги і недоліки поетапної організації контролінгу на підприємстві?

Тема 4. Контролінг з огляду на міжнародні стандарти

Питання лекції

4.1. Міжнародні стандарти обліку.

4.2. Міжнародні вимоги до звітності в аспекті фінансового контролінгу.

4.3. Інвестиційні застосування контролінгу.

4.1. Міжнародні стандарти обліку

Найбільшими об'єктами розгляду в бізнесі є: 1) активи; 2) прибутки або збитки; 3) зростання; 4) грошові потоки. Всі вони пов'язані між собою та існує певний баланс, який може бути досягнутий між цими об'єктами розгляду, що і формує корпоративну вартість. Ринок капіталу – це система фінансово-економічних відносин, яка обслуговує рух вільних коштів і сприяє перетворенню їх у грошовий капітал, що приносить прибуток унаслідок його вкладення в підприємництво. Він є сегментом фінансового ринку, на якому продають і купують довготермінові кредитні ресурси, а також цінні папери з тривалістю обертання, більшою за рік. Функціонування цього ринку дає змогу підприємствам сформувати інвестиційні ресурси для реалізації реальних інвестиційних проектів та для ефективного фінансового інвестування – довготермінових фінансових вкладів.

На рівні фінансової звітності фундаментальними документами для аналізу є: 1) баланс; 2) звіт про прибутки та збитки;

3) звіт про рух грошових потоків. Баланс – це лише моментальний знімок активів, що використовуються компанією, та фондів, що відносяться до таких активів. Це статичний документ для одного моменту часу (обраного за певним інтервалом – місяцем, кварталом, роком). Це дозволяє побачити, як активи і фонди змінюються з часом. Активи оборотні (поточні) – це сукупність майнових цінностей підприємства, які обслуговують поточний господарський процес і повністю споживаються впродовж одного операційного (виробничо-комерційного) циклу. До них належать: виробничі запаси сировини й матеріалів, запаси малоцінних і швидкозношуваних предметів, обсяги незавершеного виробництва, запаси торгової продукції, призначеної до реалізації, дебіторська заборгованість, грошові активи в усіх формах, коротко-термінові фінансові вкладення, витрати майбутніх періодів.

Повний набір інформації в розглянутому контексті поєднує: 1) початковий баланс (сальдо); 2) кінцевий баланс; 3) звіт про прибутки та збитки; 4) звіт про рух грошових коштів.

Звіт про прибутки і збитки вимірює в числовому вигляді та пояснює позитивний або негативний ефект від нормальних та екстраординарних операцій за певний проміжок часу. Тут визначається загальний доход (прибуток) та відраховуються загальні витрати. Калькуляція відбувається відповідно до чітких бухгалтерських правил. Більшість таких правил однозначні і недискусійні (не підлягають обговоренню), але існують винятки. Правила відповідають науковій теорії, але підлягають перегляду (частіше з приводу визначень грошових потоків, афілійованих та дочірніх компаній тощо).

Звіт про рух грошових коштів вказує, скільки грошей надійшло за виставленими рахунками і скільки витрачено за певний проміжок часу. Фундаментальним є розуміння факторів, що спричиняють (або впливають) на ці потоки.

Активи (використання)	Пасиви (джерела)
1. Основні фонди	3. Фази заснування
2. Поточні активи	4. Довгострокові кредити
	5. Поточні заборгованості

1. Активи (використання):

- нематеріальні активи (торгові марки, патенти, ліцензії);
- чисті основні фонди (земля, споруди, обладнання, засоби транспорту, комп'ютери, офісне обладнання та інші);

- довгострокові інвестиції (частіше – долі в асоційованих компаніях).

2. Поточні активи:

- запаси (склади, сировина, напівфабрикати, готова продукція, запчастини);
- дебітори (торгові дебітори – суми, що очікуються від клієнтів, які виникли від нормальної діяльності);
- гроші (включаючи всі грошові еквіваленти, наприклад, короткострокові депозити та ліцензії, цінні папери);
- різні інші активи (наприклад, передоплата постачальникам).

3. Фонди засновників:

- випущені акції: а) номінальна вартість; б) бухгалтерські залишкові витрати; в) ринкова вартість);
- капітальні резерви (надлишки з джерел поза нормальною діяльністю, що належать власникам – частіше вони не розподіляються);
- резерви з прибутку (надлишки сформовані основною діяльністю, що пропонуються і слугують фінансуванню зростання бізнесу).

4. Довгострокові кредити:

- кредити на термін більше року (включаючи облігації та позики під нерухомість).

5. Поточні заборгованості:

- кредитори (торгові кредитори – суми, що мають бути сплачені постачальникам по персональному бізнесу);
- короткострокові кредити (включаючи овердрафти);
- різне (заборгованості з податків та дивідентів; нараховані умовно, але не проведені платежі).

4.2. Міжнародні вимоги до звітності в аспекті фінансового контролінгу

Презентація фінансових звітів залежить від формату представлення даних. Формат не впливає на числа, але менеджмент має обмежений час на аналіз поточного стану підприємства, і тому дані мають бути згруповані в постійній послідовності так, щоб інформація була сприйнятною навіть для недосвідченого споживача.

Бухгалтер відповідно до його кваліфікації реєструє факти господарської діяльності. Тому подібна реєстрація може:

- розкривати правові відносини, що виникають між учасниками господарського процесу;
- формувати інформацію про природу цих процесів;

– виявляти фінансові результати, як наслідки виникнення цього факту господарського існування.

Для міжнародних стандартів саме професійна думка бухгалтера, тобто його суб'єктивне судження є вирішальним, а не роз'яснення податкової інспекції.

Для українських підприємств актуальними є як залучення інвестицій з інших країн, так і участь в інвестиційних проектах з іноземними об'єктами. Результати імітаційного моделювання інвестиційних ризиків є більш цінними в інформаційному аспекті, ніж одиничні значення показника прибутку. Важливим моментом для контролера як в одному, так і в іншому випадку повинні бути: мова; формат та деталізація до звітності; валюта; оцінка та вимірювання прибутку; оподаткування; групи; внутрішні ціни; незвичайні об'єкти; фінансові інструменти; аналогія з прийнятою в галузі практикою.

В цьому аспекті стандартизовану фінансову інформацію роблять корисною такі чинники:

- матеріальність;
- відповідність (інформація, що має змогу впливати на економічні рішення: передбачувана вартість та підтверджені витрати);
- достовірність (інформація, що має повне та заслуговує на довіру представлення: правдива, нейтральна, вільна від матеріальних помилок, повна, застережлива);
- порівнянність (подібність та відмінність можуть бути винайдені та оцінені: послідовність та деталізація);
- зрозумілість (важливість інформації може бути помічена та сприйнята: можливості користувачів, агрегація та класифікація).

Застосування міжнародних стандартів, вміння швидкого розуміння їх сутності та контролю набуває підвищеного значення в так званих публічних компаніях, де результати діяльності є обов'язково доступними для аналізу будь-яких зацікавлених осіб. Акції таких іноземних компаній мають котирування на біржі. Акціонерне товариство – це товариство, що має статутний фонд, поділений на певну кількість акцій, і несе відповідальність щодо своїх зобов'язань тільки майном товариства. Акціонери відповідають щодо зобов'язань товариства лише в межах власних акцій, на який одержують щорічний дохід – дивіденди. До акціонерних товариств належать: *відкриті*, акції яких можуть розповсюджуватися через відкриту передплату на купівлю-продаж на біржах; *закриті*, акції яких розподіляються між засновниками і не можуть розповсюджуватися передплатою чи купу-

ватися та продаватися на біржі, а переходять від однієї особи до іншої за згодою більшості акціонерів. Прибуток акціонерних товариств спрямовується насамперед на сплату податків, розширення виробництва, а після цього решта розподіляється між власниками акцій у формі дивідендів пропорційно до суми акцій кожного з них. У певному сенсі публічними є і організації підзвітні суспільству та органам влади. Громадськість має право знати, як формуються джерела їх фінансування та куди і як витрачаються кошти, особливо важливим є *баланс платіжний*. Це система показників, які характеризують співвідношення між сумою фактичних грошових надходжень із-за кордону та сумою платежів іншим державам за певний період (рік, квартал, місяць) або на певну дату. Баланс підприємств є найпоширенішим видом балансу міжнародних розрахунків. Його розробляють за формою, рекомендованою МВФ.

Платіжний баланс охоплює рахунок поточних операцій та рахунок руху капіталів і фінансів. Рахунок поточних операцій показує платежі й надходження за товари й послуги, доходи і платежі за інвестиціями та поточні трансфери. Рахунок капіталів і фінансів характеризує рух чужоземних інвестицій і кредитів.

Баланс платіжний складається з двох частин – *надходжень* і *платежів*. Основними статтями надходжень є: доходи від експорту товарів, надання іншим країнам різних послуг (перевезення зовнішньоторговельних вантажів і туристів, операцій щодо страхування зовнішньоторговельних вантажів та інші), грошові перекази з інших країн, надходження від наданих іншим країнам кредитів (суми кредитів і процентів). Основними статтями платежів є: оплата імпортованих товарів та наданих іншими країнами послуг, грошові перекази організацій і громадян в інші країни, оплата отриманих в інших країнах кредитів. Якщо грошові надходження перевищують платежі, баланс є активним (активне сальдо), а в інших випадках – пасивним (пасивне сальдо). Стан балансу значно впливає на валютний курс та валютну політику держави. Так, погіршення балансу приводить, як правило, до посилення валютного контролю, зниження курсу національної валюти.

Тут важливим є не лише відповідність податковим вимогам, але і сутність діяльності, яка має відбуватись в чіткій узгодженості та з дотриманням логічних процедур. У випадках, коли такі публічні організації мають наміри співпрацювати з іноземними колегами, заснування стандартизованих підходів до міжнародних стандартів обов'язкове.

Сьогодні очевидно є глобалізація світових ринків капіталу. Це надає додаткові можливості для проведення прибуткових інвестицій через капітальні кордони. Індeksi акцій на ринках різних країн зростають з різною швидкістю. Приватні інвестори можуть таким чином шукати доходність від варіацій в темпах зростання економік простим придбанням акцій на міжнародних біржах (частіше за допомогою місцевих фінансових посередників). Корпоративні інвестори мають додаткову стратегію у відкритті торгових філій та відділень, або дочірних підприємств для ведення бізнесу в економіках з більш привабливим зростанням або з широкими потужностями ринку. Такі можливості зростають зі змінами в політичних режимах на постімперіальних просторах. Тоді ж керувати територіально відокремленими підрозділами стало легше за рахунок поліпшення світової торгівлі та методів зв'язку. Іноземні інвестори (як приватні так і юридичні особи) вимагають фінансову звітність від розпродуваних підприємств – об'єктів для прийняття рішень про їх купівлю, притримання або продаж. Однак, як і в випадку культурних відмінностей, часто існують відмінності в форматах і методології побудови та представлення фінансової звітності.

Звіт про рух грошових коштів – один з документів фінансової звітності підприємства, який характеризує надходження і видаток грошових коштів, пов'язаних з діяльністю підприємства у звітному періоді. Він містить відомості щодо руху коштів у процесі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. При цьому необхідно врахувати такі збитки:

1) перевищення витрат підприємства над його доходами. Вони виникають тоді, коли виторг від реалізації продукції (робіт чи послуг) не покриває витрат на її виробництво та реалізацію, або внаслідок позареалізаційних витрат, що перевищують прибуток від реалізації (сплачення штрафів, пені, неустойки, збитки від стихійних лих та інше);

2) вартісний (грошовий) вираз майнової шкоди, завданої протиправними діями одного суб'єкта підприємництва іншому. Затрати відшкодовуються у повному обсязі.

Це спричинено наступними факторами: характер національної правової системи; шляхи фінансування галузі; залежності податкової та звітної систем; вплив та статус бухгалтерів; міра розвитку бухгалтерської теорії; історичний досвід кардинальної зміни напрямків розвитку; мова. Аргументи, що підтримують застосування міжнародних стандартів (як кращу альтернативу порівняно з місцевими методами

обліку), налічують порівнянність, правдоподібність, вплив та дисципліну. Необхідно врахувати потік грошовий – це надходження (додатковий грошовий потік) і витрачання (від’ємний грошовий потік) коштів у процесі здійснення господарської діяльності підприємства. Розрізняють потік грошовий від операційної (виробничо-комерційної), інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Різницю між додатним та від’ємним грошовими потоками з конкретного виду діяльності чи з господарської діяльності підприємства загалом називають чистим грошовим потоком. Особлива увага приділяється прибутку – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати і перевищення сукупних доходів над сукупними витратами.

Прибуток вираховують як різницю між валовим вииторгом (без податку на додану вартість і акцизного збору) та витратами на виробництво й реалізацію продукції (робіт, послуг). Він є основним узагальненим показником фінансових результатів виробничо-господарської діяльності підприємства і характеризує частину отриманого на вкладений капітал чистого доходу підприємства, який є винагородою за ризик підприємницької діяльності.

Суттєвими є витрати як понесені внаслідок здійснення господарської діяльності підприємства, так і заплановані (очікувані). За величину витрат на підприємстві несуть відповідальність менеджери різних рівнів керування (центрів відповідальності). Отже, основними об’єктами контролінгу в міжнародному розумінні є витрати і центри відповідальності.

Суть контролінгу полягає в наданні інформації визначеної ємності, необхідної менеджерам у процесі керування підприємницькою діяльністю.

4.3. Інвестиційні застосування контролінгу

Для управління інвестиційними проектами середніх масштабів, окрім бухгалтерії, фінансового відділу, потрібне залучення спеціалістів із фінансового права та інвестиційного менеджменту, а також наявності контролінгових підходів, щоб мати можливість провести не лише системний, а й концептуальний аналіз статистики і динаміки інвестиційного середовища та процесів щодо свого проекту, а також реалізувати процедуру залучення інвестиційного капіталу, вирішити проблему створення нової, не обмеженої боргами, фінансової вартості для новостворених активів, що зможуть після верифікації залучити додаткові джерела фінансування.

Для досягнення успіху у втіленні інвестиційних проектів доцільно приділяти увагу також нематеріальним і не чітко оцінюваним активам. До таких належать, наприклад, інфраструктурні активи – це ті технології, методи і процеси, що роблять діяльність та існування компанії взагалі можливими. Наприклад, корпоративна культура, методи оцінювання ризиків, методи управління торговельним і технічним персоналом, модель фінансової структури, бази даних відносно ринку в цілому та окремим покупцям або постачальникам, комунікаційні системи – все це є елементами віртуального базису побудови успішного підприємства або організації. Але йдеться не лише про вартість матеріальних та чітко вимірених нематеріальних активів, що формують, наприклад, комп'ютерну систему, а швидше про характер використання таких систем за призначенням з відповідною ефективністю обліку інформацією. Наприклад, використання Інтернет-мережі є доступним багатьом, але це не відображається на балансах підприємств, що її використовують.

Об'єктом розгляду мають стати вміння та навички персоналу в зв'язку зі швидкістю користування електронними ресурсами та наявність систем обробки аналітичної та первинної інформації. Часто інфраструктурні активи сприяють розвитку нових каналів розподілу продукції або стимулюють розвиток людських ресурсів підприємств. Контролер має навчитись бачити всю організацію як цілісний механізм, а не лише приділяти увагу кількісно вираженим показникам.

Лінійний економіст не в змозі автоматично швидко перепрофілюватись в контролера в першу чергу тому, що стандартна економіка базується на деяких припущеннях, які інколи не працюють в контролінговому аспекті. Так, з точки зору економіста, суб'єкти господарювання є раціональними гравцями (учасниками ринку), тобто дії, які вони роблять, завжди мають за мету досягнення кращої позиції (більший прибуток або формування репутації). Насправді, з точки зору контролера ці суб'єкти не є монолітними і складаються з окремих підрозділів (груп людей) і, відповідно, можуть мати різнонаправлені інтереси.

Вказані елементи покращення позиції суб'єкта в цілому є найбільш сприятливими виключно для їх власників (акціонерів), і навіть при цьому різні групи акціонерів часто бачать кращий розвиток компанії по-різному (одна група зацікавлена в довгостроковій позиції, а для іншої можливою ціллю є короткострокове накопичення ліквідного капіталу з наміром подальшого перепродажу своєї частки). Для працівників окремого цеху найбільш суттєвим є фактор заробітної платні

і, можливо, якщо існує система заохочень, то і результатів роботи свого підрозділу. Це може вступити в конфлікт з інтересами всього підприємства. Наприклад, збільшення виробництва окремих деталей, за умови планового скорочення продажу відповідних агрегатів, є шкідливим і потребує негайного втручання регулятивного механізму (менеджменту) з порадами контролера.

Іншою передумовою економічного мислення є поняття точки насичення в розгляді систем переваг та кривих байдужості для індивідів, до якої прямує функція корисностей, але яка розташована на безмежно великій відстані від поточних станів (початкового розгляду) і, відповідно, завдяки чому криві байдужості є опуклими функціями. З урахуванням конкретних обставин задоволення потреб підприємства, а частіше організації, може бути підпорядковане досягненню наперед визначених характеристик бажаного стану і не обов'язково з його досягненням будуть викликати нові більш значні потреби. Наприклад, розвиток промисловості в курортних зонах обмежений не фінансовими ресурсами або технологічними чинниками, а екологічною орієнтацією потреб відповідних регіонів. Для неприбуткових організацій (фондів, спілок, об'єднань) надходження є вторинними у відношенні до запланованих витрат залежно від стадії програм розвитку.

Для комерційних підприємств існує відрив капіталу (в першу чергу в грошовій формі) від суспільно необхідних витрат. Інколи можливим є віртуальне розширення монетарних агрегатів. Тому контролінг має зосереджуватись як на натуральних потребах об'єкта розгляду, так і на грошових.

Запитання для обговорення та самоперевірки

1. У чому переваги і в чому недоліки уніфікації стандартів обліку?
2. Як застосовуються основні принципи міжнародного обліку для вітчизняних неприбуткових організацій?
3. У чому специфіка впливу застосування міжнародних стандартів на податковий та управлінський облік?
4. Які технологічні можливості існують для переходу підприємств на систему міжнародних стандартів для різних початкових рівнів?
5. Як відбувається процес трансформації рахунків?
6. Яким чином контролер може сприяти впровадженню системи міжнародних стандартів?
7. Чи доцільно вести управлінський облік паралельно в локальних та міжнародних стандартах?

Тема 5. Маркетинговий контролінг

Питання лекції

- 5.1. Суміжність функцій маркетингу та контролінгу.
- 5.2. Підходи до аналізу просування продукції.
- 5.3. Стратегії впровадження цінової політики.

5.1. Суміжність функцій маркетингу та контролінгу

Завдання маркетингу в системі контролінгу полягає в необхідності формування інформації про переважне використання того чи іншого виду цін на товари і націлення на відповідні їм підходи до ціноутворення.

До функцій маркетингу з вирішення питань ціноутворення відносяться наступні: вибір загального напрямку в ціноутворенні; вибір підходу до визначення цін на нові вироби, що вже випускаються.

Теорія маркетингу нараховує шість основних видів цін: “зняття надлишків” на ринку; ціна на впровадження продукту на ринок; психологічна ціна, що встановлюється трохи нижче якої-небудь круглої суми; ціна лідера на ринку в галузі; ціна з відшкодуванням витрат виробництва; престижна ціна.

Вибір підходу залежить від багатьох факторів, основне місце серед яких займають: частка ринку збуту, контрольована даним підприємством, швидкість впровадження на ринок нового виробу; період повернення капітальних вкладень; щільність конкуренції на ринку та ін.

Для встановлення економічно обґрунтованих цін керівництво підприємства повинно вирішити низку проблем, зв'язаних спільністю розв'язуваних задач і функціонування, що є сферою контролінгу. До них відносяться: обґрунтованість складу витрат; вибір методу калькулювання; визначення рівня виробництва, при якому постійні витрати мінімальні; розрахунок суми прибутку підприємства.

Найбільший вплив на встановлення ціни мають витрати. При виборі складу витрат використовуються наступні підходи: змінні виробничі витрати + прибуток; загальні змінні витрати + прибуток; виробнича собівартість + прибуток; повна собівартість + прибуток.

Маркетинговий контролінг – це інтегрована інформаційно-функціональна система обґрунтування управлінських рішень в галузі маркетингової діяльності, що спрямована на досягнення маркетингових цілей та забезпечення успішного функціонування підприємств на ринку.

Впровадження маркетингового контролінгу в діяльність підприємства передбачає розробку концепції маркетингового контролінгу для підприємства.

До слабких сторін маркетингової діяльності більшості досліджуваних підприємств відноситься ступінь децентралізації маркетингової структури, підвищення кваліфікації та освіта маркетингового персоналу, мотивація маркетингового персоналу, розподіл маркетингових витрат, центри відповідальності за витрати, розрахунок маркетингового маржинального прибутку, всебічність та послідовність маркетингового контролю та маркетинговий аудит. До сильних сторін відноситься корпоративна культура, імідж підприємства, ступінь задоволення покупців, завдання маркетингового контролю, оперативний контроль прибутковості та контроль збуту.

У межах системи моніторингу маркетингового контролінгу використовуються наступні методики: аналіз цілей; оцінка результативності впровадження маркетингового контролінгу; діагностика відхилень від плану під час впровадження маркетингового контролінгу; аналіз відповідності організаційної структури; оцінка ефективності інформаційного забезпечення маркетингового контролінгу; діагностика організації роботи з персоналом; оцінка ефективності взаємодії служби маркетингового контролінгу з іншими підрозділами; контроль за реалізацією функцій та контроль маркетингових ризиків.

У сучасних умовах формування цін на продукцію не може здійснюватися у відриві від постійного удосконалення технічних параметрів продукції і підвищення якості. Всі ці зміни повинні вироблятися з обліку вимог маркетингу відповідно до запитів і переваг конкретних груп споживачів.

5.2. Підходи до аналізу просування продукції

Особливе значення в розгляді перетинання контролінгу і маркетингу має вертикальний контроль. Більшість економічних теорій пов'язані з розглядом лінійних цін, коли покупець сплачує продавцеві суму грошей пропорційну кількості придбаного. Вертикальна інтеграція, однак, завжди залучає до аналізу більш складні механізми, так зване „вертикальне стримання”. Це розглядається в діапазоні від простіших нелінійних цін (за умов франшизної плати) до конкуренції поміж „торговими марками” та конкуренції в межах однієї корпорації (як за умов ексклюзивних територій для дистриб'юторів та ексклюзивних ділерів).

Базовою моделлю є модель відносин між виробником та роздрібним торговцем, за якої монополіст-виробник виробляє деяку проміжну продукцію з постійною вартістю та продає її деякому розповсюджувачу (чи то оптовий продавець, чи промисловий споживач напівфабрикатів), який в свою чергу продає цю продукцію. Для спрощення, розповсюджувач має нульові витрати на процес продажу. Формально, після підписання відповідного контракту цей розповсюджувач набуває монопольного стану щодо технології, яка перетворює одну одиницю перехідного товару в одну одиницю кінцевого товару. Подвійну маржиналізацію (відшукування оптимуму з позицій граничного виторгу), що виникає, вперше обґрунтував Шпенглер Дж. в 1950 р. Можливим є випадок, коли існує інтеграція між виробником та розповсюджувачем.

Але можливим є й випадок за відсутності інтеграції. Висновком є ще і те, що подвійна маржиналізація узагальнюючи погана і для виробника, і для споживача.

Економіко-математичні проблеми рекламування продукції виробником-монополістом або конкурентним учасником ринку полягають, по-перше, в аналізі функції попиту, що постає перед ним і складається з визначення негативної величини цін та позитивної величини рекламного впливу. Аналіз та вимірювання останнього виявляється особливо складним.

Часто для розгляду пропонується „сигнальна модель”, що базується на Філіпа Нельсона, де і початкові пропоновані ціни, і рівень прямого „неінформативного” рекламування або інші маркетингові витрати є змінними вибору і можуть бути використані як сигнали для початково неспостережуваної якості пробних товарів (більш широко – благ). Знову ж таки купівля грає вирішальну роль в нашій моделі. Також треба зупинитися на ілюстрації підходу до висвітлення множини рівноважних станів у „сигнальних іграх” із чисельними потенційними сигналами.

Хоча економісти включили рекламування та інші витрати з приводу продажу в моделі принаймні з 1930-х років, тільки впродовж останніх десятиріч почали пропонувати роз'яснення, чому реклама може впливати на вибір споживачів і чому фірми можуть вибирати рекламування. Найбільш розвиненим у таких моделях, включаючи моделі фірми, є застосування реклами для інформування про існування, характеристики та ціни товарів, що пропонуються. Ці дослідження мають чітке співвідношення з великим обсягом реклами, що є прямою інформативною в цих вимірах. Більшість газетних рекламних оголо-

шень, включаючи термінові, здаються схожими на цей тип. Однак не-тривіальна кількість реклами (особливо телевізійної) має небагато інформаційного насичення або воно не є очевидним. Інколи повідомлення здаються неординарно коштовним шляхом розповсюдження інформації. Саме чітким повідомленням в цьому разі стало: „Ми витрачаємо астрономічні суми грошей на цю рекламну кампанію”.

В серії статей Нельсон (1970,'74','78) запропонував, що рекламні повідомлення є фактично первинними і, більше того, є позитивними для потенційних споживачів-покупців. Нельсон розрізняє продукти на основі „пошукуваного блага” та „пробного блага”. Щодо першого, характеристики продукту ґрунтуються на інспекції та на тому, що немає великого прибутку з невірної або помилкової репрезентації, реклама для них може бути прямою інформативною. Головним аспектом якості „пробних благ” є неможливість перевірки, за винятком споживання цього продукту. Таким чином, хтось повинен придбати продукт, реально не знаючи, яким буде результат, якщо не купував раніше. В таких обставинах, претензії продавця на пропонування високої якості не перевіряються до купівлі. За відсутності певних значних штрафів для неправильної репрезентації такі претензії можуть бути легко імітовані і повторені багато разів.

Вони, звичайно, не несуть змістовного навантаження, і покупці будуть раціонально ігнорувати їх. Як результат, реклама таких продуктів не може оголошувати заслуговуючу на довіру надто пряму інформацію про них. Залишається зацікавленість покупців в ідентифікації товарів високої якості та продавців цих „найкращих покупок” в тому, щоб їх знали.

Якщо певний сорт „пробного товару” був рекламований, то це і є сигналом для покупців, що цей сорт був високої якості. Зрозуміло, що якщо високоякісні сорти багато рекламувати і якщо витрати на рекламу спостережувані (навіть якщо і не абсолютно), тоді раціонально поінформовані споживачі будуть відноситися позитивно до реклами, навіть в разі відсутності прямого інформаційного змісту. Що нам не вистачає тепер для повного з'ясування – це причини, чому реклама повинна бути різної переваги для продавців „високої якості”, якщо вони бажають рекламувати на рівні, коли продавці „низької якості” не схочуть імітувати це.

Фактором, на якому можливо сфокусувати свою увагу, щоб розкрити цей зв'язок, є „повторювані покупки”. Дійсно, продукт високої якості більш здатний зацікавити в повторних покупках, тому почат-

кові продажі більш значимі для виробників „високої якості”, і така фірма бажала б витратити більше на рекламування будь-чого, щоб привернути увагу до початкового продажу. Цей взаємозв'язок буде надавати основу для кореляції якості з чистими успіхами в „сигналюванні”, яке необхідне в стандартному аналізі, щоб отримати окремий стан рівноваги.

Підхід Нельсона дуже привабливий, але не працює в термінах формальної моделі. Специфічно, що не повністю обґрунтовані прийняття рішень щодо цін та визначення результуючого підвищення ціни. Саме тепер це стає головним питанням розгляду. В ціновому аспекті, якщо фірма в змозі вибирати ціни, в залежності від існування конкурентного пресу, вона може не бажати стимулювати продаж через цінову політику, а швидше через неінформативні рекламні оголошення. Або якщо реклама запевнює покупців у високій якості товару, то фірма може не бажати змінювати ціни в цілях збільшення попиту. Але якщо подібні можливості відбиваються на цінах систематично, то тлумачення реклами Нельсона – це зменшення ціни. Покупці можуть усвідомлювати якість, виходячи з ціни і не потребуючи перегляду реклами як підказки якості. За таких умов для чого фірма повинна витратити даремно гроші на рекламу?

Але навіть якщо роль цін, як можливих сигналів, відкласти вбік, їх визначення все ж таки залишається важливим. Це тому, що вартість початкового продажу залежить не тільки від обсягу результативного повторного продажу, але й від отриманого підвищення ціни. Передумови означають, що обрані підвищення ціни мають бути однаковими для продуктів високої та низької якості, і деякі версії таких передумов є обов'язковими. Збільшення цін достатньо велике для товарів низької якості (як воно було б, якщо ціни були однакові, але виробничі витрати різко зростали зі збільшенням якості), тоді вартість початкового продажу має бути негативно корельована з якістю. Якщо покупці ставляться позитивно до реклами, це мають бути фірми низької якості, що провадять рекламу. Якщо покупці зрозуміли б мотиви, що стоять перед фірмою, жодний з типів фірм не рекламував би свою продукцію.

Тепер спробуємо сформулювати основні ідеї в повній моделі, що поєднує і цінові, і рекламні рішення. Фактично велика кількість авторів досліджувала співвідношення між якістю та використанням неінформативної або іміджної реклами.

Зараз пропонується моделювання, засноване на механізмі повторного продажу, в якому ціни і реклама є змінними до прийняття рішень. В стані рівноваги і ті і інші можуть одночасно використовувати як сигнали з вибраними рівнями, розрізняючими високо- та низькоякісні фірми. Це означає, що покупці можуть фактично передбачувати якість продукту зі спостереження над цінами чи обсягами реклами. Якщо „високоякісна фірма” скоротила будь-який вимір – ціну чи рекламу – цього сигналу та рухається за підходящими змінними до оптимального рівня повної інформації, то фірма низької якості захоче імітувати поведінку, і сигнал більше не буде заслуговувати на довіру, і як наслідок, покупці будуть ігнорувати його. В рівновазі фірма застосовує обидві змінні для сигналу і досягає бажаної диференціації з мінімальними витратами. Кінцевим результатом є те, що ефективна заборона чисто розтратних сигналів (як ті, що наводилися, – реклама) може спричиняти неефективність (за Парето) в розташуванні ресурсів.

Слід зазначити три важливі пункти, що стосуються рекламних продукцій:

- так як тут розглядаємо рекламу, то аналіз чітко перекладається і на будь-які спостережувані витрати, що не прямо надають інформацію, а покращують попит або вартість. Магазин, що розташований в районі високої плати за площу або має спостережувану високу корпоративну діяльність, є очевидним прикладом;
- аналіз строго може застосовуватися лише для нових продуктів, якість яких невідома загалом. Це не дасть добрих результатів для звичайних речей;
- ми надаємо значення тому, що якість у цьому аналізі не аргументується, як змінна вибору, а швидше береться як екзогенна.

Проблема не постає в азартній грі або в моральному ризику, які фірма може мати за мотивами, щоб вводити в оману, знижуючи якість. Навіть не припускається, що нижча якість обов'язково дешевша в виробництві. Можливо, краще сприймати дану модель, як одну з тих, які відділ досліджень та розвитку намагається втілити для прийняття рішення щодо входу в ринок з якимось продуктом певної даної якості.

5.3. Стратегії впровадження цінової політики

Моделі, що базуються на іграх з неповною інформацією, особливо сигнальні моделі, допускаються з надлишком рівноважних станів за Нешем. Існують часто не лише стани рівноваги для об'єднань

фірм та розрізнені стани рівноваги, але звичайними є чисельні поєднання цих типів. Джерелом цієї різноманітності є недетермінованість висновків, на які спираються індивіди „поза рівноважним напрямом”, тобто, коли вони бачать рівень сигналів, їм не слід проголошувати це, щоб досягти рівноваги. Байєсовські правила не дають поради в подібних ситуаціях, а звичайні уявлення про рівновагу не дають конкретних відповідей на запитання, як зробити реальні, правильні висновки. ***Сподівання, що формуються поза передбачуваною рівновагою (відповідним напрямом), та дії, що спричиняються цим, встановлюють, що індивіди можуть відхилитися від наперед накреслених стратегій.*** Це і є основним визначальним фактором, якою буде фактична поведінка учасників в аспекті рівноваги. Передумова рівноваги таким чином накладає відносно невеликі обмеження на поведінку, і відповідно чисельні приклади поведінки можуть бути підтримані в рівновазі.

Зовнішнє середовище налічує такі групи: прямі – покупці-споживачі, працівники, акціонери, посередники, постачальники, засоби масової інформації, органи влади, контактні аудиторії; непрямі – конкуренти та широка громадськість. При цьому необхідно розрізняти три рівні, з яких складається кожна група громадськості: загальний (певна категорія громадськості); потенційно цільовий (сегменти громадськості, які мають високу вагомість для підприємства або окремого проекту в галузі комунікацій, відзначаються високою середньою активністю і нейтральною негативною прихильністю); цільовий (найбільш привабливі сегменти з високим рівнем прихильності та високою середньою активністю).

Тактичний маркетинговий контролінг зв'язків з громадськістю проводиться за наступними напрямками:

- оцінка повноти інформування, яка структурована за аспектами моделювання іміджу;
- визначення залежності між відхиленнями в діяльності, виявленими при стратегічному контролінгу та кінцевими результатами;
- моніторинг громадської думки; виявлення стереотипів груп громадськості;
- аналіз інструментального портфеля в галузі зв'язків із громадськістю.

Запитання для обговорення та самоперевірки

1. Коли виникла і з чим зв'язана поява такої економічної категорії, як ціна?
2. Який результат дослідження категорії „маржа” для сфери ціноутворення?
3. Наскільки повно калькуляція відбиває результати конкурентної боротьби?
4. Чи потрібна калькуляція взагалі? Яка її значимість для керування підприємницькою діяльністю?
5. Яка структура концепції ціноутворення?
6. Що таке політика ціноутворення?
7. Визначіть фактори, що впливають на цінову політику.
8. Що впливає на формування підходів до ціноутворення?
9. Які функції маркетингу з вирішення питань ціноутворення?
10. Які функції контролінгу з вирішення питань ціноутворення?
11. У чому полягає сутність і яке значення аналізу величин у крапці беззбитковості?
12. Яка величина є постійною для будь-якого обсягу виробництва у відповідних межах?
13. Перелічіть етапи формування цінової політики.
14. Визначіть необхідність формування стратегії ціноутворення.
15. Перелічіть й охарактеризуйте елементи стратегії ціноутворення.

Тема 6. Контролінг як елемент організаційної структури підприємства

Питання лекції

- 6.1. Оптимізація бізнес-процесів.
- 6.2. Відділ контролінгу в організаційній структурі підприємства.

6.1. Оптимізація бізнес-процесів

Перед менеджерами стоїть мета вибору такої організаційної структури, яка б відповідала цілям і завданням підприємства. Правильно організована структура – це та, котра якнайкраще дозволяє підприємству ефективно взаємодіяти з зовнішнім середовищем, продуктивно і доцільно розподіляти і направляти зусилля своїх співробітників і таким

чином задовольняти потреби клієнтів і досягати своїх цілей з високим ступенем ефективності.

Введення в організаційну структуру вітчизняних підприємств служби контролінгу є новим явищем, від правильності рішення якого залежить ефективність і якість роботи цієї служби. Розв'язанню цієї задачі має передувати:

- вивчення усіх відомих типів організаційних структур, їхніх переваг і недоліків, доцільність упровадження системи контролінгу;
- вивчення організаційних структур західних підприємств, які успішно практикують систему контролінгу;
- їхня критична оцінка і можливість адаптації на вітчизняних підприємствах.

Основою організаційної структури є плани підприємства, яким властиво змінюватися. Ці зміни спричиняють відповідні зміни й у структурі. Отже, до процесу зміни організаційної структури варто відноситися як до постійно діючого процесу реорганізації.

Аналіз організаційних структур, які широко функціонують у даний час на закордонних комерційних і промислових підприємствах, дозволяє говорити про переважну орієнтацію на дивізійну структуру організації, розроблену в інтересах великих підприємств. Основними типами цих структур є регіональні, по продукту, а також структури, орієнтовані на покупця. ***Організація контролінгової служби в корпорації повинна формуватися таким чином, щоб забезпечити оперативний рух інформаційних потоків від самих низових ланок (цехів) до головного контролінгового відділу корпорації.***

Лінійна організація допускає поділ контролінгу на два рівні керування. При цьому відбувається об'єднання з фінансовою сферою. Недолік цієї форми може полягати в тому, що фінансова сфера буде домінувати. На багатьох підприємствах контролінг функціонує з погляду штабної функції.

Виконання викладених нижче вимог дозволить охарактеризувати роботу служби контролінгу ефективною за таких умов:

- створення системи збору оперативної інформації;
- формування аналітичних звітів про витрати для керівників;
- збільшення ступеня деталізації інформації про витрати;
- рекомендації з ціноутворення;
- аналіз і удосконалення документообігу;
- допомога в постановці задачі з автоматизації обробки інформації про фінансово-господарську діяльність та ін.

Якщо контролер не є особою, яка приймає тактичні та стратегічні рішення, а дає поради, то в чому його відмінність від аналітичних груп – радників з менеджменту підрозділів компанії? Радники є не окремою групою, а зібранням експертів, які дають поради іншим групам. Брокери з цінних паперів та інвестиційні аналітики дають поради акціонерам, працівники профспілок дають поради зайнятим на підприємстві, статистичні інститути дають поради уряду і т.д. Потреба групи аналітиків-радників, звичайно, виражає потреби тієї специфічної групи, якій вони надають поради. Контролер постає перед кінцевим споживачем інформації щодо стану, перспектив і ризиків розгляданого об'єкта (підприємства суспільного або державного закладу) – вищим менеджментом, а інколи – напряду перед акціонерами.

Наявність невеликої кількості працюючих на підприємствах малого бізнесу створює специфічні особливості впровадження контролінгу в систему управління з урахуванням загальних вимог, які забезпечують ефективність у роботі даної служби. В залежності від структури апарату управління та економічних служб впроваджується один або декілька спеціалістів з контролінгу та інформаційних систем, пов'язується автоматизована обробка економічної інформації підприємства з оптимізацією інформаційних потоків.

Для розвинених підприємств контролер рідко одноособово виконує всі свої функції. Частіше в його розпорядженні є штат спеціалістів, які відповідають за конкретні визначені напрямки роботи. Такий допоміжний штат формує відділ контролінгу, який може містити такі позиції:

- внутрішній аудитор (перевіряє діяльність підозрілих ланок підприємства та нових процесів);
- аналітик-маркетолог (слідкує за ринковою динамікою цін на продукцію, потрібну або заміщувану до тієї, що реалізується та споживається підприємством, а також співставляє її з цінами встановленими відділом продажу або маркетингу та відповідно з цінами реальної закупівлі товарів та послуг);
- економіст-статистик (обробляє значні масиви статистичних даних як внутрішніх, так і зовнішніх з метою угруповань та виявлення закономірностей динаміки розвитку);
- документознавець (описує існуючі бізнес-процеси та відповідну документацію, а також бере участь в їх оптимізації);

– спеціаліст з міжнародного обліку (управлінський бухгалтер, який трансформує дані фінансового та інших відділів у консолідовані звіти в міжнародному форматі з усіма необхідними деталізаціями).

Аналітичні аудиторські процедури складаються з таких елементів:

– аналіз взаємозв'язків між даними різних форм бухгалтерської звітності та синтетичних реєстрів (за необхідністю та аналітичних даних), а також між даними бухгалтерської звітності та натуральними показниками;

– порівняння фактичних даних з даними за минулі періоди (валюта балансу, окремі статті, аналіз коефіцієнтів);

– порівняння фактичних даних із плановими;

– використання регресивних методів та часових рядів;

– застосування моделі логічних взаємозв'язків між рахунками;

– порівняння інформації з даними аналогічних підприємств, а також у середньому по галузі;

– вивчення незвичних відхилень та їх причин;

– оцінка результатів проведеного аналізу на конкретну дату перевірки, що дає можливість робити висновки щодо функціонування підприємства.

Сьогодні все частіше в практиці роботи підприємств та організацій використовуються ігрові імітаційні моделі. Існує два шляхи формалізації гри. Перший – це опис екстенсивної форми, яка конкретизує порядок гри, інформацію та вибори, доступні для гравців в час, відведений для прийняття рішень (в свою чергу), винагороди для всіх гравців (співставлень з їх виборами) та, можливо, розподілення ймовірностей для прийняття рішень (ходів). Так зване дерево гри і визначає екстенсивну форму. Тут у кожному вузлі дерева є мультиваріантний вибір, рух рішень починається з вершини дерева і далі залежить від наступних рухів опонента (конкурента чи реакції ринку). Другий шлях – це зібрання чистих стратегій, доступних для кожного гравця в кожному з його інформаційних станів на дереві гри. Чиста стратегія – це вибір, що може зробити гравець щодо конкретно визначеної акції (операції) з впевненістю, виходячи зі сприйняття даних вищим менеджментом.

Частіше застосовуються некооперативні ігри, коли загальний результат дорівнює нулю (один програє, інший виграє), з більшим впровадженням статичних моделей, з повною інформацією. Рідше використовуються моделі динамічні, з асиметричною інформацією, та кооперативні ігри (коли максимізація цільових функцій декількох гравців може бути спричинена консолідованими зусиллями).

Незважаючи на складність визначення ймовірностей здійснення того чи іншого сценарію гри, завжди існує формалізоване рішення (оптимальна рівновага) для кожного з учасників ринку (гравців).

Будь-який об'єкт чи процес в економічно-господарському просторі обов'язково реагує на вибори учасників. Різниця полягає в силі реакції і чутливості такого об'єкту до рухів. Прикладом є чутливість громади споживачів (попиту) до змін цін постачальника або чутливість конкурентів до введення нового продукту. Інколи з метою укрупнення гравців та завоювання ринку декілька компаній можуть об'єднуватись в одну юридичну одиницю, але в межах новостворення проводити як спільні, так і відокремлені за економічною сутністю операції. У такому випадку первісні компанії в межах ігрової моделі розглядаються як окремі учасники, але сутність гри стає кооперативною.

Для динамічної гри цільові функції на першому і подальшому кроках можуть різнитись. Спочатку фірма може прийняти за мету створення репутації та підтримання стабільної цінової політики (функція, що не пов'язана з прибутковістю, а має соціально-психологічний аспект), але на наступних кроках стандартною ціллю є максимізація прибутку, або чистих надходжень для акціонерів. Стратегія одного з гравців є закритою інформацією для іншого, і тому часто в реальності учасники ринку грають кожен в „свою гру”, але й приймають до уваги можливі реакції ринку.

Сутність теорії ігор важлива для контролінгу і в аналізі кадрової структури підприємства або організації. Спільна ціль не лише усвідомлюється членами команди (підрозділу), а й сприймається ними, як власна мета діяльності в бізнес-процесі (або навіть в галузевому аспекті); спільна мета діяльності команди має не суперечити потребам та інтересам членів команди, тобто ціль повинна бути мотивована. Важливими вихідними чинниками тут є:

- результативність виконання поставлених завдань за умови ефективного спілкування (комунікації);
- активність та особиста відповідальність кожного за результат діяльності команди;
- взаємовідповідальність та взаємозвітність членів команди;
- взаємопідтримка та взаємозбагачення членів команди;
- створення умов для професійного зростання членів команди;
- принцип довіри та толерантності між членами команди та вищим менеджментом підприємства.

В оптимальному випадку менеджери мають керуватися у своїй управлінській діяльності новими інноваційними та інформаційними технологіями. Але завданням контролера є створення необхідних умов для цього: в першу чергу, в аспекті адаптації інформації для систем суджень, зрозумілих як менеджменту, так і підзвітним підрозділам, що проектуються як центри відповідальності.

На теперішньому етапі розвитку економічної свідомості менеджменту в Україні найбільш розвиненими організаційними застосуваннями нових підходів до управління підприємством із залученням контролінгу є наступні: 1) управління фінансами (за умов використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та з елементами ризик-менеджменту і сучасних фінансових інструментів); 2) управління бізнес-процесами, включаючи автоматизовані інформаційні системи прийняття рішень та стратегічну логістику; 3) управління персоналом, спрямоване на підвищення ефективності людських ресурсів.

Набір показників діяльності залежить від підрозділу, для якого він формується, а також від ступеня поточності аналізу. ***Контролер надає звіти не лише вищому менеджменту, а й у міру необхідності, керівникам підрозділів, тому має враховувати їх специфічні вимоги до інформації та методів її представлення й донесення.*** Наприклад, керівник виробничого підрозділу може вимагати консолідовані та співставлені з бюджетом звіти про середню тривалість зберігання напівфабрикатів у відношенні до тривалості циклу виробництва або середню кількість зайнятих працівників на технологічних лініях первинної обробки сировини. Найбільш значимі для підприємства в цілому показники контролер підраховує та аналізує сам, а решту делегує самим підрозділам для побудови.

Ступінь об'єктивності погляду на реальність, що подається контролером для прийняття рішень власникам та інвесторам під час аналізу звітів, великою мірою залежить від ступеня розвитку господарської моделі підприємства, яка повинна створюватись із високою точністю та ідентифікацією всіх припущень та допусків, які були прийняті під час їхнього формування. Модель господарювання та облікова політика підприємства не можуть бути розроблені один раз і назавжди. В динамічних системах бізнесу вони є відповідними лише певному проміжку часу (хоча інколи і тривалому).

6.2. Відділ контролінгу в організаційній структурі підприємства

Важливим, з точки зору розподілу відповідальності, для контролера є делегування повноважень зі збору та первісній обробці вхідної інформації. Таке делегування стосується як відносин всередині контролінгового відділу, так і відносин з іншими центрами відповідальності. ***Поділ обов'язків у самому відділі контролінгу частіше приймається як функціональний***, тобто одна група спеціалістів забезпечує достовірність наданої інформації (внутрішній аудит), друга – повноту (підрозділ консолідації), третя – вірогідність (аналітики-маркетологи та економісти-статистики); четверта – доступність (група відповідальна за презентацію звітів, частіше в міжнародному форматі) і т.д.

Делегування частини повноважень спеціалістам інших відділів пов'язано з самоконтролем (тестові ключові показники діяльності центрів відповідальності після консолідації обробки та співставлення з бюджетними показниками доводяться керівникам таких центрів з необхідною деталізацією – їх завданням стає первісне припущення щодо природи відхилень та визначення можливості того, що відхилення вже є або мають бути компенсованими в цьому або наступному періодах), зі збором первісної документації (особливо в територіальних віддалених центрах прибутку або для місць зберігання), з формуванням первісних пропозицій (для подальшого планування та оптимізації процесів), із введенням свого внутрішнього документообігу (вся документація, що використовується виключно в середині відділу або підрозділу, може формуватись за локальною методологією, так як зручніше особам, які з нею працюють, але виключенням є вихідні документи, якими будуть користуватись інші підрозділи).

Тобто стороннім відділам передаються повноваження щодо завдань, які вони зможуть виконати краще, ніж централізований орган контролінгу, якщо він взагалі в спроможним підійти до їхнього виконання, з огляду на витрати часу, віддаленість та кваліфікацію.

Інколи можуть делегуватись повноваження і функції контролінгу іншим стороннім, повністю відокремленим організаціям. Так, наприклад, не лише аудит звітності як для власників, так і для зовнішніх користувачів інформації, але і підготовку такої звітності на основі первинної документації можна доручити спеціалізованій в галузі бізнесу аудиторській компанії. А аналіз ризиків пов'язаний із наявними дого-

вірними відносинами – юридичній компанії, що супроводжує правову діяльність у межах бізнес-проектів.

Окрім власного штату співробітників, контролінговий відділ має необхідність залучати зовнішніх експертів та консультантів. Сфери їх застосування обмежуються лише питаннями безпеки, інформації та матеріальною винагородою. Інколи, навіть за наявності раціональних власних міркувань з приводу вирішення тієї чи іншої проблеми, для надання їм більшої ваги, під час розгляду внутрішніми або зовнішніми особами, які приймають рішення, що впливають на розвиток процесів підприємства, залучаються оцінки експертів.

Для деяких специфічних напрямів діяльності не існує арбітражних рішень (наприклад, для оцінки руху валютних курсів або цін на сировину, яка не має котувань та відповідних ф'ючерсних інструментів). Експертні оцінки розвитку таких напрямів є різними (навіть при залученні провідних світових фінансових установ), що приводить все ж таки до необхідності власної її градації та аналізу їх у сукупності.

Відділ контролінгу, з одного боку, не є відповідальним за підготовку концепції та формування фінансової політики підприємства (це сфера відповідальності фінансового директора), а також за її виконання (це забезпечує головний бухгалтер), але він бере участь в її обговоренні з огляду на майбутнє застосування необхідних контролеру деталізацій. Від того, які вимоги будуть поставлені бухгалтерам-обліковцям за допомогою фінансової політики, залежить, наскільки буде нормальна бухгалтерська інформація та звіти достатніми для подальшого аналізу з боку контролера. Якщо цього буде замало, то від бухгалтерів будуть вимагатись ще і додаткові навантаження, пов'язані з введенням до систем обліку, окрім регламентованої, обов'язкової інформації, ще і додаткових пояснень до існуючих транзакцій або розбиття однієї стандартної транзакції на декілька складових. Останнє є типовим для тих випадків, коли один і той же первинний документ (наприклад, рахунок) з однією і тією ж проекцією на задіяні рахунки (наприклад, вартість 2 орендованих транспортних засобів від одного і того ж постачальника) та з однаковими відповідностями розглядуваному періоді (рахунок за один місяць) може стосуватись двох чи більше центрів відповідальності (наприклад, оренда транспорту для відділу маркетингу та для планово-економічного відділу). Недостатня відповідність фінансової політики контролінговим вимогам є цілком можливою як результат некоординованості цілей вищого фі-

нансового персоналу, але не є бажаною, бо це збільшить обсяг робіт лінійних працівників відділів первинної обробки та аналізу інформації.

Контролер зацікавлений в оптимальній побудові систем взаємодії та організації всіх підрозділів підприємства з самого початку. Чим ближча взаємодія до оптимальної, тим легшою буде повсякденна рутинна праця контролера і тим більше часу залишиться для аналізу та прогнозування фінансового стану підприємства. Незважаючи на те, що контролер є нібито стороннім незалежним спостерігачем для більшості відділів, його втручання в бізнес та технологічні процеси, хоча і непряме, має місце в практиці роботи розвинених підприємств. Це не недолік, а швидше побічна дія виконання контролером своїх функцій.

Термін надання контролінгової звітності менеджменту безпосередньо залежить від організації обліку первинної бухгалтерської інформації. Як правило, неможливо провести всі достатні для первісної звітності транзакції за 3 дні після завершення місяця, якщо починають їх проводити лише після повного їх зібрання. До цього можливо наблизитись лише, якщо кожного дня проводити ту частину транзакцій, інформація яких вже існує. Дисципліна персоналу в цьому є вирішальною для подальшої роботи контролера. Якщо власний аналіз відділу контролінгу можливо досить швидко переробити в разі його тимчасової недосконалості або помилковості, то, щоб переробити первинне внесення інформації бухгалтерами, знадобиться щонайменше півмісяця. Вимоги до лінійних бухгалтерів встановлює головний бухгалтер, який, в свою чергу, отримує розпорядження фінансового директора. Як ми бачимо, контролер діє, як правило, поза цим ланцюжком взаємодії, але лише в аспекті підпорядкування та прямої ієрархічності.

Значимість позиції контролера є високою, виходячи з його функцій дорадчого органу для вищого менеджменту або власників підприємства. Ця значимість зростає залежно від становлення розвиненої структури підприємства, а також від впровадження проектів оптимізації та вдосконалення бізнес-процесів.

Технологія побудови звітів контролера має бути прозорою та доступною як для вищого менеджменту, так і для центрів відповідальності, які отримують реакцію керівництва компанії. Наведені в звітах дані повинні бути узгодженими з представниками центрів відповідальності не лише за результируючими показниками, а й за методологією отримання таких результатів.

Невеликі підприємства частіше відчують потребу у виділеній контролінговій функції лише в момент стрімкого непропорційного зростання. Інколи таке зростання не підкріплене розвитком інфраструктури та поліпшенням умов праці. Основною метою тимчасово стає конкурентна боротьба за закріплення здобутого зростання обсягів продажу (за рахунок зсування долі ринку або за рахунок збільшення самого ринку в цілому). Пропорційна увага до самих активів та схем логістики не приділяється в початкові моменти імпульсу. Підприємство не встигає змінювати побудовані базові моделі роботи, і бізнес-процеси не чітко простежуються.

Викликана збільшенням обсягу робіт, хаотична побудова регламентів для працівників обслуговуючих підрозділів, включаючи і бухгалтерію, і службу постачання і т.д., має наслідки або участь у вирішенні одних і тих самих проблем виробничого та управлінського характеру надмірної кількості працівників (у тому числі і з подвійними перевірками проміжних результатів) або взагалі відсутність оперативного розгляду критичних проблем (коли кожен з відповідальних працівників довіряє іншим за відсутності чітких функціональних зобов'язань).

Первинним завданням контролера (або іншої посадової одиниці, що суміщає такі функції) стає опис існуючих складових бізнес-процесів, вхідної і вихідної інформації та, відповідно, процедур документообігу.

Паралельно з цим необхідно також побудувати схеми реального руху товарно-матеріальних цінностей або напрямків наданих послуг. Перетини цих схем дають вузлові центри прийняття рішень. Наступним завданням контролера стає оптимізація як інформаційних, так і матеріальних потоків.

Важливим для оцінки організаційної структури підприємств є виділення найгірших або слабких суб'єктів господарювання. Існує шість ознак існування контролюючого холдингу:

- він отримує більшість голосів у прийнятті рішень дочірнього підприємства; або
- він є членом дочірнього підприємства та має право приймати або звільняти більшість його директорів; або
- він має право встановлювати оперативну та фінансову політику дочірнього підприємства засобами меморандумів або статей, або контролюючим контактом, що вказаний в установчих документах дочірнього підприємства; або

- він є членом дочірнього підприємства та контролює більшість голосів самостійно або відповідно до угоди з іншими акціонерами; або

- він тримає інтерес учасників дочірнього підприємства (тобто інтерес на його акції тримається на довгостроковому базисі з метою забезпечення контрибуції до діяльності холдингу контролем або впливом на дочірнє підприємство) та дійсно проводить такий домінуючий вплив або керує відносинами дочірнього підприємства та своїми на уніфікованому базисі;

- він є материнською компанією підприємства, яке, за зазначеними вище критеріями, є, в свою чергу, материнською компанією іншої дочірньої компанії (тобто субдочірні компанії).

Якщо організаційна структура групи підприємств побудована таким чином, що декілька окремих підприємств, які ведуть спільні або відокремлені проекти, мають повністю автономний достатній штат робітників та управлінського персоналу, але підконтрольний у прийнятті стратегічних (і можливо, оперативних) рішень холдинговій побудові (тобто апарату підлеглому безпосередньо власникам), то використання в кожному з таких підприємств окремого підрозділу контролінгу не є доцільним.

Достатнім є розвиток централізованих підрозділів контролінгу в надбудові холдингу. Причинами цього є:

- близькість (територіальна та функціональна) до центру накопичення інформації для консолідації рахунків;

- швидка доступність вихідної інформації від контролера для власників та, відповідно, зворотній зв'язок в поточний момент у реальному часі;

- сторонній погляд на відокремлені підприємства більш об'єктивний і незалежний від впливу локального менеджменту;

- окремі підприємства, що входять до групи частіше за все не мають достовірної інформації про стратегію розвитку холдингу в цілому та інколи свої стратегічні цілі;

- навіть за умови централізованого контролінгу завжди є можливість мати представників-наглядачів в тих підприємствах, де є недовіра до представлення вихідної інформації або де доцільна допомога локального персоналу щодо необхідної деталізації даних.

Контролер у своїх відносинах з іншими підрозділами щодо підготовки звітів та рекомендацій використовує системи взаємодії “ad hoc” (для даного випадку, за запитом) та групові. В першому випадку

процедури не визначаються заздалегідь і взаємодія налаштовується для кожного конкретного запиту, маршрути проходження документів також можуть змінюватись в залежності від деяких додаткових умов. У іншому випадку процедури є жорстко зафіксованими і тривало сталими процедурами та структурованими шляхами взаємодії. Прикладом може бути обговорення бюджету підрозділу.

Контролер може також брати участь в удосконаленні системи управління не лише за власною ініціативою, але і як залучений консультант для інших підприємств холдингу або інших підрозділів. Отже, технічне завдання для нього має містити такі підрозділи:

- загальні відомості про структурну одиницю підприємства та умови початку робіт;
- проекти та види бізнесу, цілі та критерії їх досягнення;
- результати попереднього дослідження системи управління об'єкту з виділенням „вузьких місць”;
- вимоги для формування та реформування цілей об'єкту та оптимізації бізнес-процесів, вимоги до організаційних механізмів, що підтримують розвиток системи управління з урахуванням передбачених та поточних змін;
- склад, тривалість та зміст робіт;
- порядок контролю проведених робіт та оцінки їх результатів;
- перелік документації для розробки на кожному етапі робіт з формами їх представлення;
- тераріум із визначенням основних термінів у доступному як для конкретного, так і для замовленого відділу вигляді.

При цьому вимоги до оптимізації бізнес-процесів мають бути деталізовані з урахуванням наступного:

- прийняття класифікації бізнес-процесів та принципів ведення бізнесу, обґрунтування рівня роздрібнення процесів;
- формування вимог до форми та рівня деталізації вже існуючих бізнес-процесів (“як є”) як у вертикальній інтеграції (холдинг – окремі активи) та горизонтальній (взаємодіючі підрозділи);
- формування вимог аналізу ступеня регламентації існуючих бізнес-процесів, визначення функціонально-організаційної надлишковості або відсутніх функцій з оцінками вартості виконання кожної функції;
- визначення вимог до вибору оптимальних бізнес-процесів (“як має бути”) із застосованими на цій стадії методами імітаційного моделювання та аналізу ефективності процесів;

- розробка ієрархічної системи проектів стандартів (положень про підрозділи та види діяльності, посадових інструкцій);
- формування вимог до процесів впровадження оптимальних бізнес-процесів.

Корпоративний бухгалтерський облік у об'єднанні (холдинговій структурі) передбачає наявність єдиної уніфікованої системи бухобліку для всіх складових організацій, а також інструмента консолідації даних (з територіально розрізнених бухгалтерій в одну консолідовану). В такому разі збігаються до мінімуму база оподаткування, витрати матеріалів, вартість послуг, робіт, основних фондів та інші витрати при існуючому або прогнозованому рівні фізичної діяльності.

Скорочення основних витрат відбувається за рахунок наступних чинників:

- уніфікація найменувань матеріалів, основних фондів, робіт та послуг, категорій спеціалістів в усіх організаціях об'єднання;
- використання уніфікованої бухгалтерії, яка дозволяє коректно отримувати нормативи для названих вище витрат у подібних операціях або роботах;
- застосування уніфікованої технології планування витрат у організаціях, які використовують отримані норми витрат для реалізації виробничих цілей.

Якщо холдинг існує для того, щоб швидше накопичити капітал і згорнути діяльність, – реальній автоматизації він майже не підлягає, можливо, лише на фінансовому рівні. Якщо ж керівництво планує діяльність на тривалу перспективу, тоді й управління згори до низу здійснюється за великим числом параметрів, і це вже є об'єктом автоматизації за участі контролера.

Автоматизація для холдингу може зустрічати такі суб'єктивні перешкоди:

- відсутність корпоративної культури (соціальна та історична база);
- самозахист підрозділів (ризик втрати управління локальними процесами);
- конфіденційність інформації (жорсткі вимоги з управління доступом до інформації).

Для ефективного виконання своїх функцій контролер обов'язково має бути підзвітним лише власнику або декільком власникам (в разі їх незначної кількості) підприємства, але якщо акціонерів підприємства багато, або розглядуваним об'єктом є організація (частіше підзвітна суспільству в особі виборчих органів або державі та вико-

навським структурам), то контролер має звітуватись директору, який стає уособленням багатовекторних інтересів зацікавлених сторін, що володіють цією організацією (підприємством).

Розглядаючи взаємодію контролера з власником бізнесу або директором, можливо побудувати такий ланцюжок загальної моделі їх співпраці: крок 1 – визначення рішення, яке має бути прийняте (постановка задач); крок 2 – визначення інформації, яка потрібна для прийняття рішення (аналіз простору обмежень); крок 3 – пошук відповідних даних (статистична обробка інформаційного простору); крок 4 – підготовка звітів (розбивка за проектами та аналіз відхилень); крок 5 – зваження даних та подання комплексного звіту вимірювання точності і вибір формату репрезентації; крок 6 – прийняття рішень та визначення деталізацій необхідних для контролю за їх виконанням (шаблони показників); крок 7 – поточний збір та зведення даних (моніторинг та контроль втілення рішень задачі).

Директор може мати різні схильності відповідно до його цільової позиції:

- максимізація прибутку (для акціонерів);
- задоволення прибутком (для акціонерів);
- задоволення прибутком (як для акціонерів, так і для персоналу).

Всі вони частіше використовують, в першу чергу, грошові потоки для аналізу інвестиційних рішень, але перший їх обирає за вищою внутрішньою нормою віддачі; другий – за чистою теперішньою вартістю, але лише якщо вона позитивна; третій може прийняти навіть негативну чисту теперішню вартість. Все це відбувається на підходах контролера до виконання та розробки проектів.

Специфічною є бізнес-комбінація об'єднання інтересів двох чи більше компаній, в яких акціонери, комбінуючи підприємства, комбінують контроль над усіма (або практично усіма) їх частинами активів та операціями, щоб досягти тривалого взаємного поділу ризиків та винагород. Це стосується комбінованого бізнесу (або комбінованої одиниці господарювання) так, що жодна зі сторін не може бути ідентифікована, як покупець бізнесу. Після такого об'єднання інтересів самі початкові компанії все ж таки продовжують існувати, як окремі юридичні особи у правовому та бухгалтерському сенсі, але для цілей контролінгу застосовується метод об'єданого простору. Достатнім є існування однієї контролінгової одиниці, яка підзвітна менеджеру бізнесу, який, в свою чергу, підзвітний директорам (або безпосередньо акціонерам) комбінованих підприємств.

Запитання для обговорення та самоперевірки

1. Що таке організаційна структура підприємства?
2. Охарактеризуйте відомі типи організаційних структур підприємства з погляду їхніх переваг, недоліків і доцільності впровадження системи контролінгу.
3. Яка послідовність під час проектування будь-якої організаційної структури підприємства?
4. Чому організація контролінгу на підприємстві будується за принципом делегування повноважень конкретним посадовим особам?
5. Яке місце служби контролінгу в організаційній структурі підприємства?
6. Чи існує регламентація щодо вибору організаційної структури підприємства?
7. Охарактеризуйте лінійну організаційну структуру підприємства: її переваги і недоліки в організації контролінгу.
8. Охарактеризуйте штабну організаційну структуру підприємства: її переваги і недоліки в організації контролінгу.
9. Охарактеризуйте структуру і склад служби контролінгу. Перелічіть основні функціональні обов'язки її працівників.
10. Якими документами має бути представлене регламентне забезпечення служби контролінгу?

Тема 7. Інформаційна база контролінгу

Питання лекції

- 7.1. Система інформаційного забезпечення.
- 7.2. Інформаційні потоки підприємства.

7.1. Система інформаційного забезпечення

Інформаційні потоки – це рух інформації між людьми або між підрозділами. Сукупність такого виду переміщень є системою інформаційних потоків, що дають можливість здійснювати який-небудь процес. Система інформаційних потоків – це система потоків інформації, що дозволяє підприємству вести фінансово-господарську діяльність. Основна мета і призначення інформаційних потоків – це оптимізація роботи підприємства. Обсяги постійно динамічних інформаційних потоків на сучасних підприємствах настільки великі, що

обробка інформації вручну буде не тільки дуже затратна, але і недоцільна та неефективна з метою оперативного надання даних для прийняття управлінських рішень.

Основні вимоги до інформації:

- своєчасність, тобто надання необхідних для конкретної ситуації термінів;
- вірогідність, тобто відповідність дійсним фактам господарського життя;
- корисність, тобто ефект від використання інформації має перебивати витрати на її одержання;
- зрозумілість, тобто здатність до сприйняття без додаткових зусиль;
- регулярність надходження.

Відповідно і на виході з підсистеми „Контролінг” до інформації висуваються вимоги:

- надійність, тобто відсутність істотних помилок (на відміну від вхідної інформації);
- вірогідність, тобто звільнення від однобічності.

Контролер має подати свої судження і оброблені масиви даних споживачам такої інформації. Але „надати” не означає „надіслати”. Не є достатнім відправити листа зі словами та цифрами в ньому. Необхідною є комунікація та розуміння з боку споживача інформації – він має персонально і ментально сприйняти судження.

Якщо має місце ефективна комунікація, то мова, що використовується, має бути такою, що задіяні засоби передачі інформації (описання) викликали б в інших таку ж реакцію, якби ті інші бачили б самі об’єкт, що описується. Ця ідеалістична позиція ніколи не виконується повною мірою. Ще однією перешкодою є ігнорування частини інформації з боку її отримувача, що впливає з того, що бухгалтерські описання дещо „закодовані” для пересічного спостерігача-менеджера.

Головна роль інформаційної системи підприємства – підтримати функціонування і розвиток підприємства, метою якого є отримання прибутку за рахунок деякої основної діяльності. Сфери діяльності можуть бути абсолютно різними – виробництво, будівництво, торгівля і т. ін., при цьому на вищому рівні абстракції завдання управління в подібних організаціях будуть подібними – організувати управління ресурсами, що поступають на вхід підприємства таким чином, щоб на виході отримати запланований (очікуваний) результат.

З цього випливає, що в основі діяльності підприємства (та відповідної інформаційної системи) є деякий формально визначений закон управління, який дозволяє однозначно передбачити, який бізнес-результат буде отриманий, якщо на вході ми маємо певний вплив.

Інколи для пострадянських підприємств система розробки стратегічних рішень з управління та розвитку може взагалі існувати без залучення інформаційних технологій, обмежуючись прийнятими на підприємстві способами затвердження довгострокових планів – засіданнями ради директорів, колегіальним обмірковуванням, мозковим штурмом і т. ін. Західні технології поступово відходять від формування однієї уяви майбутнього та визначення кроків для його досягнення, коли достатньо опрацьовуються та плануються декілька варіантів (сценаріїв) розвитку з максимальним врахуванням індивідуальних міркувань учасників обговорення. Це дозволяє в подальшому з наявного набору швидко обирати найбільш придатний варіант в залежності від того, які обставини виникають перед підприємством, та в відповідності з цим здійснювати тактичні дії.

Суттєвою перешкодою на шляху автоматизації бізнес-процесів в Україні є низький рівень комп'ютеризації підприємств, і навіть там, де є комп'ютери (рідше є розвинені комп'ютерні мережі), очевидним є недостатній рівень освіти в галузі інформаційних технологій. Контролер має сприяти підвищенню цього рівня за рахунок роз'яснювальної роботи з вищим менеджментом підприємства (саме менеджмент виділяє кошти на придбання техніки та оплату курсів підвищення кваліфікації та є зацікавленою або незацікавленою особою в отриманні фінальних звітів на власному моніторі) та з лінійними працівниками (бо вони стануть первинними операторами інформаційних систем).

Одним із пріоритетних напрямів діяльності контролера є розгортання (а в деяких випадках і сприяння розробці) програмних комплексів для автоматизації бізнес-процесів та оцінки їх ефективності. Як правило, впровадження відповідних комплексів, наприклад, систем бюджетування – лише один з етапів необхідного ланцюжка заходів, до якого залучаються аналіз функціональності організаційних структур та їх окремих елементів, а також консультації та пропозиції щодо впровадження виявлених слабких елементів контура управління. Все це є надзвичайно витратним процесом, бо поряд з власними зусиллями включає найману працю консультантів та розробників автоматизованих систем управління підприємством. Вартість супроводження таких систем є ще більшою. При цьому виникає питання щодо доцільності по-

дібних витрат. Серед підприємств, які можуть собі це дозволити, центральне місце займають великі компанії, які мають розвинену як в економічному, так і в географічному аспекті структуру, де побудова інформаційних систем є єдиним реальним способом забезпечення прозорості та контролю діяльності всіх підрозділів.

Первинна автоматизація тут стосується чотирьох напрямів:

- підтримка основних бізнес-процесів;
- оптимізація взаємодії з клієнтами;
- організація сервісу поточного віддаленого доступу;
- управління ризиками та активами.

Чіткої статистики успішних впроваджень не існує, але за оцінками спеціалістів-впроваджувачів, лише третина систем після процесу інсталяції та адаптації є дійсно покриваючими вимоги підприємств і реально працюючими.

В інформаційній економіці, що базується на системах управління, прийнятих у компаніях – світових лідерах, принципи ієрархії (де система прийняття – трирівнева) і функцій (де люди об'єднані відповідно до виконавчих функцій – фінансова, маркетингова і т.д.) цілком себе зжили. Всі інші принципи зазнали змін, за винятком принципу комунікації (де спілкування є формальним і задокументованим). В дійсності поки що немає альтернативи побудові мережевої системи управління. Керівники повинні створити нову організаційну структуру, орієнтовану на можливість постійних змін і побудовану на міцній інформаційній базі. Тут є важливим такий принцип управління інформацією, коли всі співробітники мають відкритий доступ до інформації, а також принцип координації, яка досягається завдяки постійному й ефективному обміну інформацією. Співробітники лише працюють у постійно оновленому інформаційному просторі, який дозволяє завчасно передбачити проблему і запобігти її наслідкам. Організація обміну інформацією оптимальна тоді, коли існує система швидких спонтанних і конкретних комунікацій, замість доповідних записок, великих зібрань та нарад. Відповідно, прийняття рішень про розподіл ресурсів має відбуватися в реальному часі на базі доступної інформації, замість прив'язки до фіскальних періодів.

Для контролера розгляд звіту про прибутки (збитки) та балансу набуває специфічного вигляду. Звичайні номери рахунків, що застосовуються установами з метою визначення бази оподаткування, не мають ніякого значення, відповідно, як і їх групування. Натомість, кон-

тролер формує своє представлення даних (свій формат презентації). Прикладом звіту про прибутки може бути таке групування показників:

- товарообіг;
- зміни в залишках готової продукції та напівфабрикатів;
- капіталізована власна праця;
- інший оперативний прибуток: а) сировина та матеріали;
- б) інші зовнішні тарифи;
- витрати на персонал: а) заробітна платня та виплати за договорами підряду; б) фонди безробіття; в) пенсійні фонди та інше;
- амортизація та інші списання матеріальних та нематеріальних активів;
- надзвичайні суми списань поточних активів;
- інші оперативні витрати;
- прибуток від акцій (долей) в підприємствах групи;
- прибуток від процентної участі в фінансуванні;
- прибуток від інвестицій у основні фонди;
- інші відсотки одержувані та подібні прибутки;
- списані інвестиції;
- відсотки сплачені та подібні витрати;
- прибутковий податок за основною (звичайною) діяльністю;
- прибуток або збиток за звичайною діяльністю після оподаткування;
- екстраординарний прибуток: а) екстраординарні витрати;
- б) екстраординарні прибутки; в) податки на екстраординарну діяльність;
- інші податки та обов'язкові платежі соціальним інститутам;
- прибуток або збитки цього фінансового періоду.

Важливим аспектом такого розподілу даних є визначення корисної (звичайної) діяльності підприємства та додаткових (екстраординарних) випадків, а також деталізація доходів і витрат за їх природою (грошова, у вигляді основних доходів або долева, відсоткова.)

Більшість великих компаній на теперішній час вже мають значну кількість баз даних та обслуговуючих програм, які були створені в різний час та для різних проектів. Частина з них не має певної документації та деякі навіть не підтримуються (або нерегулярно поновлюються).

Склад інформації, що зберігається там, та методологія її застосування є відомими лише обмеженому колу операторів цих баз даних. За рахунок відсутності цілісного уявлення підприємства, фактично,

володіючи всією необхідною інформацією, не може її практично використовувати. Завданням контролера має бути сприяння в таких сферах:

- систематизація та структуризація вхідних даних;
- реалізація максимально можливої уніфікації доступу до різних за своєю природною базою даних;
- створення єдиного координаційного центру обробки даних різних підсистем управління.

Розв'язання проблем впровадження контролінгу у сфері інформаційних систем і технологій сприяє підвищенню якості та ефективності управління підприємством. *При цьому контролінг досить часто розглядається як підсистема системи управління і як технологія управління, орієнтовані на досягнення підприємством своїх цілей.*

7.2. Інформаційні потоки підприємства

Бізнес залежить від комп'ютерних і інформаційних систем. Затримки в обробці інформації істотно впливають на бізнес. Крім того, важливо зрозуміти, що в умовах, коли бізнес охопив інформаційні системи, ризики в їхньому розвитку закріплені більше діловими рішеннями, ніж технічними або фінансовими. Орієнтовно секретар-референт витрачає до 75% свого робочого часу на роботу з документами, керівник – до 45%, лінійний працівник – до 30%. При цьому 30% пересувань працівників офісу пов'язано з пошуком необхідних документів, деякі з них втрачаються або не використовуються.

Контролер сприяє побудові системи управління документообігу з розвиненими засобами ведення архівів, що допомагає перебороти інформаційний хаос, пов'язуючи елементи в логічні блоки. Повністю застосувати лише електронні документи та, відповідно, автоматизацію неможливо з огляду на взаємодію з зовнішнім “паперовим” світом. Паперові документи є нормативними для контролюючих органів та контрагентів.

Щоб ефективно використовувати інформаційні системи, підприємець повинен зрозуміти соціально-економічні ризики й обмеження технології розробки, впровадження і використання цих систем. Особлива цінність контролінгу виявляється під час зростання й ускладнення господарських систем і корпоративних інформаційних мереж, бо при цьому виникає проблема неузгодженості різних функціональних планів.

Проект розвитку інформаційної системи розділяється на дві основні фази. Перша містить у собі розробку власної інформаційної системи або впровадження вже існуючої, закупленої в зовнішнього постачальника. Друга фаза – експлуатація розробленої чи впровадженої системи. Комплекс інформаційної системи об'єднує бізнес-процеси управління, планово-контрольні розрахунки, основні і допоміжні бізнес-процеси.

Впровадження інформаційних технологій найчастіше змінює бізнес-процеси підприємства. З великою часткою накладних витрат у собівартості, типовій для сучасного підприємства, це не може не позначитися на загальних витратах. Успіх фінансування інвестором проекту, створення сучасної інформаційної системи підприємства в електронній торгівлі, інтерактивному маркетингу багато в чому визначається аналізом ризиків, що виникають в усіх точках життєвого циклу процесу побудови цієї системи.

Для кожного покращення представлення даних, для своєчасного та поміркованого прийняття рішення вищим менеджером необхідно співставити витрати на таку деталізацію та ймовірний ефект. Сама ідея подібних покращень позитивна в аспекті ідеологічного прориву для морально і технічно застарілих процесів на підприємствах. Але, наприклад, втілення проміжної фінансової звітності два рази на день викликає подвійне навантаження в існуючих процесах передачі та обробки інформації, а також необхідність створення нових робочих місць для формування та підтримки додаткових систем. Менеджменту буде цікаво, але практично зайве дізнатись про рух грошових потоків з такою частиною, особливо у значному підвищенні витрат як в грошовій, так і в часовій формі на те, щоб таку інформацію донести до відома.

Розвиток засобів комунікації впливає не тільки на ефективність роботи існуючих процесів, але і на їх зміни. Прикладом є застосування мобільних телефонів для менеджерів, що приймають оперативні рішення щодо підготовки замовлень та відвантаження продукції. ***Як результат, ми маємо не прив'язаний до територіального аспекту ланцюжок прийняття рішень та відповідну децентралізацію технічних повноважень.*** Одночасний доступ територіально відображених підрозділів до різних частин вихідного документа за рахунок розвитку інформаційних систем дозволяє навіть змінювати послідовність проходження різних інстанцій без втрати необхідної формалізації авторизації.

Всі переваги науково-технічного прогресу мають бути прийнятими контролером і за його посередництва донесені до вищого управлінського персоналу.

Запитання для обговорення та самоперевірки

1. Дайте визначення наступним поняттям: „інформаційне забезпечення”, „інформаційні потоки”, „інформаційні системи”.
2. Проаналізуйте існуючі інформаційні потоки на підприємстві з метою оптимізації всієї системи інформаційних потоків.
3. Яка основна мета і призначення інформаційних потоків?
4. У чому полягає ієрархічний принцип побудови підсистеми обліково-економічної інформації в системі керування підприємством?
5. Для чого необхідна інтегрована обробка обліково-економічної інформації?
6. Які вимоги висуваються до підсистеми „Контролінг” на рівні вхідної і вихідної інформації?
7. Обґрунтуйте можливість формування інформаційних потоків контролінгу в неналагодженій системі інформаційних потоків підприємства?
8. У чому виявляється інформаційний взаємозв'язок підсистеми „Контролінг” з підсистемою „Маркетинг”?
9. Охарактеризуйте рух інформаційних потоків контролінгу в розрізі функцій керування.
10. Перелічіть і охарактеризуйте організаційні елементи контролінгу.
11. Яка послідовність дій під час здійснення робіт із упровадження контролінгу в систему керування підприємством?

ЛІТЕРАТУРА

1. Adams W., Yellen. Commodity Bundling and the Burden of Monopoly // *Quarterly Journal of Economics*. N90, 1976.— p.475-498.
2. Baron D.P. Design of Mechanisms and Institutions // *Handbook of IO*. — Amsterdam: North-Holland, 1989. — P. 1349-1447.
3. Baumol W., Bradford D. Optimal Departures from Marginal Cost Pricing // *American Economic Review* / 60, 1970. — pp. 265-283.

4. Dixit A., Norman V. Advertising and Welfare // *Bell Journal of Political Economy* / 9, 1978. – pp. 1-17.
5. Dornbusch R. Expectations and Exchange Rate Dynamics // *Journal of Political Economy* / 84, 1976.
6. Exchange Rate Management under Uncertainty. – Cambridge, Massachusetts, London: The MIT Press, 1985. – 296 p.
7. Flood R.P., Hodrick R.J. Optimal Price and Inventory Adjustment in an Open-Economy Model of the Business Cycle // *National Bureau of Economic Research Working Paper* / 1089, 1983.
8. Harberger H. Monopoly and Resource Allocation // *American Economic Review* / 44, 1954. – P.77-87.
9. Hicks J. Annual Survey of Economic Theory: The Theory of Monopoly // *Econometrica* / 3, 1935. – pp. 1-20.
10. Intriligator M. Mathematical Optimization and Economic Theory. – N.Y.: Prentice-Hall, 1971.
11. Milgrom P., Roberts J. Price and Advertising Signals of Product Quality // *Journal of Political Economy*, 1986. – N41. – p.796-821.
12. Mussa M., Rosen S. Monopoly and Product Quality // *Journal of Economic Theory* / 18, 1978. – P.301-317.
13. Nelson P. Information and Consumer Behaviour // *Journal of Political Economy* / 78, 1970. – pp. 311-329.
14. Perry M., Porter R. Resale Price Maintenance and Exclusive Territories in the Presence of Retail Service Externalities. – Mimeo: Suny Stony Brook, 1986.
15. Philips L. The Economics of Price Discrimination. – Cambridge: Cambr. University Press, 1983.
16. Pigou A.C. The Economics of Welfare. – London: Macmillan, 1920.
17. Schmalensee R. Advertising and Market Structure // *New Developments in the Analysis of Market Structure* Cambridge: The MIT Press, 1986.
18. Spengler J. Vertical Integration and Anti-trust Policy // *Journal of Political Economy* / 58, 1950. – pp. 347-352.
19. Tirole J. The Theory of Industrial Organization. – Cambridge, Massachusetts, London: The MIT Press, 1994.
20. Гаврилишин О. Основні елементи теорії ринкової системи. – К.: Наук. думка, 1992.
21. Долан Э.Дж., Линдсей Д.Е. Рынок: Микроэкономическая модель. – СПб.: СП „Автокомп”, 1992.

22. Енгслер П. Ринкова економіка для бізнесменів-початківців. – К.: Вік, 1992.
23. Корнаи Я. Дефицит. – М.: Наука, 1990.
24. Ланкастер К. Математическая экономика. – М.: Сов. радио, 1972.
25. Пиндайк Р., Рубинфельд Д. Микроэкономика. – М.: Экономика, Дело, 1992.
26. Робинсон Дж. Экономическая теория несовершенной конкуренции. – М.: Прогресс, 1986.
27. Хейне П. Экономический образ мышления. – М.: Новости, 1991.
28. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99. – №996. – XIV.
29. Державна програма переходу на міжнародну систему обліку і звітності, затверджена Постановою КМУ від 4.05.93. – №326.
30. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку №1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 10, 15, 16, затверджені Наказом МФУ від 31.03.99. – №87, від 28.05.99. – №137, від 18.10.99. – №242, від 20.10.99. – №246, від 8.10.99. – №237, від 29.11.99. – №290.
31. Международные стандарты учета и аудита: Сборник с комментариями / Вып. 4: Директивы европейского экономического сообщества / Сост. М.М. Рапопорт. – М.: Аудит-трейнинг, 1992. – 96 с.
32. Международные стандарты учета и аудита: Сборник с комментариями / Вып.8: Международные нормативы бухгалтерского образования и этики / Сост. М.М. Рапопорт. – М.: Аудит-трейнинг, 1992. – 84 с.
33. Анташов В., Уварова Г. Экономический советник менеджера. – Минск: Финансы, учет, аудит, 1996. – 320 с.
34. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс. – К.: Ника-Центр, 1999. – 528 с.
35. Валуев Б. Проблемы развития учета в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
36. Ван Хорн Дж. Основы управления финансами. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 799 с.
37. Гильде Э.К., Соколов Я.В. Информационные связи подсистемы АСУ “Бухгалтерский учет”. – М.: Статистика, 1974. – 111 с.
38. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет. – К.: Скарби, 1998. – 384 с.

39. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 774 с.
40. Друри К. Управленческий и производственный учет. – М.: Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
41. Друри К. Учет затрат методом “Стандарт-костинг”. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 215 с.
42. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / За ред. Р. Дяківа. – К.: Міжнародна Економічна Фундація, 2002. – 703 с.
43. Загородній А.Г., Вознюк Г.П., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. – К.: Т-во „Знання”; Л.: Вид-во Львів. Банк. ін-ту НБУ. – 566 с.
44. Ковалев В.В., Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. – М.: ПБОЮЛ Гриженко Е.М., 2000. – 424 с.
45. Контролинг – как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина / Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
46. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, В.В. Муравская и др. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 239 с.
47. Любанова Т.П., Мясоедова Л.В., Олейникова Ю.А. Стратегическое планирование на предприятии: Учебное пособие. – М.: ПРИОР, 2001. – 272 с.
48. Майер Э. Контролинг как система мышления и управления: Пер. с нем. / Под ред. С.А. Николаевой. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 76 с.
49. Сивульський М.І. Проблеми становлення системи державного фінансового контролю в Україні // Фінанси України. – 2005. – №3. – С.3-9.
50. Манн Р., Майер Э. Контролинг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с.
51. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. – М.: Дело, 1992. – 702 с.
52. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
53. Мюллер Г., Гернон Х., Минк Г. Учет: международная перспектива. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 385 с.

54. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
55. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система “директ-костинг”. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
56. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации. – М.: Финансы, 1975. – 160 с.
57. Панков Д. А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах: Учеб. пособие. – Минск: Экоперспектива, 1998. – 238 с.
58. Питере Т., Уотермен Р. В поисках эффективного управления. – М.: Прогресс, 1986. – 418 с.
59. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретично-методологічні аспекти. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 245 с.
60. Райан Б. Стратегический учет для руководителей. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
61. Рожнов В. С. Информационное обеспечение хозяйственной деятельности предприятия. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 144 с.
62. Сатубалдин С. Учет затрат на производстве в промышленности США. – М.: Финансы, 1980. – 141 с.
63. Скоун Тони. Управленческий учет: Пер с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
64. Словник сучасної економіки МАКМІЛЛАНА / Ред. Девід В. Пірс; Пер. з англ. – К.: Артек, 2000. – 64 с.
65. Стратегия и тактика антикризисного управления фирмой / А.П. Градов, Б.И. Кузин и др. / Под ред. А.П. Градова. – СПб.: Специальная литература, 1996. – 510 с.
66. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
67. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контролинг – основа управления бизнесом. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.
68. Тейлор Ф.У. Принципы научного менеджмента: Пер. с англ. – М.: Журнал “Контролинг”, 1991. – 104 с.
69. Тейлор Ф.У. Менеджмент / Пер. с англ. – М.: Журнал “Контролинг”, 1992. – 137 с.
70. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
71. Управленческий учет / Под ред. В. Палия, Р. Вандер Вила. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 480 с.

72. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. – 512 с.
73. Файоль А. Общее и промышленное управление: Пер. с фр. – М.: Журнал “Контролинг”, 1992. – 112 с.
74. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контролингу / Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 739 с.
75. Хорнгрен Ч., Фостер Г. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 410 с.
76. Шмигель А.Д. Организация бухгалтерского учета в промышленности. – К.: Вища школа, 1978. – 208 с.
77. Эддоус М., Стэнсфилд Р. Методы принятия решений. – М.: Аудит, 1997. – 590 с.
78. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
79. Якубова Б.А., Порецкая И.В. Информационные связи задач бухгалтерского учета при автоматизированной обработке данных. – М.: Статистика, 1979. – 158 с.
80. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 237 с.
81. Килимнюк В.Й. Забезпечення прибутковості та ефективного розвитку паливостачальних об'єднань України на основі контролінгу: Монографія. – Вінниця, ВІКОМ, 2000. – С 98-100.
82. Pigou A.C. The Economics of Welfare. – London: Macmillan, 1920.
83. Adams W., Yellen. Commodity Bundling and the Burden of Monopoly // Quaterly Journal of Economics N 90, 1976. – p. 475-498.
84. Spengler J. Vertical Integration and Anti-trust Policy // Journal of Political Economy /58, 1950. – pp. 347-352.
85. Exchange Rate Management under Uncertainty. – Cambridge, Massachusetts, London: The MTT Press, 1985. – 296p.
86. DornBusch R. Expectations and Exchange Rate Dynamics // Journal of Political Economy 84, 1976.

Навчальне видання

Андрій Олександрович Скнар

**ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
КОНТРОЛІНГУ**

Навчальний посібник

Відповідальний за випуск	Г.В.Дячук
Редактор	Г.В.Дячук
Комп'ютерна верстка	Т.В.Кравченко

Підп. до друку _____ Формат 60x84 1/16. Папір др. апарат.
Друк офсетний. Облік.-вид. арк. _____ Зам. _____ Тираж

Державна академія керівних кадрів культури і мистецтв
01015, м. Київ, вул. Січневого повстання, 21

