

апроксимації і прогнозування, про що свідчать результати навчання моделей. Оцінювання об'єктивної складової іміджу підприємств доцільно здійснювати на основі аналізу показників всіх видів економічних ресурсів: фінансових, матеріальних, людських, інформаційних та інноваційної діяльності з урахуванням їх різної чутливості. ■

#### ЛІТЕРАТУРА

1. **Благуш П.** Факторный анализ с обобщениями / П. Благуш. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 248 с.
2. **Гуревич П. С.** Объекты и методы формирования имиджа / П. С. Гуревич. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://dit.perm.ru/articles/marketing/data/010809.htm>

3. **Егоршин О. О.** Методы багатомірного статистичного аналізу / О. О. Егоршин, А. М. Зосімов, В. С. Пономаренко. – К.: ІЗМН, 1998. – 208 с.

4. **Заруба В. Я.** Концепция ценностей в управлении социально-экономическими системами / В. Я. Заруба // Проблемы та перспективи формування національної гуманітарно-технічної еліти : зб. наук. пр. – Вип. 1(5). – Харків : НТУ «ХПІ», 2003. – С. 120 – 125.

5. **Инберла К.** Факторный анализ / К. Инберла. – М.: Статистика, 1980. – 398 с.

6. **Кизим Н. А.** Нейронные сети: теория и практика применения : монография / Н. А. Кизим, Е. Н. Ястремская, В. Ф. Синчуков. – Х.: ИД «ИНЖЭК», 2008. – 240 с.

7. **Ким Дж.-О.** Факторный, дискриминантный и кластерный анализ / Дж.-О. Ким, Ч. У. Мюллер, У.Р. Клекка – М.: Финансы и статистика, 1989. – 216 с.

УДК 657.633.5

## ЗАСТОСУВАННЯ ІНСТРУМЕНТІВ КОНТРОЛІНГУ В ДІЯЛЬНОСТІ ВІТЧИЗНЯНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

**ВУЙЦІВ М. М.**

*аспірант*

**Київ**

**Н**а сьогодні вітчизняна наука менеджменту перебуває на етапі оновлення підходів до управління фінансово-господарською діяльністю промислових підприємств. Даний процес відбувається як на практичному, так і на теоретичному рівні. Участь науки полягає в адаптації методичного забезпечення процесу управління викликам сучасності, виникнення яких зумовлюється нездатністю радянських інструментів управління забезпечувати економічну ефективність господарської діяльності. У свою чергу, участь практики менеджменту – двояка. З одного боку, вона є об'єктом дослідження, а з іншого – «передовою» апробації оновлених теоретико-методологічних основ інструментарію управління. Отже, критичною умовою для ефективної діяльності як перших, так і других, є забезпечення достатнього ступеню взаємозв'язку між ними.

Проблема доступу до першоджерел аналітичної інформації перебуває на горизонті вітчизняної науки вже тривалий час. Очевидно, що її початком стало саме виникнення підґрунтя для подібної взаємодії – виділення приватної власності як самостійного впливового суб'єкта соціально-економічних відносин. Вона виявляється у переважачому небажанні власників підприємств надавати доступ до внутрішньої інформації. Саме відсутність досвіду взаємодії між приватним та державним сектором дає нам підстави вважати, що подолання перешкод в інформаційному обміні між теорією та практикою є, у першу чергу, питанням розвитку культури бізнес-середовища. Проте, її вирішення, на нашу думку, залежить не лише від громадянської свідомості, а, у першу чергу, потребує створення певного правового поля для налагодження співпраці бізнесу та наукових і освітніх установ.

Особливого значення згадана проблема набуває при вивченні діяльності економічних систем на мікрорівні. Одним із значимих аспектів є організація внутрішнього обліку та контролю. Оскільки у зв'язку із переходом до ринкової економіки згадані системи зазнають суттєвих змін, зростає наукове значення будь-якої інформації про особливості їх функціонування, та поширення передового досвіду в практиці управління. Наведеним зумовлюється актуальність та необхідність проведення «польових» досліджень сучасної практики менеджменту у всіх сферах підприємницької діяльності.

*Метою* статті є визначення тенденцій використання інструментів контролінгу в діяльності вітчизняних промислових підприємств. Досягнення мети передбачає виконання такого кола завдань:

- ✦ проаналізувати роботи вітчизняних вчених, присвячених дослідженням використання вітчизняним менеджментом інструментів контролінгу;
- ✦ провести та опрацювати матеріали власного опитування;
- ✦ визначити основні тенденції у розвитку систем контролю;
- ✦ визначити основні тенденції щодо застосування інструментів контролінгу в менеджменті.

За підсумками опрацювання дисертаційних робіт вітчизняних науковців [1 – 10] стало можливим виділити такі аспекти досліджуваної проблематики:

- ✦ характеристика застосовуваних у реальному секторі підходів до управління та передумови впровадження системи контролінгу;
- ✦ характеристика функціональних підсистем обліку та контролю;
- ✦ характеристика впровадження інструментів контролінгу в управлінській діяльності;
- ✦ характеристика факторів, що перешкоджають ефективності застосування інструментів контролінгу.

За окресленими напрямками нами було проведено соціологічне опитування, завданням якого було дослідити використання та сприйняття інструментів контролінгу в практиці вітчизняних підприємств. Наявну інформацію про використання інструментів контролінгу було отримано шляхом опитування серед фінансових директорів, головних бухгалтерів, середньої та вищої ланки менеджменту 161-го вітчизняного промислового підприємства. На поштові скриньки підприємств-респондентів надсилалися запрошення до участі в онлайн опитуванні, які проводилися у мережі Інтернет на спеціально створеній для цієї мети веб-сторінці. У підсумку, з числа надісланих поштою пакетів (які окрім бланків анкети, пояснювальних записок та особистих звернень містили оплачені конверти – для повернення результатів), із відповідями повернулися лише близько 35%, тобто 60 листів.

Опитані підприємства представляють такі галузі промисловості: енергопостачальну, деревообробну, харчову, хімічну, металургійну, легку. Серед їх числа переважають кількість представників харчової промисловості – 15, легкої – 10 та деревообробної – 8 підприємств. Решта галузей представлені меншою кількістю учасників. Варто звернути увагу на те, що серед числа опитаних перебуває значна кількість великих та середніх підприємств, що робить результати опитування співвідносними для характеристики застосування систем контролю великими бізнесом, в цілому.

У подальшому викладі, з метою здійснення поглибленої оцінки достовірності, результати опитування будуть порівнюватися із відповідними висновками вітчизняних дослідників. Для зручності сприйняття інформації, наявні дані згруповано за наступними секціями: а) підґрунтя для оновлення/удосконалення діючих систем обліку та контролю; б) управління витратами та оцінка ефективності; в) взаємодія систем управління, обліку та контролю.

Підґрунтя для оновлення/удосконалення діючих систем обліку та контролю. Респондентами визнано, що рушійними силами, які «підштовхують» до удосконалення діючої системи обліку та контролю є: потреба у більшій деталізації (сегментації) інформації про продуктивність (66%) та зміни в організаційній структурі підприємства (42%). Також відмічено вплив таких чинників як: зміни в структурі виробництва (26%), зміни в технології виробництва (16%), зміни в структурі ринку (13%). Цим засвідчується, що саме необхідність у пристосуванні до зростання конкуренції на ринку змушує керівництво підприємств здійснювати інвестиції у розвиток облікової та контрольних систем.

Порівняння наведених даних із результатами досліджень, проведених Козуб О. В., дозволяє більш глибоко оцінити чинники, які зумовлюють необхідність удосконалення діючих систем обліку та контролю, це, зокрема, відсутність:

а) інформаційної підтримки процесу прийняття управлінських рішень; б) обліку витрат та прибутків за центрами відповідальності; в) фінансового планування (бюджетування) та аналізу; г) управління ризиками;

д) роботи щодо оптимізації структури активів та пасивів [5, с. 8 – 10].

Аксентюк М. М. на матеріалах аграрних підприємств Хмельницької області за період 2002 – 2007 рр. встановлено, що більшість із них мають катастрофічно низький рівень коефіцієнта використання виробничих потужностей (не більше 0,5). Простежується неготовність систем менеджменту функціонувати в нових умовах транзитивної економіки, що впливає з відсутності інтеграційних зв'язків в управлінській діяльності та несформованості нових інтеграційних систем господарювання. Невідповідність систем менеджменту підприємств плодоовочеконсервної галузі вимогам господарювання в ринковому середовищі характеризується відсутністю системи цільових критеріїв і показників діяльності, несвоечасністю отримання інформації для прийняття управлінських рішень і невідповідністю структури та форми управлінської звітності реальним потребам менеджменту [1, с. 10].

Наведене дозволяє нам зробити висновок про те, що в середовищі вітчизняного менеджменту лише починає формуватися прошарок активно налаштованих управлінців, котрі спроможні оцінити необхідність у вдосконаленні діючих систем обліку й контролю, та володіють достатньою компетенцією для того, щоб здійснити реальні кроки для підвищення ефективності управління. Так, близько 44% респондентів ствердили, що за останні 5 років так чи інакше, але на їх підприємствах було розширено функціональність діючих систем обліку та контролю. 56% респондентів планують запровадити вдосконалення контролю за обліком і плануванням витрат, що дасть змогу більш деталізовано та повно фіксувати інформацію про виробничі витрати. Зокрема, основними сферами, які потребують удосконалення, визнані: а) методики розподілу прямих витрат; б) методи обрахунку собівартості продукції; в) планування змінних витрат із врахуванням маржі доходності; г) розрахунку витрат за обсягом виконаних робіт (Activity Based Costing).

У цьому ж контексті цінними є дані наведені Брухун Н. С., яка за результатами дослідження діяльності 58 підприємств Житомирської області за період 2008 – 2009 рр. у розрізі форм власності встановила, що у 20,7% (12) суб'єктів господарювання функціонує відділ контролінгу або введена посада контролера. Крім того, 13,79% (8) підприємств на даному етапі впроваджують контролінг, на 65,51% (38) підприємствах система контролінгу відсутня [2, с. 7].

**Управління витратами та оцінка ефективності.** Більшість із опитаних підприємств (80%), поділяють витрати на виробничі та невиробничі, із них 58% – на змінні і постійні, а 75% виділяють прямі та непрямі. Хоча у загальних рисах аналіз витрат широко представлений, багато підприємств вибрали занадто широкий діапазон сегментів та одиниць. Аналіз прямих і непрямих витрат проводиться, в основному, в організаційному вимірі, і, відповідно, постійних витрат – у виробничому вимірі.

Щодо принципів розрахунку собівартості за витратами на виробництво продукції, то 54,8% підпри-

емств здійснюють розрахунок собівартості із повним розподілом витрат, 38,7% – за граничними витратами і 6,5% – поєднуючи ці два методи. Із числа методів ціноутворення, розрахунок виробничих витрат за процесами здійснюють 51,3%, на виготовлення партії продукції – 33,7%, у той час як 15% компаній використовували обидва методи. За нашими оцінками, тільки 7% респондентів використовують розрахунок витрат за обсягом виконаних робіт (ABC).

**Р**езультати опитування виявили, що виробничі накладні витрати, як правило, визначаються на основі основних витрат. До їх числа відносяться: прямі витрати на робочу силу (42%), на реалізацію продукції (38%), погодинна праця (28%), прямі витрати матеріалів (26%), машино-години (16%) і за кількістю операційних циклів (8%). Невиробничі накладні витрати, як правило, визначаються залежно від витрат на виробництво продукції, меншою мірою – залежать від обсягів продажів. Опитування також, показало, що 50% підприємств використовували до двох і 70% – до чотирьох різних баз розрахунку. У більшості компаній прямі витрати не пов'язуються із технологічними картами процесу виробництва, що створює можливість довільного розподілу ставок витрат.

Організаційна структура підприємств також чинить певний вплив на використання інструментів контролінгу в практиці вітчизняних підприємств. Так, у більшості опитаних (68%), оцінка економічної ефективності засновується на результатах діяльності різних структурних чи відокремлених підрозділів, бізнес-одиниць. Більшість підприємств проводять моніторинг і здійснюють оцінку прибутковості підрозділів, продуктів або групи продуктів. Лише кілька з числа респондентів заявили, що вимірюють прибутковість за групами клієнтів та за регіонами реалізації продукції. 74% використовують прибутковість, як засіб вимірювання ефективності, а 26% не вимірюють прибутковості взагалі. Розрахунок прибутковості переважно засновується на доходах бізнес-одиниць та продукції.

Внутрішні системи вимірювання ефективності та представлення інформації впроваджені у 82% опитаних підприємств. Тим не менше, більшість із них використовують дані фінансової звітності як інформаційну основу для складання внутрішньої звітності. Метод розрахунку маржинального прибутку застосовується меншою мірою. Тут існує різниця між великими та малими підприємствами: 50% великих та 18% малих застосовують метод розрахунку маржинального прибутку у внутрішній звітності.

Проблему використання внутрішньої звітності для управління оборотним капіталом досліджено у праці Петрусевич Н. Ю. Аналіз стану промислових підприємств дав можливість констатувати, що на багатьох підприємствах відсутнє управління складовими оборотного капіталу за окремими продуктовими напрямками діяльності [7, с. 10].

На основі проведених авторкою розрахунків у процесі аналізу даних вибірки підприємств визначено, що витрати на інвестований капітал суттєво перевищують віддачу від використання активів, неодмінною скла-

довою яких є оборотні активи. Це вказує на наявність прихованих резервів в управлінні активами та означає поступову втрату підприємством економічної вартості. Отримані результати свідчать про необхідність проведення реорганізації управління оборотним капіталом з метою оптимізації та підвищення рівня керованості окремими його складовими, у результаті чого має відбутися приріст вартості бізнесу. Так, у розрізі показників Return On Net Assets та Weighted Average Cost Of Capital, він становитиме від 1 до 16%, та від 16 до 19%, відповідно [7, с. 11 – 12].

#### **Взаємодія систем управління, обліку та контролю.**

Результати проведеного нами опитування засвідчили, що попри значні зміни в сприйнятті ролі та значення управлінського обліку та управління витратами, менеджмент вітчизняних підприємств досі проектує свої цілі, методи та повноваження на управлінські рішення по-різному, що негативним чином впливає на ефективність прийнятих управлінських рішень.

На існування даної тенденції вказують й інші дослідники. Так, Козуб О. В. з цього приводу відмічає, що в Україні немає єдиної концепції побудови організаційної структури фінансово-економічної служби на великих і середніх підприємствах, де була б залучена система контролінгу: на більшості промислових підприємствах бухгалтерська служба відокремлена від фінансової служби, що спричинює конфлікт інтересів між фінансовим директором і головним бухгалтером та негативно позначається на роботі підприємства й стані колективу [5, с. 8 – 9].

За результатами оцінки, проведеної Аксентюк М. М., виявлено, що потенціал функціональних системи контролінгу задіяний лише на 20 – 26%, що свідчить про невикористання значних можливостей функціональних систем менеджменту та відсутність цільової орієнтації на стратегію розвитку. Чиста констатація фактів, що пролизує управлінську звітність, не дає змоги відслідкувати та попередити виникнення можливих загроз в діяльності підприємства [1, с. 11].

**Р**озглянемо ініціативу власників як фактор удосконалення систем обліку та контролю шляхом впровадження сучасних інструментів контролінгу. Із числа підприємств-респондентів – всі є приватної форми власності. Їх можна розділити на три групи за наступними критеріями: залежності від впливів, структури системи внутрішнього обліку та участі іноземного капіталу:

1) унітарні підприємства (у тому числі материнські підприємства), які взяли на себе відповідальність самостійно розробити системи внутрішнього обліку (включаючи облік витрат, оцінку ефективності і т. д.) – 36 підприємств (58%). У цій групі лише у двох підприємствах більшість акцій знаходяться у власності іноземних інвесторів (5,5%);

2) дочірні підприємства, які взяли на себе відповідальність самостійно розробити внутрішні системи обліку – 15 підприємств (24,3%). У восьми компаній, більша частина акцій належить іноземним власникам (53,3%);

3) дочірні підприємства, діяльність внутрішньої систем обліку та контролю яких централізованою – 11 компаній (17,7%). У десяти підприємства більшість акцій перебувають у власності іноземного капіталу (90,9%).

Одним із застосовуваних у міжнародній практиці методів оцінки ступеню ефективності систем управління, обліку та контролю, є запропонована Купером і Капланом [11] градація етапів внутрішньо-організаційної інтеграції, яка складається із 4-х рівнів взаємодії. Узагальнення вищенаведеного дає нам підстави констатувати, що найвищого рівня взаємодії вказаних систем, вітчизняними підприємствами ще не досягнуто. Розглянута практика відповідає 2-му та 3-му рівням, які характеризуються впровадженням інструментів контролінгу з метою: удосконалення формування фінансової звітності та створення умов для уточнення виробничих планів для різних підсистем підприємства у залежності від особливостей та специфічних задач управління, відповідно. Частина підприємств перебуває також на 1-му рівні, який характеризується повною відсутністю взаємодії між системами.

## ВИСНОВКИ

Отже, окремі результати проведеного дослідження підтверджують висновки про зв'язок між впливом таких обставин, як посилення конкуренції, ускладнення структури підприємства із прагненням керівництва удосконалити діючі системи обліку та контролю. Також варто зазначити, що концептуальні зміни в галузі обліку та контролю, яких зазнає практика менеджменту колишніх соціалістичних держав, – особливі, завдяки обмеженості часових рамок, за яких такі зміни мали б відбуватися. Власне, розвиток систем обліку та контролю, на нашу думку, сповільнюється внаслідок дії декількох вагомих факторів, серед яких особливо хотілося б виділити: недостатність кваліфікаційного рівня управлінців, вихованих «у дусі» планової економіки та внутрішньо-організаційний опір подібним нововведенням.

Загалом, за результатами проведеного серед керівництва та управлінського апарату вітчизняних промислових підприємств опитування отримано такі висновки. Діючим на більшості підприємств системам обліку та контролю притаманні наступні недоліки: а) неефективна взаємодія менеджменту зі службами обліку та контролю; б) відсутність методів здійснення контролю за різними сферами діяльності; в) поширення практики формування внутрішньої звітності на основі фінансової, що призводить до формалізації контролю; г) слабкий взаємозв'язок між бюджетуванням і звітністю призводить до неможливості використовувати облікову інформацію в управлінні; д) для більшості підприємств притаманний односторонній підхід до оцінювання ефективності.

Насамкінець, зазначимо, що через географічну обмеженість опитування, зроблені висновки можуть лише частково стосуватися підприємств окремих регіонів. Водночас результати опитування здатні слугувати орієнтирами для подальших досліджень, необхідність яких зумовлена тим значенням, яке вони можуть відіграти для розвитку вітчизняної науки управління, обліку та контролю. ■

## ЛІТЕРАТУРА

1. **Аксентюк М. М.** Формування адаптивної системи контролінгу в менеджменті аграрних підприємств : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.04 / Мар'яна Миколаївна Аксентюк. – К., 2008. – 24 с.
2. **Брохун Н. С.** Бухгалтерський облік як інструмент інформаційного забезпечення системи контролінгу : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.09 / Наталія Степанівна Брохун. – Житомир, 2010. – 23 с.
3. **Гасило О. О.** Маркетинговий контролінг в системі управління підприємством : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.06.01 / Олена Олександрівна Гасило. – Донецьк, 2005. – 23 с.
4. **Деменіна О. М.** Організаційно-економічний механізм оперативного контролінгу на промисловому підприємстві : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.06.01 / Олена Миколаївна Деменіна. – К., 2005. – 25 с.
5. **Козуб О. В.** Формування системи управління промисловими підприємствами на засадах контролінгу : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.04 / Олена Вікторівна Козуб. – Запоріжжя, 2009. – 23 с.
6. **Крушельницька Т. А.** Формування витрат виробництва в сільському господарстві : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.07.02 / Таїсія Анатоліївна Крушельницька. – Дніпропетровськ, 2006. – 23 с.
7. **Петрусевич Н. Ю.** Контролінг в управлінні оборотним капіталом : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.06.01 / Наталія Юріївна Петрусевич. – Харків, 2005. – 23 с.
8. **Сабліна Н. В.** Контролінг в управлінні витратами підприємств промислового залізничного транспорту : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.04 / Наталія Вікторівна Сабліна. – Харків, 2009. – 20 с.
9. **Стефаненко М. М.** Трансформація системи контролінгу в умовах розвитку технологій управління підприємством : автореф. дис... док. екон. наук : 08.00.04 / Маргарита Миколаївна Стефаненко. – Донецьк, 2010. – 36 с.
10. **Хайлук С. О.** Контролінг в системі управління підприємствами молокопереробної галузі : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.04 / Світлана Олексіївна Хайлук. – К., 2008. – 17 с.
11. Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance / Р. С. Каплан. Р. Купер. – М., СПб., Киев : Вільямс, 2008. – 344 с.

**Науковий керівник** – д-р екон. наук, проф. Київського національного університету ім. Тараса Шевченка **Швець В. Г.**