

УДК 338.246.025.2

О. С. Ткаченко,
викладач кафедри обліку і аудиту,
Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет

КОНТРОЛІНГ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОЗДОРОВЛЕННЯ ПІДПРИЄМСТВ АПК

A. Tkachenko,
lecturer in accounting and auditing, Dnepropetrovsk State Agrarian Economics University

CONTROLLING AS A TOOL SANITATION AGRICULTURAL SECTOR

Розглянуто особливості мети і функцій контролінгу щодо оздоровлення підприємств АПК України, структуровано використання його інструментарію в процесі визначення оздоровчих заходів. Розроблено рекомендації щодо впровадження системи контролінгу на кризових підприємства. Уточнено завдання контролінгу і їх трактування у працях вітчизняних та зарубіжних вчених. Розкрито напрямлення всіх служб підприємства в результаті запровадження контролінгу. Проаналізовано основні інструменти контролінгу, що забезпечують оздоровлення підприємств АПК.

Пропонується класифікувати інструменти (методи) контролінгу, що можуть ним активно використовуватися в оздоровленні, на: методи, що забезпечують розрахунок собівартості та впливають на її величину (методи обліку), методи, що визначаються характером поставлених завдань контролінгу витрат (методи аналізу, методи планування), методи, що забезпечують достовірність даних про витрати та об'єкти витрат (методи контролю), методи, що визначаються характером даних (планування витрат, управлінського обліку витрат, аналізу витрат, контролю витрат).

The features and functions of controlling goal on improvement in agricultural sector of Ukraine is structured using tools into the process of determining health measures. Recommendations for implementing the system for controlling critical enterprise. Specified tasks and controlling their interpretation of the works of local and foreign scientists. Reveals the direction of enterprise services by implementing controlling. The basic tools of controlling that provide rehabilitation agricultural sector. It is proposed to classify the tools (methods) controlling that it can be actively used in the rehabilitation on: approaches to address the calculation of production costs and affect its value (accounting methods) methods determined by the nature of the tasks of controlling costs (methods of analysis, planning methods) methods that ensure the reliability of data on costs and accommodation costs (control methods), methods determined by the nature of the data (data plan costs, data management cost accounting, cost analysis data, control data costs).

Ключові слова: оздоровлення, контролінг, підприємства АПК, роль, інструмент, система, завдання, служба контролінгу, впровадження, суб'єкт, функціонування.

Key words: sanitation, controlling, agribusiness, role, tool, system, task, controlling service, implementation, subject, functioning.

ВСТУП

Однією з причин виникнення кризової ситуації на більшості підприємствах АПК України є низький рівень процесу планування, організації та контроль з метою досягнення координації людських і матеріальних ресурсів. Саме некваліфіковані та помилкові дії керівництва довели багатьох суб'єктів господарю-

вання до межі банкрутства. Істотним фактором, який зумовлює прийняття неправильних управлінських рішень, є відсутність на підприємствах АПК системи контролінгу. Фахівці в галузі оздоровлення схиляються до того, що нормальне функціонування підприємства неможливе без впровадження системи контролінгу.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженню ролі контролінгу в процесі оздоровлення підприємств АПК займаються багато науковців і практиків України, зокрема, таких як: Бланк І.О., Бутинець Ф.Ф., Гуляєва Н.М., Терещенко О.О., Шепітко Г.Ф., Яковлев Ю.П. та інші. Проте необхідно відмітити, що ні в Україні, ні в інших високорозвинених країнах немає чіткого та загально визначеного уявлення про зміст і сутність контролю.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є визначення ролі контролінгу в процесі оздоровлення підприємств АПК України на сучасному етапі функціонування.

Впровадження системи контролінгу в практику наших підприємств АПК за для зниження ризику виникнення банкрутства на основі аналізу чинної системи управління з урахуванням досвіду зарубіжної практики та надання практичних рекомендацій щодо створення ефективної програми системи контролінгу.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Згідно з функціями фінансів підприємств (формування фінансових ресурсів; розподіл та використання; контроль за формуванням та використанням фінансових ресурсів) можна виокремити три основні функціональні блоки фінансового менеджменту: фінансування; вкладення коштів у інвестиційну та операційну діяльність і контролінг. Зазначені функціональні блоки тісно пов'язані між собою й утворюють цілісну систему функцій фінансового менеджменту. Від ефективності виконання цих функцій залежить санаційна спроможність та життєздатність підприємства [1].

Слово контролінг походить від англійського "to control" — контролювати, управляти, яке, у свою чергу, є похідним від французького слова, що означає "реєстр, список перевірки" [12].

Більшість підприємств АПК України, котрі опинилися в глибокій кризі, не застосовували систему контролінгу у процесі управління. Оскільки дана система не використовувалася, постає гостре питання, чи потрібно застосовувати її для відновлення платоспроможності, і якщо так, то в яких масштабах. З даного питання не спостерігається єдиної думки між вченими. Зокрема Курошева Г. стверджує, що розробка стратегічного і оперативного контролінгу має важливе значення для антикризового управління взагалі [8]. Існує точка зору, що в разі організації служби контролінгу на підприємстві на початковому етапі створюється

робоча група в складі кількох працівників з її розширенням в подальшому [4]. Протилежна думка полягає в тому, що рішення щодо розробки та впровадження системи контролінгу в разі різкого погіршення основних показників фінансово-господарської діяльності є помилковим, оскільки для цього необхідні значні кошти [2]. О. Терещенко зазначає, що контролінг необхідно впроваджувати на підприємствах, які перебувають у кризі, через потребу розробки стратегії санації [13].

Запропонувати єдині схеми контролінгу для підприємств АПК навряд чи можливо, але існують типові прийоми, схеми щодо організації цієї системи в управлінні. На відміну від звичайного режиму функціонування виробничої системи, перехід до оздоровлення означає принципово новий стан виробничих, економічних та інших відносин навколо підприємства-банкрута. Іншими стають також цілі, основні завдання, функції контролінгу.

Теоретичні підходи надають багато трактувань місцю та ролі контролінгових ланок у виробничій системі. Але призначенням контролінгу у оздоровленні підприємств АПК є:

- визначити цілі управління чи окремої управлінської дії;
 - планувати та прогнозувати соціально-економічні результати фінансово-господарської діяльності;
 - обирати методи контролю, призначати осіб з виконання контролінгових функцій;
 - вибирати методики оцінки результатів;
- [14].

Терещенко О.О. виділяє такі завдання контролінгу, як системи забезпечення ефективного управління ситуаціями:

- збір і аналіз внутрішньої та зовнішньої інформації щодо об'єкта контролінгу;
- виявлення та ліквідація "слабких місць" учасників групи;
- забезпечення постійного аналізу і контролю за ризиками у фінансово-господарської діяльності;
- виявлення резервів зниження собівартості продукції та наданих послуг;
- розроблення стратегії розвитку та координація роботи з планування;
- внутрішній консалтинг (методичне забезпечення), внутрішній аудит та координація своєї діяльності з діями незалежних аудиторів [14].

Особливості кожного суб'єкта господарювання, які знаходяться на ринку товарів (робіт, послуг), передбачають індивідуальний підхід до створення системи управління виробництвом.



Рис. 1. Основні завдання служб підприємств АПК щодо контролінгу

Тому роль контролінгових операцій в оздоровленні також обирається за індивідуальними ознаками підприємства.

Замість підтримки сталого функціонування виробництва на перший план висувається заміна елементів виробничої системи на більш ефективні. Для цього необхідним є пошук нових форм господарювання, налагодження відносин між суб'єктами, вміння узгоджувати різнопланові питання.

Роль контролінгу полягає в забезпеченні сталого функціонування системи управління в перехідному режимі фінансової санації до моменту винесення ухвали суду про припинення санаційної процедури. Оскільки контролінгові функції супроводжують будь-які дії з фінансового оздоровлення підприємства, роль контролінгу можна визначити як безперервний супровід та своєчасне виявлення негативних подій в оновленні виробничої системи, а також розробку пропозицій щодо оптимального подолання негативних явищ. Тобто функції контролінгу в режимі оздоровлення утворюють своєрідну "надбудову" всієї системи оновлення виробництва, складають ядро менеджменту [12].

Економічна та політична криза в Україні призводить до погіршення фінансового стану підприємств АПК України. На нашу думку, однією із причин, що зумовлює неплатоспроможність підприємств також є відсутність у керівництва конкретних операційних і стратегічних цілей, планів, щодо управління суб'єктом господарювання в складних фінансових умовах. При цьому у підприємства виникають складнощі з визначенням потреби в капіталі та

інших видах ресурсів, кошти заморожуються в неліквідних запасах, дебіторській заборгованості, окремі напрями діяльності виявляються збитковими. Тому для усунення виниклих проблем ми пропонуємо запровадити на підприємствах АПК України механізм контролінгу.

У результаті запровадження контролінгу на підприємствах зусилля всіх його служб повинні бути направлені на виконанні таких завдань (рис. 1).

Кожне підприємство має свою визначену стратегію, яка реалізується через визначену організацію внутрішніх процесів підприємства і створення відповідної організаційної структури. Завдання контролінгу полягає в сортуванні складових елементів цілого, важливими складовими елементами системи управління, на які скеровується робота контролера, є система планування, контролю і системи інформаційного забезпечення.

З метою уточнення визначення завдань контролінгу слід дослідити їх трактування у працях вітчизняних та зарубіжних вчених (табл. 1).

Проаналізувавши таблицю 1 можна сказати, що найважливішим завданням контролінгу є забезпечення життєздатності підприємства в короткостроковому та довгостроковому періодах на основі управління існуючим потенціалом та створення додаткових факторів успіху. Найявний у підприємства потенціал розвитку визначається такими основними факторами:

- фінансове забезпечення та можливості залучення додаткового капіталу;

Таблиця 1. Аналіз визначень завдань контролінгу в науково-практичній літературі

№з/п	Завдання контролінгу, які розглядаються вітчизняними та зарубіжними авторами	Анашкина Е.А., Данилюк С.В.	Ангатшов В.А., Уварова Г.В.	Градова А.П.	Дайле А.	Кармінський А.М.	Манн Р., Майер Е.	Павлівська О.І., Папірко В.З.	Пушкар М.С.	Сухарева Л.А.	Хорват П.	Шепітко Г.Ф.
1	Забезпечення раціональності управлінського процесу	+	+	-	+	+	-	+	-	-	+	+
2	Координація управлінської діяльності для досягнення цілей підприємства	-	+	-	-	-	+	+	+	+	-	+
3	Створення інформаційної системи управління підприємством для ефективного функціонування обліку, планування та контролю	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
4	Інформаційна та консультаційна підтримка прийняття управлінських рішень	+	+	+	+	-	-	+	+	+	-	-
5	Забезпечення оптимізації взаємозв'язків і залежностей інформаційних потоків між всіма основними функціями управління	-	+	+	-	+	-	+	-	+	+	-
6	Передбачення господарської і комерційної ситуації залежно від зміни умов	+	+	-	+	-	-	+	+	+	-	-
7	Створення та забезпечення функціонування загальної інформаційної системи звітності управління підприємством	+	-	+	+	+	+	-	-	+	-	+

- наявність кваліфікованого персоналу;
- наявність надійних і дешевих джерел постачання сировини та матеріалів;
- наявність ринків збуту продукції;
- виробничий потенціал;
- ефективна організаційна структура;
- висока якість менеджменту.

Ефективність діяльності підприємств залежить від правильного підбору конкурентних методів контролінгу. Методи контролінгу знаходять своє вираження в сукупності конкретних інструментів, що дозволяють практично реалізувати мету контролінгу (думка Т.Г. Шешукової) [16].

Подібне трактування, на нашу думку, наводить В.В. Ковальов, визначаючи метод як спосіб досягнення мети контролінгу, що складається з сукупності прийомів теоретичного і практичного пізнання об'єкту контролінгу. На думку В.В. Ковальова, методи контролінгу знаходять своє вираження в сукупності конкретних інструментів, що дозволяють практично реалізувати мету контролінгу [7].

Методи контролінгу — це сукупність дій, організованих для досягнення певної мети. Інструменти контролінгу — це сукупність дій, організованих для досягнення конкретного завдання. Іншими словами кажучи, методи — це "що" робити, а інструменти — це "як" робити [10].

У науковій літературі зустрічаються досить численні думки про склад методів контролінгу. Насамперед, слід зазначити, що склад методів контролінгу різниться за його видами (за періодом дії) — стратегічний контролінг та оперативний контролінг, кожен з яких має свої інструменти. Зазначений поділ методів контролінгу є найбільш поширеним [3; 9].

Вдалою вважаємо спробу Д.О. Баталова узагальнити інструменти контролінгу за його видами:

- інструменти стратегічного контролінгу — аналіз сильних і слабких сторін підприємства, виникаючих можливостей і загроз (SWOT (SOFT) — аналіз), бенчмаркінг, аналіз ринку, облік і аналіз витрат по всіх стадіях життєвого циклу продукції, управління за цільовими витратами, функціонально-вартісною аналіз, аналіз впливу розвитку підприємства на екологічний стан регіону, портфельний аналіз, аналіз стратегічних розривів, розробка сценаріїв, інструментарій логістики, аналіз потенціалу, управління якістю, аналіз і планування цінності капіталу, аналіз конкуренції, система збалансованих показників, аналіз вузьких місць, аналіз завантаження потужностей, аналіз рішень "власне виробництво — постачання зістори", аналіз обсягів замовлень, аналіз витрат по центрах відповідальності, аналіз знижок, аналіз конкурентних сил Портеру, стратегіч-

ний аналіз витрат, планування і розрахунок виробничого результату, аналіз ризиків, ціноутворення, визначення показників ефективності по підрозділам, бюджетування;

— інструменти оперативного контролінгу — функціонально-вартісною аналіз, інструмента-рій логістики, ABC (XYZ)-аналіз, аналіз беззбитковості (CVP-аналіз), розрахунок сум покриття, аналіз завантаження потужностей, аналіз вузьких місць, аналіз обсягів замовлень, оперативна діагностика фінансово-господарській діяльності підприємства, бюджетування, внутрішньовиробнича раціоналізація, аналіз витрат по центрах відповідальності, аналіз знижок, планування і розрахунок виробничого результату [3].

Звісно, перелік інструментів контролінгу не є вичерпним, тому він постійно доповнюється та розширюється в наукових публікаціях вчених-економістів, шляхом розгляду класичних чи виключно сучасних, чи лише найефективніших інструментів контролінгу, або розгляду контролінгу в якості інструменту управління підприємством чи окремих його об'єктів.

Е.В. Сидоренко з метою спрощення вибору інструментарію контролінгу здійснив його структурування по рівню управлінської ієрархії і горизонту планування діяльності підприємства. Ці критерії мають на увазі приналежність впроваджуваної організацією системи до одного з видів контролінгу — оперативного або стратегічного [11].

В.В. Карцева пропонує класифікувати інструменти контролінгу за фазами циклу (облік і аудит, планування, моніторинг, контроль) та ієрархією користувачів інформації при формуванні (з урахуванням трьохрівневої системи управління — макро-, мезо- та мікрорівень) [6].

С.Г. Фалько виділяє базові інструменти контролінгу: облік, планування і бюджетування, аналіз відхилень, система показників, звітність, інвестиційні розрахунки [15].

І.О. Григораш спробував об'єднати лише найсучасніші та найефективніші методи контролінгу за трьома основними напрямками управління господарською діяльністю підприємства: управління витратами, управління прибутком, бюджетування [5].

Як бачимо, названі напрями (ознаки) класифікації інструментів контролінгу налічують більше чотирьох десятків методів, що, на нашу думку, взагалі ускладнює можливість їх повного узагальнення. Слід відмітити також, що у вивчених нами наукових публікаціях зустрічається ототожнення методів та інструментів

контролінгу. Це, як на нас, пояснюється "повторенням однакових слів", тобто складові методу називають методом.

Зазначене не ускладнює використання інструментарію, головне, щоб відбувалось практичне пізнання предмету дослідження, забезпечувалось успішне виконання поставленої задачі управління.

ВИСНОВОК

У реалізації оздоровлення важливу роль відіграє контролінг, який координує діяльність різних підрозділів, контролює якість реалізації запланованих заходів, аналізує відхилення, ідентифікує і нейтралізує ризики. Також контролінг виявляє додаткові шанси і можливості підприємств АПК, для запобігання банкрутства та оздоровлення їх в кризовій ситуації.

Таким чином, можна зробити висновок, що представлений автором цілісний взаємодоповнюючий комплекс інструментів (методів) контролінгу витрат сприятиме підвищенню ефективності управління витратами підприємства. Результати запропонованої класифікації інструментів (методів) контролінгу мають безпосередній вплив на реалізацію завдань контролінгу як на пряму оздоровлення підприємств АПК.

Література:

1. Ананкина Е.А. Контролинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананкина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина, и др., под редакцией Н.Г. Данилочкина. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2003. — 426 с.
2. Антикризисное управление: теория, практика, инфраструктура: уч.-практ. пособие / Отв. ред. Г.А. Александров. — М.: Изд-во БЕК, 2002. — 544 с.
3. Баталов Д.А. Методы и инструменты оперативного и стратегического контроллинга / Д.А. Баталов, М.С. Рыбьянцева // Научный журнал КубГАУ, — 2011. — № 67 (03). — С. 1—19.
4. Бобылева А.З. Финансовое оздоровление фирмы: Теория и практика: учеб. пособие / А.З. Бобылева. — М.: Дело, 2003. — 256 с.
5. Григораш І.О. Класифікація інструментів контролінгу / І.О. Григораш // Формування ринкової економіки: зб. наук. пр. — Ч. 2. — К.: КНЕУ, 2010. — С. 244—252.
6. Карцева В.В. Систематизація інструментарію контролінгу на підприємстві: теоретичний аспект / В.В. Карцева // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. — 2010. — № 1. — С. 118—127.

7. Ковалёв В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В.В. Ковалёв. — М.: Финансы и статистика, 2006. — 560 с.

8. Курошева Г.М. Теория антикризисного управления предприятием: уч. пособие / Г.М. Курошева. — СПб.: Речь, 2002. — 372 с.

9. Матвієнко Г.Л. Основний інструментарій контролінгу на українських підприємствах / Г.Л. Матвієнко // Научно-технический сборник "Коммунальное хозяйство городов". — Вып. 61. Серия: Экономические науки. — С. 175—180.

10. Русановська О.А. Інструменти та методи стратегічного контролінгу на підприємстві / О.А. Русановська // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. — 2013. — № 769. — С. 96—107.

11. Сидоренко Е.В. Методический инструментарий контроллинга затрат газотранспортных предприятий / Е.В. Сидоренко // Нефть и газ Западной Сибири: материалы Междунар. науч.-техн. Дополнение. — Тюмень: ТюмГНГУ, 2013. — С. 20—26.

12. Стефанюк І.Б. Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу / І.Б. Стефанюк // Фінанси України. — 2005. — № 2. — С. 146—153.

13. Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: навч. посібник / О.О. Терещенко. — К.: КНЕУ, 2003. — 554 с.

14. Терещенко О.О. Фінансова санація та банкрутство підприємства: навч. посібник / О.О. Терещенко. — К.: КНЕУ, 2004. — 412 с.

15. Фалько С.Г. Контроллинг для руководителей и специалистов / С.Г. Фалько. — М.: Финансы и статистика, 2008. — 272 с.

16. Шешукова Т.Г. Теория и практика контроллинга: учеб. пособ. / Т.Г. Шешукова, Е.Л. Гуляева. — М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2008. — 176 с.

References:

1. Anankina, E.A. Danilochkin, S.V. and Danilochkina, N.G. (2003), Kontroling kak instrument upravlenija predprijatiem [Controlling as a management tool now], JuNITI — DANA, Moscow, Russia.

2. Aleksandrov, G.A. (2002), Antikrizisnoe upravlenie: teorija, praktika, infrastruktura [Crisis management: theory, practice, infrastructure], Izd-vo BEK, Moscow, Russia.

3. Batalov, D.A. and Rybjanceva, M.S. (2011), "Methods and tools of operational and strategic controlling", Nauchnyj zhurnal KubGAU, vol. 67 (03), pp. 1—19.

4. Bobyleva, A.Z. (2003), Finansovoe ozdovrovenie firmy: Teorija i praktika [Financial recovery firms: Theory and Practice], Delo, Moscow, Russia.

5. Hryhorash, I.O. (2010), "Classification controlling instruments", Formuvannia rynkovoi ekonomiky: zb. nauk. pr, vol. 2, pp. 244—252.

6. Kartseva, V.V. (2010), "Systematics controlling tools in the enterprise: theoretical aspect", Zbirnyk naukovykh prats' Natsional'noho universytetu derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy, vol. 1, pp. 118—127.

7. Kovaljov, V.V. (2006), Finansovyj analiz: metody i procedury [Financial analysis: methods and procedures], Finance and Statistics, Moscow, Russia.

8. Kurosheva, G.M. (2002), Teorija antikrizisnogo upravlenija predprijatiem [The theory of crisis management now], SPb.: Rech', Moscow, Russia.

9. Matviienko, H.L. "The main instrument for controlling Ukrainian companies", Nauchno-tekhnicheskij sbornik "Kommunal'noe khazajstvo horodov", vol. 61, pp. 175—180.

10. Rusanovs'ka, O.A. (2013), "Tools and methods Strategic controlling the company", Visnyk Natsional'noho universytetu "L'vivs'ka politekhnika". Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku, vol. 769, pp. 96—107.

11. Sidorenko, E.V. (2013), "Methodical toolkit of controlling costs transporter", materialy Mezhdunar. nauch. — tehn. Dopolnenie [Materials Intern. scientific. — Techno. addition], Neft' i gaz Zapadnojt Sibiri [Oil and gas Siberia Zapadnoyt], Tjumen', Russia, pp. 20—26.

12. Stefaniuk, I.B. (2005), "The concept, nature and causes of Controlling", Finansy Ukrainy, vol. 2, pp. 146—153.

13. Tereschenko, O.O. (2003), Finansova dial'nist' sub'iektiv hospodariuvannia [Financial activities of business entities], KNEU, Kyiv, Ukraine.

14. Tereschenko, O.O. (2004), Finansova sanatsiia ta bankrutstvo pidpriemstva [Financial reorganization and bankruptcy], KNEU, Kyiv, Ukraine.

15. Fal'ko, S.G. (2008), Kontroling dlja rukovoditelej i specialistov [Controlling for managers and specialists], Finansy i statistika, Moscow, Russia.

16. Sheshukova, T.G. (2008), Teorija i praktika kontrolinna [Theory and practice of controlling], Finansy i statistika; INFRA-M, Moscow, Russia. *Стаття надійшла до редакції 05.05.2015 р.*