

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЛЬВІВСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**ЛЕМШОВСЬКИЙ ВАСИЛЬ ІВАНОВИЧ**

УДК 658.562(075.8):005.915(621)

**ДИСЕРТАЦІЯ**

**РОЗВИТОК КОНТРОЛІНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ МАШИНОБУДІВНИХ  
ПІДПРИЄМСТВ**

08.00.04 – економіка та управління підприємствами  
(за видами економічної діяльності)

08 – Економічні науки

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Ідентичність усіх примірників дисертації

ЗАСВІДЧУЮ:

Вчений секретар спеціалізованої  
вченої ради

Завербний А.С.

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,  
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

\_\_\_\_\_ / В.І. Лемішовський /

Науковий керівник Босак Андрій Остапович, к.е.н., доцент.

Львів – 2018

## АНОТАЦІЯ

*Лемішовський В.І.* Розвиток контролінгової діяльності машинобудівних підприємств. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук (доктора філософії) за спеціальністю 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)». – Національний університет «Львівська політехніка» Міністерства освіти і науки України, Львів, 2018.

У дисертаційній роботі вирішено науково-прикладне завдання з розроблення теоретико-методичних положень та практичних рекомендацій щодо розвитку контролінгової діяльності машинобудівних підприємств.

Актуальність вибору теми підтверджується тим, що для подолання кризового стану переважної більшості вітчизняних підприємств машинобудування, підвищення їх конкурентоздатності, забезпечення стабільної рентабельної діяльності у системі управління необхідним є впровадження такого типу управлінського інструментарію, який дасть змогу забезпечити практичне використання нових підходів і методів управління. Оскільки за сучасних умов на перший план висуваються ринкові та економічні критерії ефективності діяльності підприємств вітчизняного машинобудування то вимога впровадження у практику контролінгу, як одного із гнучких і динамічних управлінських інструментів, обґрунтовується доцільним вирішенням однієї із складових ефективності управлінських процесів. Дієвість та ефективність контролінгу в системі управління, обґрунтованість його функціональної ролі та змісту в процесах впровадження значною мірою залежить від концептуально-теоретичних і прикладних засад, які стосуються його організації, структури, принципів добору інструментів та методів, їх координації. Обґрунтовано, що сучасні концепції контролінгу дозволяють об'єктивно розглядати його у якості дієвого інструментарію управління суб'єктами ринкової економіки, а впровадження у практику адаптивної версії цього інструмента може суттєвим чином підвищити ефективність діяльності вітчизняних машинобудівних підприємств.

Метою дисертаційної роботи є розроблення теоретичних положень і методичних рекомендацій для формування адекватної й дієвої на практиці контролінгової діяльності вітчизняних підприємств машинобудування на основі розвитку існуючих теоретичних і прикладних засад, практики використання контролінгу на вітчизняних і зарубіжних підприємствах.

Для досягнення визначеної мети були поставлені такі завдання: розкрити зміст та функціональну спрямованість існуючих концепцій контролінгу, систематизувати основні підходи до позиціонування контролінгу в системі управління підприємством на основі аналізу генезису й еволюції його теорії та узагальнення вітчизняної і зарубіжної практики; обґрунтувати науково-теоретичні засади добору дієвих інструментів формування концепції контролінгової діяльності, адекватних для забезпечення ефективного управління виробничо-господарської діяльності машинобудівних підприємств в сучасних умовах; удосконалити засади оцінювання дієвості контролінгу в структурі управління підприємством та підходи до аналізування його ефективності; розвинути методи модифікації базового критерію результатної діяльності машинобудівного підприємства; сформувати систему заходів з побудови і функціонування окремих компонентів загального механізму концепції контролінгу на машинобудівному підприємстві; розробити мотиваційне та інструментально-методичне забезпечення впровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах машинобудування.

У першому розділі «Теорія та практика контролінгової діяльності на машинобудівних підприємствах» розкрито сутність контролінгу, його функціональну роль та значення в системі управління підприємством, проаналізовано існуючі види та інструментарій, а також концептуальні засади і принципи його формування в зарубіжній та вітчизняній практиці.

Розвинуто понятійно-термінологічний апарат у теорії контролінгу, визначено що контролінг повинен ґрунтуватися на послідовному поєднанні його складових (планування, бюджетування, облік, аналіз, моніторинг, аудит, контроль), синтезу їх змісту та завдань в єдину та чітко сформульовану

систему, яка сприяє тому, що підприємством може бути досягнута основна його ціль – вплив на ефективність управління з точки зору операційної результативності та забезпечення стабільного функціонування у перспективі.

За результатами дослідження розроблено концептуальний базис контролінгу машинобудівного підприємства. Об'єктами контролінгу визначено показники діяльності підприємства, його суб'єктами - служби та підрозділи, які визначають та впливають на дані показники. Виходячи з цього предметом контролінгу машинобудівних підприємств є координаційна організація відносин, які виникають для досягнення управлінських цілей. Щодо мети контролінгу, нею визначено вироблення комплексної системи контролю, яка б забезпечувала оптимальний результат в контексті стратегічних цілей машинобудівних підприємств, при цьому ціллю контролінгу є комплексна система, орієнтована на результат. Для досягнення цілей контролінг в системі управління підприємством повинен забезпечувати виконання наступних функцій: інформаційної - системи інтегрованого інформаційного забезпечення, планування та контролю діяльності підприємства, координаційної - підтримки керівництва у процесі вирішення загального завдання координації системи управління, функції орієнтованої на результат.

Доведено, що концептуальна основа контролінгу повинна базуватися на системному масиві інформаційних потоків і включати оціночно-аналітичні інструменти, інструменти формалізованої інформації й оперативного оцінювання та інструменти спеціальних функцій. В розробці базової концепції контролінгу передбачено обов'язкове врахування моделі контролінгової діяльності та критеріїв оцінки ефективності.

У другому розділі «Аналізування контролінгової діяльності на машинобудівних підприємствах та її ефективності» проаналізовано стан та визначено перспективи розвитку контролінгової діяльності, удосконалено методичні положення з оцінки ефективності її впровадження і функціонування, досліджено фактори, які впливають на практичну дієвість та ефективність такого типу управлінського інструментарію.

Встановлено, що у більшості випадків функції контролінгу на вітчизняних підприємствах машинобудування виконує бухгалтерська служба чи фінансово-економічні підрозділи підприємства, що крім невисокої дієвості виконання функціональних завдань, заважає ще й виконанню їхніх прямих обов'язків. Визначено доцільний функціональний зв'язок суб'єктів і об'єктів контролінгу на машинобудівних підприємствах в процесі впровадження контролінгової діяльності.

Результати дослідження змісту використовуваних підходів щодо показників оцінки контролінгової діяльності дають змогу стверджувати, що існуючі методики не можна вважати достатньо об'єктивними з низки причин. Насамперед це стосується аспекту прямого порівняння витрат на контролінгову діяльність зі зміною показників діяльності підприємства загалом без виокремлення ефекту координаційних управлінських рішень від його впровадження та без урахування часової розбіжності впливу функцій контролінгу на ефективність управлінських рішень. Контролінгову діяльність пропонується оцінювати за системою збалансованих показників, яка об'єднує оцінні параметри діяльності підприємства у чотири групи: «фінанси», «клієнти», «внутрішні бізнес-процеси» та «навчання і зростання», показники ефективності контролінгу пропонується групувати за економічною, соціальною та управлінською складовими.

В межах оцінювання ефективності управлінської складової контролінгу машинобудівних підприємств показники пропонується поділити на кількісні та якісні, динаміка яких до і після впровадження контролінгу визнається результатом оцінки. До кількісних показників є доцільним віднесення коефіцієнта витрат на управління в системі контролінгу та коефіцієнта ефективності управління. На відміну від існуючих показників, нами пропонується показники враховують ефект від прийняття контролінгових рішень. Якісні показники, необхідні для оцінки контролінгової діяльності, пропонується визначати за коефіцієнтами оперативності управління та якості виконання рішень.

У третьому розділі «Удосконалення контролінгової діяльності на

машинобудівних підприємствах» викладено підходи до моделювання контролінгової діяльності та сформульовано її концепцію, удосконалено методику оцінки діяльності машинобудівного підприємства за показником економічної доданої вартості в системі збалансованих показників. Запропоновано механізм стимулювання контролінгової діяльності.

Враховуючи необхідність збалансувати операційну результативність та потребу в інвестиційних ресурсах машинобудівних підприємств, формування потенціалу їх розвитку, пропонується застосовувати показник економічної доданої вартості (EVA) замість традиційного показника прибутковості. В роботі запропоновано розрахункову величину такого показника визначати на традиційній основі та модифікувати відповідно до специфіки діяльності. У теоретико-прикладній сфері переважно приймається як доведений факт, що показник EVA, розрахований на основі бухгалтерської WACC, повністю еквівалентний економічному прибутку. Проте, на основі проведених обчислень цей факт є запереченим. Таке відхилення вказує на те, що показник EVA є оцінкою справжнього прибутку бізнесу, і при обчисленні цього показника (залишковий прибуток) віднімається вартість всього капіталу, тоді як бухгалтерський прибуток визначається без вирахування вартості власного капіталу.

У роботі запропонована базова контролінгова модель, ґрунтована на етапах розроблення та створення механізму функціональної мотивованості. Структуризація визначених етапів конкретизує контролінгову діяльність, забезпечуючи взаємодію фахівців економічних та інших підрозділів і служб координаційними інструментами в управлінні машинобудівними підприємствами. У роботі доведено доцільність формування організаційно-методичних положень, розроблення яких за кожною складовою необхідне для розподілу обов'язків відповідальних працівників та надання їм прав доступу до інформації, уніфікації відповідних процедур для запобігання помилок, внесення змін до програмного забезпечення.

**Ключові слова:** контролінг, інструменти, показники, мотивація, контролінгова діяльність, управління, машинобудівні підприємства.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### Наукові праці, в яких опубліковані основні результати дисертації

#### 1.1. Монографія

1. Кузьмін, О. Є., Мельник, О. Г., Ганас, Л. М., Дідик, А. М. та Лемішовський, В. І., 2017. *Управління виробничими запасами на підприємствах: концептуальні, методологічні та прикладні засади*. Львів: Видавництво «Апріорі». (Особистий внесок автора: розділ 5 «Оцінювання формування та використання виробничих запасів на підприємствах»).

#### 1.2. Публікації у наукових фахових виданнях України та виданнях, які включені до міжнародних наукометричних баз даних

2. Лемішовський, В. І., 2015. Моніторинг в системі контролінгу підприємства: концепція взаємозв'язку. *Економічні науки. Серія «Економіка та менеджмент»: Збірник наукових праць Луцького національного університету*, 12 (46), с.135-145.

3. \*Лемішовський, В. І., 2015. Контролінг в процесі управління підприємством: понятійний базис і концептуальна основа. *Економічний простір*, 94, с. 202-210 (міжнародні наукометричні бази: *Index Copernicus*, *РИНЦ*).

4. Лемішовський, В. І., 2016. Збалансована система показників як інструмент формування контролінгу машинобудівного підприємства. *Вісник Одеського національного університету імені І.І. Мечнікова*, 21, 1, с. 126-129.

5. Лемішовський, В. І., 2016. Інструментарій фінансово-економічного аналізу, діагностики і моніторингу в системі контролінгу машинобудівного підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*, 20, 1, с. 103-107.

6. \*Лемішовський, В. І., 2017. Контролінг в управлінні машинобудівним підприємством: координаційні елементи. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*, 11, с. 94-97. (міжнародна наукометрична база *Index Copernicus*).

7. \*Лемішовський, В. І., 2017. Мотиваційні аспекти організації і провадження контролінгової діяльності на машинобудівних підприємствах.

---

\* Публікація одночасно належить до наукових видань, які включені до міжнародних наукометричних баз даних

*Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор», 4-2 (43), с. 7-13. (міжнародна наукометрична база Index Copernicus).*

8. \*Лемішовський, В. І., 2018. Модель «витрати-обсяг-прибуток» як методичний інструментарій оперативного контролінгу машинобудівного підприємства. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки», 1, с. 54-61. (міжнародні наукометричні бази: РИНЦ; Open Academic Journals Index; ResearchBib; Scientific Indexing Services; Turkish Education Index; Electronic Journals Library; Staats - und Universitätsbibliothek Hamburg Carl von Ossietzky; RePEc; InfoBase Index; International Institute of Organized Research; CiteFactor; Open J-Gate, Cosmos Impact Factor).*

9. \*Лемішовський, В.І., 2018. Базовий критерій ефективності в контролінгу машинобудівного підприємства. *Науково-практичний журнал Причорноморського науково-дослідного інституту економіки та інновацій «Причорноморські економічні студії», 26/2, с. 21-28. (міжнародна наукометрична база Index Copernicus).*

## **2.Опубліковані праці апробаційного характеру**

10. Лемішовський, В.І., 2014. Контролінг в управлінні підприємством: формат і складові елементи. В: *Нова економічна політика на світовому, державному і регіональному рівнях: Міжнародна науково-практична конференція.* Одеса, Україна, 21-22 Листопад 2014. Одеса: ЦДР.

11. Лемішовський, В.І., 2015. Проблемні аспекти впровадження контролінгу на підприємстві. В: *Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень: V Всеукраїнська науково-практична конференція.* Львів, Україна, 20 Листопад 2015. Львів: Львівська комерційна академія.

12. Лемішовський, В.І., 2015. Завдання та інструментарій контролінгу в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства. В: *Проблеми управління зовнішньоекономічною та митною діяльністю в умовах європейської інтеграції України: Міжнародний науково-практичний симпозиум.* Львів, Україна, 24 квітень 2015. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

13. Лемішовський, В.І., 2015. Контролінг у системі стратегічного управління підприємством. В: *Національні моделі економічних систем: формування,*



*управління, трансформації: Міжнародна науково-практична конференція. Херсон, Україна, 15-16 Жовтень 2015. Херсон: Видавничий дім «Гельветика».*

14. Лемішовський, В.І., 2016. Інструменти концептуально-методологічного базису системи BSC в контролінгу машинобудівних підприємств. В: *Сучасні проблеми та перспективи розвитку підприємництва та економічного потенціалу регіону: Міжнародна науково-практична конференція. Запоріжжя, Україна, 11 Листопад 2016. Запоріжжя: Запорізька державна інженерна академія.*

15. Лемішовський, В.І., 2018. Контролінгова діяльність машинобудівних підприємств: мотиваційні аспекти організації. В: *Економічна система країни в контексті міжнародного співробітництва: стан та перспективи розвитку: Міжнародна науково-практична конференція. Львів, Україна, 26-27 Січень 2018. Львів: ЛЕФ.*

16. Лемішовський, В.І., 2018. Оцінка ефективності контролінгу в системі управління машинобудівним підприємством. В: *Вдосконалення економіки та фінансової системи країни: актуальні проблеми та перспективи: Міжнародна науково-практична конференція. Запоріжжя, Україна, 2 Лютий 2018. Запоріжжя: Класичний приватний університет.*

17. Лемішовський, В.І. 2018. Організаційна модернізація контролінгу машинобудівних підприємств. В: *Забезпечення сталого розвитку економіки: проблеми, можливості, перспективи: Міжнародна науково-практична конференція. Ужгород, Україна, 16-17 Лютий 2018. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика».*

### **3. Інші публікації, що додатково відображають результати дисертації**

18. Кузьмін, О.Є., Мельник, О.Г., Петришин, Н.Я., Адамів, М.Є., Дідик, А.М., Лемішовський, В.І., 2018. *Соціально-економічна діагностика в умовах європейського співробітництва. Львів: Видавництво ТзОВ «Аудиторська фірма «Західна аудиторська група» (Особистий внесок автора: розділ 4 «Соціально-економічна діагностика результатів функціонування підприємств»).*

19. Дідик, А. М. та Лемішовський, В.І., 2017. *Бюджетні установи: облік, оподаткування та звітність. Львів: Видавництво «Апріорі» (Особистий внесок автора: розділи 14-31).*

## ANNOTATION

*Lemishovskyi V. I.* Development of the controlling activity of the machine-building enterprises – Qualification Paper, manuscript copyright.

Thesis for the degree of candidate of economic sciences (Ph.d), specialty 08.00.04 – Economics and Enterprises Management (by types of economic activities). – Lviv Polytechnic National University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Lviv, 2018.

The Dissertation solves the applied problem in the elaboration of the theoretical and methodological provisions and practical recommendations as to the development of the controlling activity of machine-building enterprises.

The subject selection topicality is confirmed by the fact that to overcome the crisis of most national machine-building enterprises, increasing their compatibility, insurance of the stable economically efficient activity, the management system needs the introduction of the type of administrative instruments which will allow providing for the practical use of the new approaches and administration methods. As under the modern conditions the market and economic criteria of the machine-building companies activity efficiency are put on the forefront the requirement of the introduction of controlling into practice as one of the flexible and dynamic administrative instruments is grounded by the viable solution of one of the administrative processes efficiency components. The efficiency of the administration system controlling, grounding of its functional role and content in the processes of implementation essentially depends upon the conceptually-theoretical and applied bases related to its organization, structure, principles, instruments and methods of their coordination. It is justified that modern controlling conceptions allow its objective consideration as an efficient instrument of the market economy subjects management, and implementation of the adaptive version of this instrument may essentially improve the efficiency of the national machine-building enterprises.

The Dissertation objective is the elaboration of theoretical provisions and methodological recommendations for the formation of adequate and efficient

controlling activity of the national machine-building enterprises based on the development of theoretical and applied bases, practice of controlling application at the national and international enterprises.

To achieve the specified objective the following tasks were set: to provide the insight into the content and functional directedness of the existing controlling conceptions, provide for the systematization of the main approaches to the controlling positioning in the enterprises management system based on the analysis of genesis and evolution of its theory and generalization of the national and international practice; provide for the grounding of the scholarly and theoretical bases of selecting the efficient instrument of the controlling activity concept formation adequate for the insurance of the efficient management of the production and economic activity of the machine-building enterprises under modern conditions; improve the bases of the controlling efficiency assessment in the enterprise management structure and the approaches as to the analysis of its efficiency; elaborate the methods of modification of the criterion of efficient activity of the machine-building enterprise; from the system of actions in the building and functioning of separate components of the general mechanism of the controlling conception at the machine-building enterprise; elaborate the motivating and instrumentally-methodological provision of the controlling implementation at the national machine-building enterprises.

The first chapter «Theory and Practice of the Controlling Activity at the Machine-Building Enterprises» provides the insight into the essence of the controlling, its functional role and importance in the enterprise management system, provides the analysis of the existing types and instruments as well as the conceptual bases and principles of its formation based on the national and international experience.

The definitions are elaborated in the theory of controlling, it is stated that controlling shall be based on the consecutive combination of its components (planning, budgeting, accounting, analysis, monitoring, audit, control), synthesis of its content and tasks into the unified clearly defined system which facilitate the

achievement of the main goal by the enterprise – impact upon the management efficiency from the operating efficiency point of view and insurance of the stable functioning in future.

According to the research results, the conceptual basis of the controlling at the machine-building enterprises was elaborated. The enterprise activity indexes are defined as the controlling objects, services and subdivisions as its subjects, determining and influencing the said indexes. Based on this, the subject of controlling of the machine-building enterprises is the coordinating organization of relations arising for the achievement of administrative goals. As to the controlling objective, it is defined as the elaboration of the complex control system which would provide for the optimal result in the context of the strategic goals of the machine-building enterprises, and the controlling goal is a complex result-oriented system. To achieve these goals the controlling in the enterprise management system shall provide for the performance of the following functions: information system – integrated informational support, planning and control of the enterprise activity, coordination – support of the managing personnel in the process of solving the common task of the coordinating management system, result-oriented function.

It is proved that the conceptual basis of the controlling shall be based on the systemic massive of informational flows and include the assessment and analytical instruments, formalized information instruments and operative assessment and special functions instruments. The elaboration of the basic conception of the controlling provides for the mandatory considering of the controlling activity model and efficiency assessment criteria.

The second chapter «Analysis of the Controlling Activity at the Machine-Building Enterprises and its Efficiency» provides the analysis of the condition and defines the perspectives of the controlling activity development, the methodological provisions are improved in the assessment of its introduction efficiency and functioning efficiency, the factors are researched influencing the practical efficiency of such type of the administrative instruments.

It is defined that in most cases the functions of controlling at the national machine-building enterprises are performed by the accounting service or financial and economic company subdivisions, which, apart from the inefficient performance of functional tasks, also hinders the performance of their direct functions. The appropriate functional connection is defined between the subjects and objects of controlling at the machine-building enterprises in the process of the controlling activity implementation.

The result of the research of the content of the approaches used as to the controlling activity assessment indexes allow stating that existing methods may not be considered objective enough for a number of reasons. First of all, this is connected with the aspect of the direct comparison of controlling activity expenses with the change of the company activity indexes in general without separating the effect of the coordinating administrative solutions from its introduction and without regard to the temporal difference of impact of the controlling functions on the efficiency of the administrative solutions. It is suggested assess the controlling activity according to the balance indexes system which unifies the valuable enterprise activity parameter into four groups: «finance», «credit», «customers», «internal business processes» and «education and growth», it is suggested grouping the controlling efficiency indexes according to the economic, social and administrative components.

Within assessment the machine-building enterprises controlling administrative components it is suggested dividing the indexes into qualitative, the dynamics of which before and after controlling introduction is acknowledged by the assessment result. It would be appropriate to relate the administration expenses in the controlling system and administration efficiency coefficient to the quantitative indexes. Despite the existing indexes the indexes we suggest consider the effect from making the controlling decisions. The qualitative indexes necessary for the assessment of the controlling activity are suggested determining using the administration efficiency coefficients and quality of the decisions realization.

The third chapter «Improvement of the controlling activity at the machine-building enterprises» describes the controlling activity additional modeling approaches and formulates its concept, the methodology of the machine-building enterprises activity assessment is improved according to the added economic value within the balanced indexes system. The mechanism is suggested of the controlling activity reinforcement.

Considering the necessity of balancing the operating efficiency and the need in the investment resources of the machine-building enterprises, formation of their development potential, the economic value added (EVA) index is suggested for application instead of traditional profitability index. The Thesis suggests defining the estimated value of such index on the traditional basis and modify according to the activity specificity. In the theoretical and applied sphere it is commonly accepted that EVA index is calculated based on the accounting WACC and is fully equivalent to the economic profit. However, based on the calculations conducted this fact is disputable. Such deviation demonstrates that EVA index in the assessment of the business real profit, and when calculating such index (net profit) the value of the whole capital is deducted while the accounting profit is defined without calculating the value of the equity capital.

The Thesis suggests the basic controlling model based on the stages of elaboration and creation the functional motivation mechanism. Structuring of the defined stages specifies the controlling activity providing for the interaction of the specialists of economic and other subdivisions and services with the coordinating instruments in management of the machine-building enterprises. The Thesis proves the practicability of the formation of organizational and methodological provisions, the elaboration of which for each component is necessary for the distribution of liabilities of the responsible workers and giving them the rights of access to the information, unification of the corresponding procedures to avoid the mistakes, modifications to the software.

**Key words:** controlling, instruments, indexes, motivation, controlling activity, administration, machine-building enterprises.

## LIST OF PUBLICATIONS BY THE THEME OF DISSERTATION

### 1. Publications, in which there are published main scientific results of dissertation

#### 1.1. Monograph

1. Kuzmin, O. Ye., Melnyk, O. G., Ganas, L. M., Diduk, A. M., Lemishovsky, V. I., 2017. *Management of industrial stocks at enterprises: conceptual, methodological and applied principles*. Lviv: Publishing House «Apriori». (Personal author's input: Section 5 «Estimation of formation and use of industrial stocks at enterprises»).

#### 1.2. Publications in scientific periodicals of other states and editions of Ukraine, which are included in the international peer-reviewed databases

2. Lemishovskyi, V. I., 2015. Monitoring in the system of controlling the enterprise: the concept of interconnection. *Economic sciences. Series «Economics and Management» Collection of scientific works of Lutsk National University*, 12 (46), p.135-145.

3. \*Lemishovskyi, V. I., 2015. Controlling in the process of enterprise management: conceptual basis and conceptual basis. *Economic Space*, 94, p. 202-210 (*Databases: Index Copernicus, Russian Science Citation Index*).

4. Lemishovskyi, V. I., 2016. Balanced system of indicators as an instrument for the formation of control of a machine-building enterprise. *Bulletin of the Odessa I.I.Mechnikov National University*, 21, 1, p. 126-129.

5. Lemishovskyi, V. I., 2016. Instruments of financial and economic analysis, diagnostics and monitoring in the control system of the machine-building enterprise. *Scientific Journal of Kherson State University. Series «Economic Sciences»*, 20, 1, p. 103-107.

6. \*Lemishovskyi, V. I., 2017. Controlling in the management of the machine-building enterprise: coordination elements. *Scientific Journal of Uzhgorod National University. Series: International Economic Relations and World Economy*, 11, p. 94-

---

\* The publication simultaneously belongs to the scientific publications, that are cited in the list of international peer-reviewed databases

97. (Databases: Index Copernicus).

7. \*Lemishovskyi, V. I., 2017. Motivational aspects of the organization and conduct of controlling activity at machine-building enterprises. *Scientific and production Journal «Business Navigator»*, 4-2 (43), p. 7-13. (Databases: Index Copernicus).

8. \*Lemishovskyi, V. I., 2018. Model «cost-volume-profit» as a methodical tool for operational control of a machine-building enterprise. *International scientific Journal «Internauka». Series: «Economic Sciences»*, 1, p. 54-61. (Databases: Russian Science Citation Index; Open Academic Journals Index; ResearchBib; Scientific Indexing Services; Turkish Education Index; Electronic Journals Library; Staats - und Universitätsbibliothek Hamburg Carl von Ossietzky; RePEc; InfoBase Index; International Institute of Organized Research; CiteFactor; Open J-Gate, Cosmos Impact Factor).

9. \*Lemishovskyi, V. I., 2018. The basic criterion of efficiency in controlling the machine-building enterprise. *Scientific and Practical Journal of the Black Sea Research Institute of Economics and Innovation «Black Sea Economic Studies»*, 26/2, p. 21-28. (Databases: Index Copernicus).

## **2. Publications that reflect approbations**

10. Lemishovskyi, V.I., 2014. Controlling in enterprise management: format and constituent elements. In: *New economic policy at the world, state and regional levels: a collection of theses of scientific works of participants of the International scientific-practical conference*. Odesa, Ukraine, 21-22 November, 2014. Odessa: CERD.

11. Lemishovskyi, V.I., 2015. Problematic aspects of implementation of controlling in the enterprise. In: *Financial and economic development of Ukraine in the conditions of transformational transformations: V All-Ukrainian scientific and practical conference*. Lviv, Ukraine, 20 November. 2015. Lviv: Lviv Commercial Academy.

12. Lemishovskyi, V.I., 2015. Tasks and tools of controlling in the system of management of foreign economic activity of the enterprise. In: *Issues of foreign trade management and customs in terms of Ukraine's European integration: II International scientific and practical symposium*. Lviv, Ukraine, 24 April, 2015. Lviv: Publishing House of Lviv Polytechnic.



13. Lemishovskyi, V.I., 2015. Controlling in the system of strategic enterprise management. In: *National models of economic systems: formation, management, transformation: International scientific and practical conference*. Kherson, Ukraine, 15-16 October, 2015. Kherson: Publishing House «Helvetica».

14. Lemishovskyi, V.I., 2016. Instruments of the conceptual and methodological basis of the BSC system in controlling machine-building enterprises. In: *Modern problems and prospects of entrepreneurship development and economic potential of the region: International scientific and practical conference*. Zaporozhye, Ukraine, 11 November, 2016. Zaporizhzhia: Zaporizhzhia State Engineering Academy.

15. Lemishovskyi, V.I., 2018. Controlling activity of machine-building enterprises: motivational aspects of organization. In: *The country's economic system in the context of international cooperation: the state and prospects of development: International scientific-practical conference*. Lviv, Ukraine, 26-27 January 2018. Lviv: Lviv Economic Foundation.

16. Lemishovsky, V.I., 2018. Valuation of the effectiveness of controlling in the management system of the machine-building enterprise. In: *Improving the economy and financial system of the country: actual problems and perspectives: International scientific and practical conference*. Zaporizhzhia, Ukraine, February 2, 2018. Zaporizhzhia: Classical Private University.

17. Lemishovsky, V.I., 2018. Organizational modernization of control of machine-building enterprises. In: *Ensuring Sustainable Economic Development: Problems, Opportunities, Prospects: International Scientific and Practical Conference*. Uzhhorod, Ukraine, 16-17 February 2018. Uzhgorod: Publishing House «Helvetika».

### **3. Other publications that further reflect the results of the dissertation**

18. Kuzmin, O.Ye., Melnyk, O.G, Petryshyn, N.Ya., Adamiv, M.E., Diduk, A.M., Lemishovsky, V.I., 2018. *Socio-economic diagnostics under conditions European cooperation*. Lviv: Publishing Company «Western Audit Group».

19. Diduk, A.M.,& Lemishovsky V.I., 2017. *Budget Institutions: Accounting, Taxation and Reporting*. Lviv: Publishing House «Apriori».

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	19	18
РОЗДІЛ 1 ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА КОНТРОЛІНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ .....	28	
1.1. Сутність та призначення контролінгової діяльності в системі управління підприємством.....	28	
1.2. Види та інструментарій контролінгової діяльності .....	47	
1.3. Вітчизняний та зарубіжний досвід використання контролінгу в діяльності підприємства .....	65	
Висновки до розділу 1 .....	78	
РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗУВАННЯ КОНТРОЛІНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА МАШИ- НОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ТА ЇЇ ЕФЕКТИВНОСТІ .....	81	
2.1. Аналізування стану та перспективи розвитку контролінгової діяльності на підприємствах машинобудування в умовах вітчизняної економіки .....	81	
2.2. Методичні засади аналізування та оцінка ефективності контролінгової діяльності .....	93	
2.3. Чинники впливу на впровадження та розвиток контролінгової діяльності машинобудівних підприємств .....	108	
Висновки до розділу 2 .....	119	
РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛІНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ .....	122	
3.1. Моделювання організаційно-змістовних процесів розвитку контролінгової діяльності .....	122	
3.2. Формування системи показників контролінгу для забезпечення збалансованого розвитку підприємства .....	149	
3.3. Підходи, засоби та заходи у програмах стимулювання контролінгової діяльності підприємств машинобудування .....	171	
Висновки до розділу 3 .....	184	
ВИСНОВКИ.....	188	
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	196	
ДОДАТКИ.....	219	

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Кризовий стан переважної більшості вітчизняних підприємств машинобудування, їх низька конкурентоздатність, низькорентабельна (збиткова) діяльність передумовлюють зміст та функціональну спрямованість такої системи управлінського інструментарію, яка повинна забезпечити практичне впровадження нових підходів і методів управління. За таких умов на перший план висуваються ринкові та економічні критерії ефективності діяльності підприємств певної галузі національної економіки, що вимагають впровадження у практику гнучких і динамічних управлінських інструментів, одним з яких є контролінг. Ефективність контролінгу, його обґрунтованість у процесах впровадження значною мірою залежить від концептуально-теоретичних і прикладних засад, які стосуються його організації, структури, функціональної спрямованості, принципів добору елементів та методів, їх координації з використовуваними управлінськими інструментами. Сучасні концепції контролінгу дозволяють об'єктивно розглядати його у якості дієвого інструментарію управління суб'єктами ринкової економіки, а впровадження у практику адаптивної версії цього інструмента може суттєвим чином підвищити ефективність діяльності вітчизняних машинобудівних підприємств.

Вагомий внесок у формування базової основи контролінгу як інструмента управлінських технологій та концепцій управління, а також її адаптацію до умов сучасної економіки зробили зарубіжні науковці Ю. Веббер, Г. Данілочкіна, А. Кармінський, Е. Майєр, Д. Хан, Х. Хольмут, П. Хорват, І. Шеффер, Б. Штрайт та ін. Аналіз розробок цих вчених, а також інших напрацювань у сфері контролінгу, засвідчує, що управлінський інструментарій такого типу визнається вагомим фактором стабільного функціонування і розвитку підприємства в умовах сучасної економіки.

Однак у працях зарубіжних вчених концепція контролінгу розкрита по різному і спрямована на управління підприємствами розвинутих економік, що

унеможливиює їх пряме використання підприємствами трансформаційних економік. Дослідження змісту, функціональної ролі та застосування контролінгу у вітчизняній практиці як важливої концепції інформаційно-аналітичного й контрольного забезпечення та координації різного типу інструментальних засобів й функцій управління в умовах української економіки, в т.ч. на підприємствах машинобудівної галузі, знайшли відображення у працях вітчизняних науковців. Дослідження дієвості управлінських засобів на вітчизняних підприємствах, в т. ч. машинобудування, передумови їх розвитку та доцільності впровадження нових управлінських інструментів розкриті у роботах М. Бондарчук, О. Деменіної, Є. Крикавського, І. Кузнецової, О. Кузьміна, П. Куцика, О. Мельник, Л. Наумової, І. Перезової, Й. Петровича, Н. Подольчака, Н. Чухрай, А. Штангрета, О. Шляги та ін.

Вагомий внесок безпосередньо в розвиток теоретико-концептуальної основи контролінгу та методичних положень його застосування в українській практиці знайшли відображення у працях О. Аксентюк, А. Босака, І. Брітченко, О. Гудзинського, І. Давидовича, О. Зоріної, Д. Лозовецького, І. Маркіної, Г. Панченка, А. Паскалової, М. Пушкаря, О. Рибак, О. Терещенка та ін. Пропоновані науковцями парадигми і концептуальна спрямованість контролінгової діяльності, можливості адаптації розроблених концепцій контролінгу для розвинутих економік у практику українських підприємств носять різноваріативний характер, що актуалізує наукове завдання в напрямку формування дієвого інструмента контролінгу, зумовлюючи потреби подальшої розбудови його теоретичного, методичного та практичного забезпечення.

Наукового обґрунтування передусім потребує теоретико-концептуальне розроблення змісту адаптивної для української трансформаційної економіки системи контролінгу. Існує необхідність удосконалення теоретико-методологічної і практичної бази управління із застосуванням принципів і технологій такої системи контролінгу, яка координує структурні підрозділи на досягнення цілей стабільного функціонування і розвитку машинобудівних підприємств. Подальшого розроблення й обґрунтування потребує взаємозв'язок

різних інструментів у єдиній системі контролінгу. Виникає потреба вироблення обґрунтованого базового індикатора в системі контролінгу, який об'єктивно розкриває рівень ефективного функціонування підприємств за сучасними загальноприйнятими у світовій практиці критеріями, виступаючи орієнтиром, що скоординує поточний і стратегічний напрями розвитку підприємств машинобудівної галузі. Наведене обґрунтовує актуальність теми дисертаційної роботи, визначає мету і завдання дослідження.

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

Дисертаційна робота відповідає основним напрямам наукових досліджень ПВНЗ «Львівський університет бізнесу та права». Зокрема, науково-дослідної теми «Підвищення конкурентоспроможності підприємств та ефективності використання їх виробничого та кадрового потенціалу» відповідно до постанови Президії НАН України №179 від 20.12.2013 р. п. 3.1.13 – Економка підприємства та управління виробництвом (довідка №0844 від 10.05.2018), в розробленні якої увійшли сформульовані концептуальні засади моніторингу в системі інструментарію управління підприємствами національної економіки.

Матеріали дисертаційної роботи використані при виконанні науково-дослідної теми кафедри менеджменту і міжнародного підприємництва Національного університету «Львівська політехніка»: «Формування системи управління діяльністю організації на засадах врахування інтересів стейкхолдерів» (номер державної реєстрації: 0115U006724), де автором обґрунтовано доцільність використання сформованої системи контролінгу в управлінні машинобудівними підприємствами з урахуванням пропонованого синтезованого показника як ключового орієнтира збалансування поточної результативності та набуття потенціалу розвитку.

Окрім того, результати роботи використано при виконанні науково-дослідної роботи кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» за темами: «Економічний розвиток підприємства: теоретико-методологічні аспекти та інструментарій управління» (номер державної реєстрації: 0115U004220); «Обліково-аналітичне забезпечення

системи менеджменту підприємства» (номер державної реєстрації: 0115U004221). Зокрема, у межах виконання першої використано пропонуваній інструментарій оцінки і аналізу мотиваційної складової контролінгової діяльності, який передбачає застосування КРІ (розділ 3, підрозділ 3.2. «Види та інструментарій контролінгу в економічному розвитку підприємства»), у підрозділ 3.3. «Прикладні аспекти та інструментарій управління» включено сформульовано систему інструментів та методів, яка формує координуючий зміст контролінгової діяльності. При виконанні теми «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» сформульовано методичну основу взаємозв'язку у концепції контролінгу (розділ 1, підрозділ 1.2. «Аналізування стану та перспективи розвитку контролінгової діяльності»), пропонуваній ключовим критерієм ефективності показник EVA з обґрунтованою методикою його модифікації включений у розділ 2, підрозділ 2.2. «Показники контролінгової діяльності і інформаційній системі менеджменту підприємства».

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є розроблення теоретичних положень і методичних рекомендацій для формування адекватної й дієвої на практиці контролінгової системи вітчизняних підприємств машинобудування на основі розвитку існуючих теоретичних засад і методико-прикладних рекомендацій, практики використання контролінгу на вітчизняних і зарубіжних підприємствах.

Для досягнення означеної мети були поставлені такі завдання:

– розкрити зміст та функціональну спрямованість існуючих концепцій контролінгу, систематизувати основні підходи до позиціонування контролінгу в системі управління підприємством на основі аналізу генезису й еволюції його теорії та узагальнення вітчизняної і зарубіжної практики;

– обґрунтувати науково-теоретичні засади добору дієвих інструментів формування концепції контролінгової діяльності, адекватних для забезпечення ефективного управління виробничо-господарською діяльністю машинобудівних підприємств в сучасних умовах;

- удосконалити засади оцінювання дієвості контролінгу в структурі управління підприємством та підходи до аналізування його ефективності;
- розвинути методи модифікації базового критерію результатної діяльності машинобудівного підприємства;
- сформуванати систему заходів з побудови і функціонування окремих компонентів загального механізму концепції контролінгу на машинобудівному підприємстві;
- розробити мотиваційне забезпечення впровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах машинобудування.

Удосконалення контролінгу та впровадження його адаптивної концепції в діяльність вітчизняних машинобудівних підприємств забезпечить генерування якісної інформаційно-аналітичної бази для прийняття оптимальних рішень на різних рівнях управління, координацію засобів і методів управління та виконання контрольної функції, що підвищить дієвість управлінської системи загалом та ефективність діяльності підприємств галузі.

**Об’єктом дослідження** є процес формування інструментарію контролінгу та його функціональний зміст в системі управління машинобудівними підприємствами національної економіки.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретико-методичних та прикладних рекомендацій для формування адаптивної системи контролінгу на машинобудівних підприємствах України.

**Методи дослідження.** У дисертаційній роботі використано такі методи дослідження: порівняння, аналізу, систематизації та узагальнення - для уточнення загального поняття «контролінг», а також похідних категорій - «контролінг – інтегрована система інформаційно-аналітичного забезпечення управління», «контролінг – інструмент координації систем управління», «контролінг як функціональна концепція управління» та «контролінгова діяльність як міжфункціональний напрям управлінської діяльності», використовуваних у вітчизняній і зарубіжній теорії та практиці (підр. 1.1 та 1.3); аналогії та групування - для уточнення видів, форм і методів

контролінгової діяльності, конкретизації та об'єктивізації її функціональної ролі в системі управління підприємством, розроблення класифікаційних ознак (підр. 1.2); графічний метод – для відображення результатів дослідження (підр. 2.2 та 3.1); аналізу і синтезу – для вивчення об'єкта і предмета дослідження (усі розділи дисертації); графічний - для наочного представлення теоретико-прикладного матеріалу роботи (усі розділи дисертації); історико-хронологічного аналізу – для уточнення еволюції й змістового наповнення поняття «контролінг» (підрозділ 1.1, 1.2, 1.3); методи системного аналізу, фінансово-економічного та статистичного аналізу – для дослідження стану та тенденцій розвитку машинобудівних підприємств (розділ 2 та розділ 3); методи економіко-математичного моделювання – для модифікації показника економічної доданої вартості (розділ 2); методи порівняльної оцінки (для аналізування існуючих методичних рекомендацій щодо встановлення конкретного змісту, стану й ефективності контролінгової діяльності на машинобудівних підприємствах (розділ 2, підр. 2.1, 2.2.)); системний аналіз, експертні оцінки (для аналізування стану та перспектив розвитку контролінгової діяльності) - розділ 2, підр. 2.3.

Інформаційною базою дослідження є праці провідних вітчизняних та зарубіжних науковців із проблем формулювання концепцій та парадигм контролінгу. Базовою основою стали нормативно-правові акти, офіційні дані Державної служби статистики України, аналітичні й статистичні огляди міністерств і відомств, фінансова та статистична звітність машинобудівних підприємств, матеріали анкетного опитування працівників машинобудівних підприємств та експертні висновки і результати власних спостережень здобувача.

**Наукова новизна отриманих результатів дослідження.** Отримані у процесі дослідження результати в сукупності вирішують наукове завдання щодо формулювання та розроблення теоретичних положень та методичних рекомендацій адаптивної системи контролінгу в управлінні машинобудівним підприємством.



**Основні положення наукової новизни**, які виносяться на захист, є такими:

*вперше:*

– на основі моделі «витрати-обсяг-прибуток» з урахуванням модифікованого показника економічної доданої вартості як ключового орієнтира оцінювання діяльності, сформульовано концептуальні засади системи контролінгу, які забезпечують інструментальні засоби збалансування поточної результативності та набуття потенціалу розвитку підприємства;

*удосконалено:*

– положення з оцінювання ефективності контролінгової діяльності машинобудівного підприємства, які, на відміну від існуючих, що базуються на прямому порівнянні витрат на контролінгову діяльність зі зміною показників діяльності підприємства, поділені на економічну, управлінську та соціальну складові з коригуванням на часову різницю між прийняттям контролінгових рішень їх втіленням у результат та виокремленням ефекту від прийняття контролінгових рішень;

*набули подальшого розвитку:*

– понятійно-категорійний апарат функціонального змісту контролінгу в системі управління машинобудівним підприємством з урахуванням пропонованого розширення його змісту та функцій й визначених конкретних завдань, що, на відміну від існуючих, на основі визначених інструментів та методів, формує та координує систему інформаційного забезпечення управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності діяльності підприємства;

– положення з модифікації показника економічної доданої вартості, за яким пропонується оцінювати результатну діяльність машинобудівних підприємств з застосуванням контролінгу. Такий показник, на відміну від традиційних, ураховує доцільність коригування за критеріями ефективності та зорієнтовує підприємства на досягнення операційних і стратегічних цілей;

– порядок реалізації контролінгової концепції, яка, на відміну від існуючих, враховує етапи процесу розроблення контролінгу та створення механізму мотивованості його працівників;

– мотиваційна складова контролінгової діяльності, оцінку якої, на відміну від відомих, пропонується здійснювати із застосуванням системи ключових показників (KPI). Позитивний ефект від впровадження такої системи обумовлений підвищенням загальної ефективності контролінгу, оскільки для кожного працівника встановлюється зв'язок між його конкретними обов'язками і стратегічними цілями компанії.

**Практичне значення результатів** дисертаційної роботи полягає в тому, що сформульовані у процесі дослідження теоретичні та методичні положення доведені до рівня конкретних методик і рекомендацій щодо практичного використання контролінгу як інструменту управління машинобудівним підприємством.

Зокрема, рекомендації щодо формування системної інформаційної бази інструментарію контролінгу, підвищення ролі контрольних функцій за роботою структурних підрозділів впроваджено на ТзОВ «Тайм Енд Спейс» (довідка №18/2018 від 14.02.2018 р.). Результати дисертаційного дослідження щодо розробки науково-методичних підходів та практичних рекомендацій щодо вибору показників при побудові системи контролінгу впроваджені у діяльність ПрАТ «Концерн Електрон» (довідка №001/204 від 21.05.2018 р.). В практичну діяльність ТзОВ «Компанія ВЕЕМ-Металавтопром» впроваджено концептуальний базис системи контролінгу (довідка №895 від 18.05.2018 р.). У Львівській ОДА використовуються результати дисертаційної роботи щодо розширення інформаційної бази моніторингу ключових факторів впливу на інвестиційну привабливість підприємств машинобудівного сектору економіки області (довідка №5/18-3775/0/2-18/1-10 від 18.05.2018 р.)

Окремі положення дисертації використовуються у навчальному процесі ПВНЗ «Львівський університет бізнесу і права» при викладанні дисциплін «Економіка та управління підприємствами», «Математичні моделі, методи та інформаційні технології в економіці», «Менеджмент» та «Маркетинг» (акт №29 від 25.04.2018 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Наукові положення, висновки і рекомендації, що подані в дисертації та виносяться на захист, отримані

автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в роботі використані лише ті положення, які є результатом власних досліджень дисертанта і становлять індивідуальний внесок автора.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дисертаційної роботи були оприлюднені та схвалені на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях й симпозіумах: «Нова економічна політика на світовому, державному і регіональному рівнях» (21-22 листопада 2014 р., м. Одеса); «Проблеми управління зовнішньоекономічною та митною діяльністю в умовах європейської інтеграції України» (24 квітня 2015 р., м. Львів); «Національні моделі економічних систем: формування, управління, трансформації» (15-16 жовтня 2015 р., м. Херсон); «Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень» (20 листопада 2015 р., м. Львів); «Сучасні проблеми та перспективи розвитку підприємництва та економічного потенціалу регіону» (11 листопада 2016 р., м. Запоріжжя); «Економічна система країни в контексті міжнародного співробітництва: стан та перспективи розвитку» (26-27 січня 2018 р., м. Львів); «Вдосконалення економіки та фінансової системи країни: актуальні проблеми та перспективи» (2 лютого 2018 р., м. Запоріжжя); «Забезпечення сталого розвитку економіки: проблеми, можливості, перспективи» (16-17 лютого 2018 р., м. Ужгород).

**Публікації.** Основні результати дисертації опубліковано у 19 наукових працях, з них: 1 монографія, 8 у фахових виданнях України, 5 з яких у виданнях, включених до міжнародних наукометричних баз, 8 тез доповідей на науково-практичних конференціях, 2 навчальні посібники. Всі публікації у фахових виданнях та працях апробаційного характеру є одноособовими. Загальний обсяг основних публікацій становить – 14,2 друк. арк., з них особисто автору належить 5,8 друк. арк.

**Обсяг і структура роботи.** Дисертація складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (229 найменувань) та 12 додатків. Основний зміст дослідження викладено на 178 сторінках. Робота містить 21 таблицю і 30 рисунків.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА КОНТРОЛІНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

### 1.1. Сутність та призначення контролінгової діяльності в системі управління підприємством

Відомі і широкообговорювані умови сучасного ведення бізнесу (постіндустріальний тип економіки, глобалізаційні впливи, транзитивність української економіки та ін.) висувають потребу адаптації більшості процесів управління підприємствами вітчизняної економіки. При цьому, будь-який тип сучасних управлінських технологій потребує адекватного інформаційно-аналітичного забезпечення, засобу координації управлінської системи. Такий інструментарій базується на основі визначених для умов і специфіки діяльності підприємства функціональних, інформаційних та оцінно-аналітичних систем, механізму координації структурних підрозділів і ланок управління, контролю за виконанням управлінських рішень. На теперішній час у світогосподарській практиці управління підприємством визнаним є той факт, що «правильно використовувана система вимірів допомагає менеджменту вносити ясність і визначеність, приймати правильні рішення, підтримувати діяльність організації, не обмежуючи її вузькими рамками» (Чимшит, 2008).

Діяльність вітчизняних підприємств машинобудування знаходиться в площині суттєвого впливу як недовільно врегульованого суспільно-економічного середовища, так і глобалізаційних процесів. З точки зору технологічного розвитку підприємств галузі, потреби набуття ними інвестиційних переваг та конкуренції на товарних ринках вкрай необхідними є зміни управлінських технологій. Трансформаційні умови вітчизняної економіки унеможливають пряме впровадження на підприємствах галузі виробленого зарубіжною теорією і використовуваного практикою інструментарія чи виду

економічної діяльності названою управлінською моделлю. Тому одним із важливих факторів забезпечення сучасних потреб управлінської системи машинобудівних підприємств національної економіки є впровадження на підприємстві дієвого на практиці «економічного інструментарію, покликаного надавати своєчасну, об'єктивну, релевантну інформацію, сформовану з дотриманням загальносвітових критеріїв» (Жигало, 2014, с.14).

Зміст існуючих у світовій практиці економічних інструментів вироблений з орієнтацією на агрегування великих масивів внутрішньої і зовнішньої інформації. При цьому, у цих інструментах допускається використання якісних показників та змінних критеріїв (динаміка, респодентні висновки, експертні оцінки тощо). Передбачувані у деяких економічних системах чи моделях різнотипові й значні обсяги інформації часто перетворюють такого типу управлінський інструментарій на засіб отримання безмірних й, водночас безсистемних потоків, непридатних для практичного використання в управлінні. Кількісна база, що формується в такий спосіб, через низький рівень формалізації збільшує рівень суб'єктивізму. Тому й вважається, що «аналітику, що ставить собі мету та уточнює завдання діагностики конкретного об'єкта, потрібно оптимізувати вибір не тільки обсягів інформації, а й методів її обробки, погоджених зі способом уявлення про об'єкт» (Коваленко, 2010, с.180).

Зміст і функціональна роль економічного інструментарію в системі управління підприємством повинні бути визначеними через підпорядкування його базисної основи критеріям оперативних (поточних) і стратегічних цілей підприємства, узгодженими з його планами та бюджетами. Потреби і координати інформаційно-аналітичних потоків для підтримки доцільних й ефективних управлінських рішень є визначальними для вибору виду і типу економічного інструментарію. Виходячи з низки об'єктивних факторів, конструктивні елементи традиційних управлінських інструментів, зведених в систему адаптивного для вітчизняної практики економічного інструментарію, для підприємств машинобудування нами пропонується формувати на основі розроблених систем контролінгової діяльності.

У сучасній практиці на підприємствах машинобудування використовується рефлексне управління, тобто управлінські рішення приймаються виходячи із реакції керівного апарату на вирішування поточних проблем, що виникають. У Додатку А наведені обґрунтування й аргументації зарубіжних та вітчизняних науковців щодо потреби у формулюванні економічного інструментарію нового типу, відповідного як світовій, так і вітчизняній економіці. У цьому контексті виділено й проблему на підприємствах вітчизняного машинобудування з урахуванням специфіки їхнього функціонування. Так, науковці обґрунтовують, що впровадження контролінгу надасть реальні шанси машинобудівним підприємствам вийти з кризового стану (2.4), оптимізувати інформаційні потоки та організаційну структуру (2.3), вистояти в конкурентній боротьбі (2.5), контролювати процес поставлених цілей та можливість забезпечення позитивного фінансового результату (2.6).

Впровадження контролінгової діяльності українські науковці (Варфоломеєва, 2010; Вербицький, 2009; Воронко, 2016; Загорудько та Трофимова, 2012; Задорожна, 2010; Зоріна, 2009; Зоріна, 2010; Кіпіоріо, 2012; Козенкова, 2011; Криворотько, 2009; Кузнецова, 2018а; Кулик та Качуровський, 2012; Лозовицький, 2012; Матвієнко, 2011; Малярець і Проскуріна, 2012; Мельник та Михайлишин, 2011; Морозов, 2005; Мошек, 2011; Олійник та Савчук, 2011; Петрович та Панас, 2013; Півнюк, 2010; Погорєлов та Сахно, 2009; Прокопенко та Криворучко, 2011; Прохорова, 2006; Сафаров, 2008; Семенюк, 2010; Сливінська, 2015; Терещенко, 2006; Терещенко 2009) розглядають тим засобом, який спроможний об'єктивно посилити ефективність управлінських процесів і результативність діяльності підприємств вітчизняної економіки і зокрема машинобудівної галузі.

У системі сучасних управлінських теорій та концепціях інформаційно – аналітичних інструментів контролінг виступає складним, багатогранним поняттям, параметри якого так і не отримали чітко виражених меж. І хоча в Україні наукові публікації стосовно контролінгу появились ще у 90-х роках, де мова йшла про новий метод управлінської діяльності під назвою «контролінг»,

який сформульований на розширеній і поглибленій базі управлінського обліку, проте і до теперішнього часу відсутня чітка формалізація цієї концепції. При цьому, як в українських, так і в зарубіжних дослідженнях, контролінг прийнято вважати «вагомим внеском в теорію і практику економічної науки».

Сучасна концепція контролінгу переважно розглядається в площині системи інформаційно-аналітичного і контрольного спостереження за діяльністю підприємства й виділяється як нова наукова дисципліна. Вона класифікується «одним із новітніх напрямів теорії і практики обліку, контролю, аналізу господарської діяльності підприємств» (Ивашкевич, 1991). Зарубіжними науковцями зміст цієї концепції значно розширений: «під контролінгом слід розуміти концепцію управління фірмою і забезпечення її довгострокового існування (Майер, 1993); «контролінг – міжфункціональна концепція управління, спрямована на координацію систем планування, контролю та інформаційного забезпечення» (Хорват, 2006); «контролінг - компонент управління або окрема функціональна сфера управління підприємством» (Шрайт та Петрик, 1995b, с. 32).

Аналіз як суто оглядових публікацій, так і конкретно-орієнтованих напрацювань у цій сфері економічних знань дає змогу зробити висновок, що у сучасній теоретико-прикладній економіці узгодженого й чітко вираженого понятійного базису щодо змістової і функціональної характеристики контролінгу як управлінського інструмента не існує. Насамперед це стосується понятійно-категорійного базису контролінгу. Найбільш спрощеним є трактування цієї концепції, яке зводиться до її характеристики як інформаційного інструментарію максимально спорідненого із поглибленою системою управлінського обліку. Інколи концепцію контролінгу за предметом та методом намагаються взаємопов'язати із стратегічним управлінським обліком (Єршова, 2015).

Проведені дослідження інформаційних джерел та тематичних розробок у цій предметній сфері знань дозволяють виділити такі підходи до трактування контролінгу та його функціональної орієнтованості: контролінг як синтезована

інформаційна система, контролінг як інструмент управлінського контролю і координації, контролінг як управлінська функція орієнтована на результат; контролінг - нова концепція управління чи базовий системний економічний інструментарій управління. У Додатку Б, крім цих, наведено більш обширні параметри змістової і функціональної орієнтованості контролінгу в системі управління, які сформульовані дослідниками і науковцями, впливають з досвіду впровадження практики такого типу економічної діяльності.

Існуюча теоретична база контролінгу характеризується наявністю декількох найбільш поширених концепцій і чисельних визначень функціонального призначення, у яких з тим чи іншим превалюванням, синтезується функціональний й інституціональний аспекти. Дослідження інформаційних джерел та огляди з практики впровадження контролінгової діяльності дозволяють виділити такі домінуючі концепції (рис 1.1).

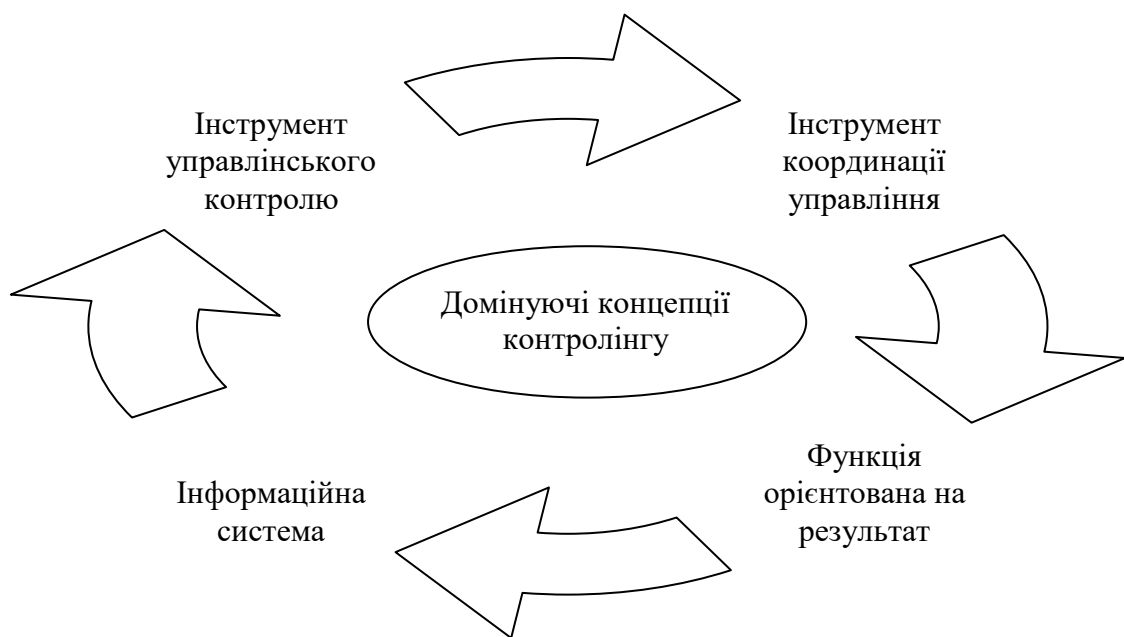


Рис. 1.1. Концепції контролінгу з акцентом на домінуючу функцію

Примітка: узагальнено автором.

Відповідно до кожного підходу щодо домінуючої функції, контролінг трактується по-різному. Зазвичай кожен наступний підхід, розвиває попередній, зацентровуючи концепцію на різних аспектах. Нижче наведено



достатньо відомі у предметній сфері знань трактування контролінгу провідними зарубіжними науковцями та вітчизняними дослідниками (табл.1.1).

Таблиця 1.1

## Підходи до трактування терміну «контролінг»

Підхід	Напрямок трактування	Автор
Інформаційна система	Система, яка включає регулювання витрат та результатів діяльності, з метою досягнення цілей	Майер, 1993
	Управлінський інструмент підтримки управлінських рішень, який ціленаправлено добирає, систематизує та аналізує відповідну інформацію	Райхман, 1999
	Система інтегрованого інформаційного забезпечення, планування та контролю діяльності підприємства	Хан, 1997
	Реалізація інформаційної фінансово-економічної функції в менеджменті з метою прийняття оперативних і стратегічних рішень управління	Загородній, Вознюк та Смовженко, 1996
	Система спостереження за внутрішньо-економічним механізмом діяльності підприємства, для розробки шляхів досягнення його мети	Циглик, Мозіль та Кірдякіна, 2004
	Відображення формулювання, абстрактного образу, узагальненої думки для створення інформаційної системи стратегічного розвитку підприємства	Пушкар, 2004.
Інструмент координації системи управління	Елемент управління, головною функцією якого є підтримка керівництва у процесі вирішення загального завдання координації системи управління з нахилом на планування, контроль та інформування	Вебер и Шеффер, 2014 Кюппер, 2001 Хорват, 2006
	Контролінгова функція зводиться до розробки і координації конкретних планів та зведення їх до єдиного плану, а, з іншого боку, до внутрішнього виробничого обліку, який служить контролем над реалізацією планів та поставляє початкову інформацію для планування	Шнайдер, Ананькіна і Данилочкін, 1998
Функція орієнтована на результат	Контролінг є функцією орієнтованою на результат, інструментом управлінського контролю	Дайле, 2003 Хорват, 2006
	Контролінг зорієнтований на результат з врахуванням забезпечення ліквідності	Райхман, 1999

Примітка: Виокремлено автором

Отже, на основі наведених визначень можна зробити висновок про те, що напрям трактування контролінгу як інформаційної системи зводиться до підтримки управлінських рішень і більшою мірою ототожнює його визначення з управлінським обліком. Координаційний акцент трактування контролінгу визначає його певною мірою, як планово-контрольний управлінський інструмент, тим самим, обмежуючи його функціональне призначення, а орієнтованість на результат у визначенні змісту контролінгу не дає чіткого уявлення про його інструментально-методичний зміст. Найбільш важливим, на наш погляд, при формулюванні визначення контролінгу є наголос на

інтегрування організаційної складової, для координації прийняття управлінських рішень.

На основі визначених аргументів що до підходів до трактування контролінгу, ми пропонуємо його розглядати як інтегровану систему діяльності служб та підрозділів підприємства, яка на основі визначеного механізму інструментів та методів формує та координує систему управлінських рішень спрямовану на підвищення ефективності діяльності підприємства. Така діяльність є функціональною підтримкою, сервісною функцією системи управління підприємством, для посилення його ефективності.

У вітчизняній теорії і практиці прийнято вважати, що англomовний термін «controlling» найбільш об'єктивно відображає суть концепції, яка у своїй основі синтезує декілька функціональних управлінських інструментів, передусім, управлінський облік, планування, контроль та аналітичну роботу, координуючи в такий спосіб роботу різних структур управлінської системи. Розглядаючи контролінг як принципово нову системну концепцію інформації й управління, його інколи характеризують обліково-аналітичною системою, яка з використанням різних засобів позитивно впливає на ефективність оперативного і стратегічного управління в процесах досягнення цілей і результатів діяльності підприємства (Сухарева и Петренко, 2002, с. 8). Разом з тим, як слушно зазначає І. В. Перезова «складним системам контролінгу підприємства властива інтегративність (цілістність) або емерджентність: розгляд кожного елемента системи окремо не дає повного уявлення про складність систем в цілому» (2015, с. 240).

Узагальнення сучасних поглядів науковців щодо структурної побудови контролінгу засвідчує, що його складовими є: управління, планування, організація, мотивація, облік і аналіз (Смовкіна, 2011); синтез чотирьох складових - планування, обліку, аналізу та управління (Пушкар, 1997); встановлення цілей, планування, управлінський облік, аналіз, розробка рекомендацій для прийняття управлінських рішень, інформаційні потоки, контроль, моніторинг (Бондар, 2007); управлінський облік, облік і аналіз витрат, а також їх планування (Коцупатрий та Гуцаленко, 2010); організаційна

складова, функції планування та контролю, складова управління персоналом об'єднані в інформаційній системі та узгоджені відповідно до цілей і принципів управління (Софійчук, 2012); облік, планування, контроль та аналітична робота (Акентєва та Журавльова, 2009). На рис. 1.2 візуально узагальнено взаємний перетин складових контролінгу та виокремленні у цій системі функції за підходами вітчизняних науковців.

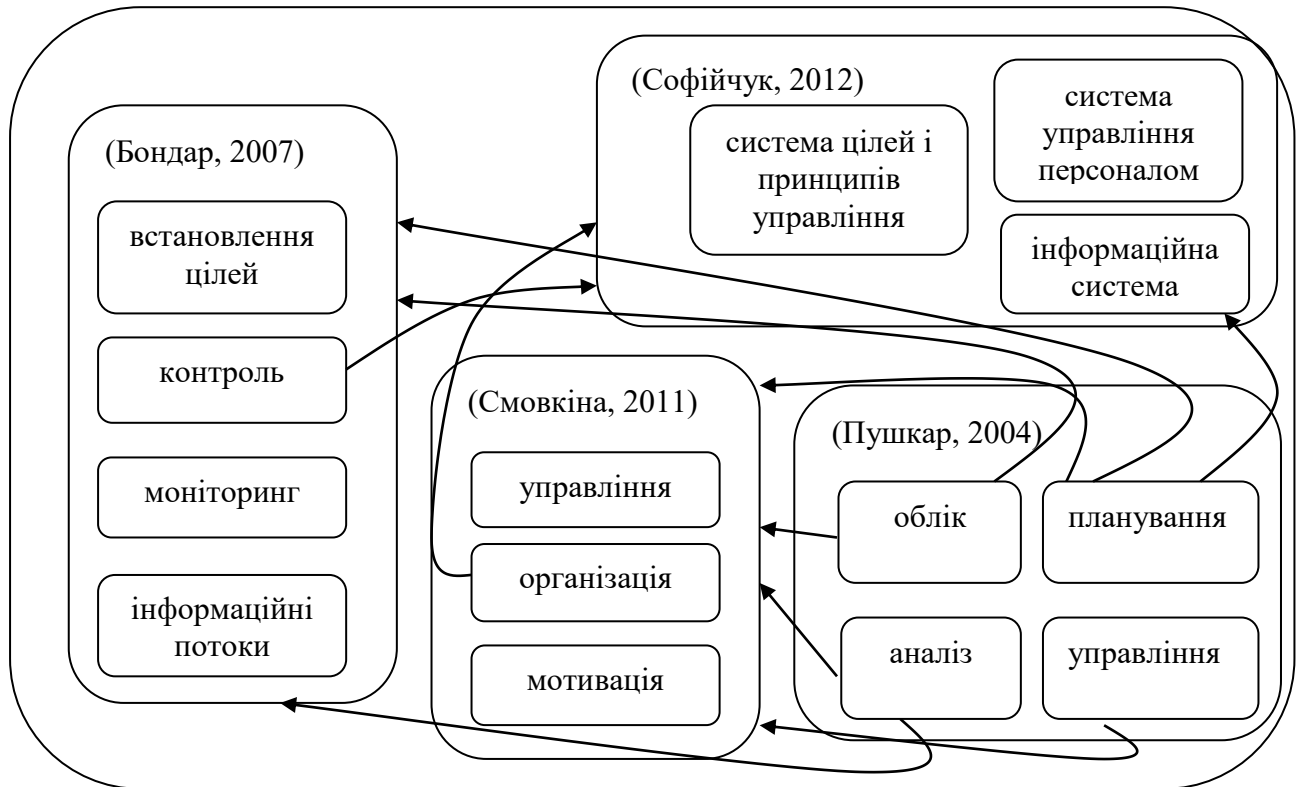


Рис. 1.2. Складові контролінгу в поглядах сучасних науковців

Примітка: узагальнено автором

Аналізуючи вище наведені погляди науковців щодо складових контролінгу відзначимо, що майже всі вчені виділяють його базову складову – облік у його розширеній версії та інструментарій фінансово-економічного аналізу, деталізуючи їх різноспрямовані функції та місце в системі контролінгу. Щодо включення інших складових та їх функціонального призначення в системі контролінгу погляди вчених суттєво різняться залежно від позиціювання ними контролінгу в управлінській системі.

Під конструктивним контролінгом найбільш об'єктивно, на наш погляд, розглядати спеціально створену систему на базі планування, бюджетування, обліку, аналізу, моніторингу, аудиту і контролю, синтезу їх змісту та завдань. Зміст організації системи контролінгу полягає насамперед в координації управлінських елементів (складових), які входять в систему функцій менеджменту, включаючи й такі як мотивацію, контроль та регулювання (рис. 1.3).

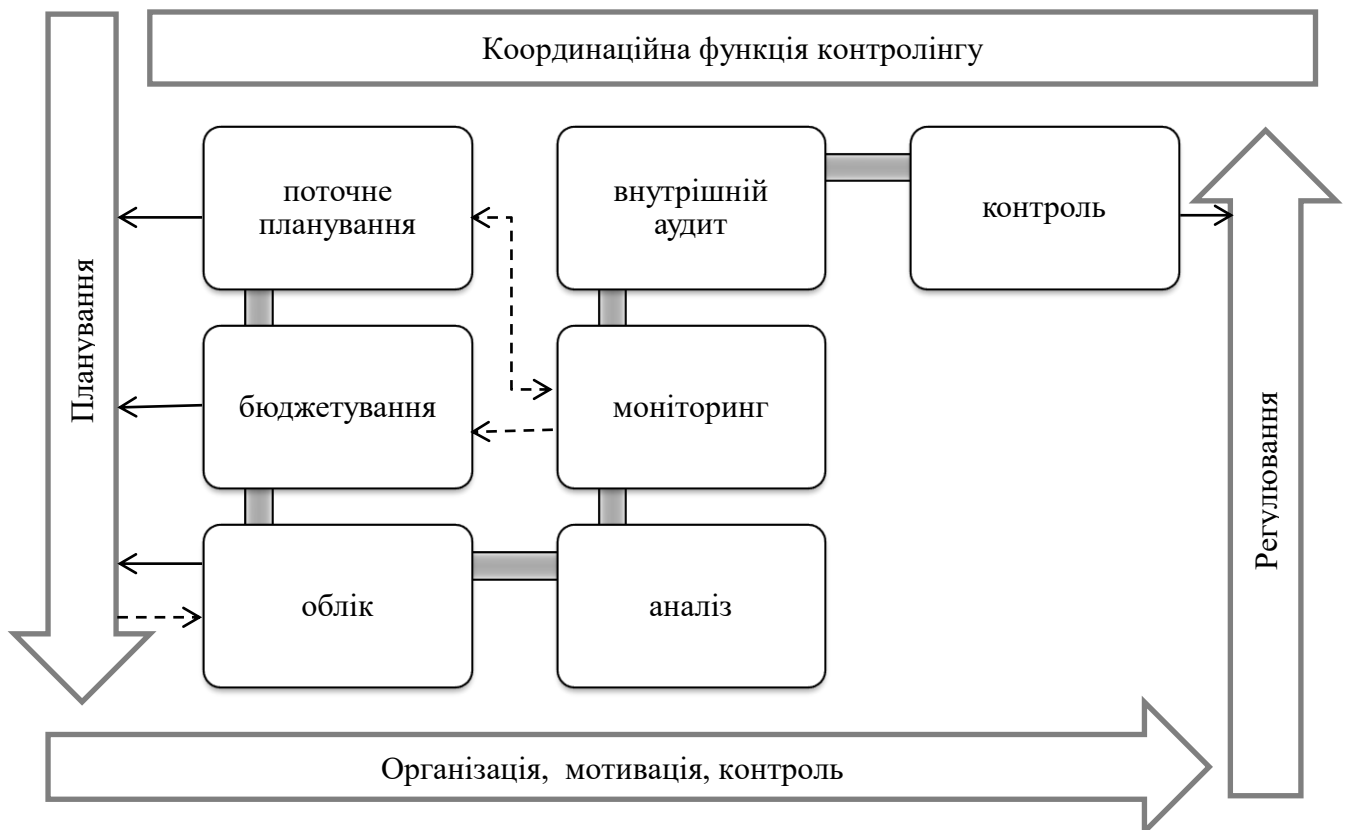


Рис. 1.3. Взаємозв'язок складових контролінгу для забезпечення координаційної функції

Примітка: власна розробка

Загалом можна узагальнити, що понятійний базис у теоріях контролінгу повинен ґрунтуватися на послідовному поєднанні складових контролінгу в єдину та чітко сформульовану систему, яка сприяє тому, що підприємством може бути досягнута основна його ціль – вплив на ефективність управління з точки зору операційної результативності та забезпечення стабільного функціонування у перспективі.

За відсутності дієвої функції хоча б однієї із визначальних складових досягнення певного рівня контролінгової діяльності в управлінських процесах є неможливим.

Безперечно, що практична дієвість і, відповідно, ефективність контролінгу залежить, передусім, від якості залученого у ньому процесу планування, оскільки саме ця складова дозволяє забезпечити у контролінговій діяльності чітку координацію всіх дій, єдність внутрішніх цілей, дає змогу виробити найраціональніші шляхи розвитку та заходи, здатні послабити чи нейтралізувати вплив дестабілізуючих факторів, пристосувати управлінські процеси до динамічних змін ринкової кон'юнктури.

Функціональним змістом бюджетування у системі контролінгу є контроль чинників, які безпосередньо впливають на оптимізацію доходів і витрат підприємства загалом і в розрізі окремих сфер його діяльності, забезпечують об'єктивність коригування їх величини та оперативність при реагуванні на визначені відхилення. Змістом цієї складової в системі контролінгу є прогнозування очікуваної потреби в ресурсах та джерелах їх утворення, зіставлення потреб і наявності необхідних ресурсів, а у разі їх недостатності пошук додаткових джерел для їх формування.

Інформаційно-облікова компонента у системі контролінгу є базовою і найбільш важливою (становить його інформаційну основу) і виступає базовим джерелом всієї сукупності інформації, в т.ч. й у аналітично-деталізованих розрізах. Релевантність і об'єктивність цієї складової забезпечує орієнтацію процесу управління на досягнення визначення цілей і є основою для аналізу, діагностики, контролю, моніторингу та аудиту всього спектру діяльності підприємства. В результаті застосування різних методів економічного аналізу у системі контролінгу отримується аналітична інформація різних аспектів діяльності підприємства, зокрема відхилення показників, що аналізуються, визначається і встановлюється вплив на них окремих факторів, які найбільш очевидно характеризують зміни і виступають базовою основою для економічного обґрунтування управлінських рішень.

У багатьох випадках вважається, що використання внутрішнього аудиту в системі контролінгу надасть змогу виконувати основні завдання системи внутрішнього спостереження (контролю), отримувати обґрунтовану впевненість щодо достовірності даних обліку та показників звітності, дотримання чинної нормативно-правової бази, забезпечуючи керівництво достовірною інформацією про об'єктивні показники діяльності підприємства. Метою традиційної системи контролю в контролінговій діяльності є оперативне виявлення факторів несприятливого розвитку подій, обґрунтованість висновків про доцільність коригування планів, проведення реорганізації тощо. Наведена характеристика складових контролінгу тут подана лише поверхово, її поглиблена функція в системі контролінгу розглянута в наступних розділах роботи.

В умовах перманентних змін в економіці важливою складовою контролінгу визнається моніторинг функціонування підприємства, оскільки він забезпечує врахування впливу факторів зовнішнього середовища і своєчасне реагування на зміну соціально-економічних явищ, формуючи підстави для використання його інформаційної бази для вироблення компенсаторних можливостей в системі управлінських рішень.

Основні інструменти аналізу є важливою складовою контролінгу машинобудівного підприємства, на основі яких визначають найважливіші дані для прийняття управлінських рішень. Саме на їх основі розробляються коригувальні заходи для уточнення тактики і стратегії функціонування підприємства; а також уточнюються відповідні інструменти для планування, контролю і прийняття управлінських рішень (Олійник, 2009). Система моніторингу машинобудівного підприємства представляє собою розроблений план для цілей зовнішнього спостереження за показниками діяльності підприємств галузі, з метою встановлення відхилень результатів підприємства від середньогалузевих та виявлення причинно-наслідкових факторів цих відхилень. Разом з тим результати моніторингу можна використати управлінському персоналу машинобудівного підприємства для адаптації до

зміни економічного середовища його функціонування та успішного виживання в умовах конкуренції. Водночас така адаптація передбачає набуття підприємствами здатності до розвитку, за рахунок зміни багатьох підходів до організації господарської діяльності, зокрема скерування процесу управління передусім для набуття здатності втриматись на певному сегменті ринку. Система моніторингу повинна відстежувати процеси, що відбуваються на підприємстві у режимі реального часу, формалізуючи в оперативних звітах дані та оцінюючи фактори впливу на порівняння планових результатів із фактично досягнутими. Отримуючи такого типу інформацію служба контролінгу може розробляти пропозиції та рекомендації щодо покращення діяльності підприємства (Лемішовський, 2016 b, с. 106).

Діагностика повинна бути невід'ємною складовою механізму контролінгу, оскільки дозволяє оцінити ситуацію з ретроспективної, поточної та перспективної позицій, виявити можливі шанси і загрози середовища господарювання, а також сформувати інформаційний масив даних для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. При цьому суттєвого значення набуває вчасність, якість, повнота та комплексність використання методів і засобів діагностики, за інших умов отримані результати будуть спотвореними і недостовірними (Мельник, 2010). З використанням економічної діагностики для ефективної реалізації контролінгу відбувається координоване порівняння фактичних і запланованих показників з метою виявлення відхилень від цільових орієнтирів і їхніх причин, на основі чого подальша дія контролінгу полягає в розробці альтернативних сценаріїв досягнення запланованих значень відповідних показників. У результаті формуються варіанти обґрунтованих управлінських рішень, які узгоджуються з керівництвом (Лемішовський, 2016 b, с. 106).

У більшості сучасних економічних досліджень і тематичних публікацій відзначається існуюча проблематика інформаційного забезпечення процесів управління сучасними підприємствами. Зокрема, за результатами проведеного наукового дослідження на підприємствах машинобудування зроблено висновок, про недостатньо використовувані теоретичні основи щодо якості інформаційного

забезпечення процесів управління підприємствами галузі, а також наведено аргументації про потребу розроблення нової концепції (Шляга, 2007, с.4). Для подолання існуючих проблем багатьма науковцями обґрунтовується доцільність забезпечення підтримки управлінських рішень, за рахунок більш якісної інформаційної бази (Карцева, 2010а, с.119). Загалом науковцями у предметній сфері знань дотримується погляд про необхідність і можливості вирішування сучасних теоретичних і практичних проблем щодо формування інформаційно-аналітичної бази в системі підготовки і прийняття управлінських рішень на основі моніторингу. Зокрема, досліджуючи зміст, сферу застосування і функціональну спрямованість моніторингових систем сучасного підприємства, у наукових розробках з достатнім рівнем обґрунтувань відзначається, що «запровадження методології моніторингових систем для вирішення інформаційних та аналітичних проблем наочно демонструє корисність досліджень на грані різних дисциплін» (Пугачова, 2008, с. 30).

Розширення інформаційного поля в системі контролінгу пропонується в різний спосіб, зокрема науковцями аргументується, що «усунення притаманних недоліків цієї системи та пошук можливостей її розвитку можна забезпечити шляхом переведення пріоритетів управлінського обліку (контролінгу) з оцінки наслідків минулих подій та прогнозування їх наслідків у майбутньому (Дмитрієва, 2006, с.184). У контексті відзначеного напрямку розвитку цього управлінського інструмента також аргументується необхідність моніторингу галузевого і загальноекономічного ринку та використання цих результатів в системі контролінгу (Русановська, 2013, с.106).

Аналізуючи взаємозв'язок і взаємозумовленість існуючих базових засад контролінгових і моніторингових систем, науковці відзначають «недостатню методичну опрацьованість системи моніторингу, виражену передусім в тому, що моніторинг у практиці управління українськими підприємствами в основному реалізовано тільки як інформаційну систему, а функції контролінгу до уваги не беруться» (Мозенков, 2005, с. 18). Науковцями також відзначається низка недоліків в базових і концептуальних засадах існуючих систем



контролінгу, зокрема звуження їх базової інформації тільки до фінансових й бухгалтерських даних та недостатню пристосованість цієї системи до агрегування інформаційних потоків загальноекономічного середовища, вкрай обмежені можливості сегрегації внутрішньогосподарських показників функціонування підприємства й індикаторів середовища їх діяльності.

Загалом, моніторинг позиціюється як «метод науково-практичної діяльності, ціль якого полягає в одержанні й обробці випереджувальної інформації про стан системи і тенденції розвитку» (Хорев, Воднин и Овчинникова, 2002). Безпосередньо у системах управління економічними суб'єктами на макрорівні моніторинг позиціюється як «система постійного спостереження за процесами і тенденціями, що виникають у зовнішньому і внутрішньому середовищі об'єкта з метою їх своєчасної оцінки» (Мозенков, 2005, с. 5), в системах макрорівня - як розпізнавання слабких сигналів для підготовки управлінських рішень превентивного характеру (Кузнецова, 2016, с. 144).

Вищенаведене доводить, що моніторингова функція в системі контролінгу повинна бути обов'язковою, оскільки «в системі управління має більш широкую інтерпретацію (аналіз інформаційного простору показників) і завдяки такому розширенню опирається у тісних взаєминах з іншими управлінськими функціями... стає базою для цілеспрямованих і необхідних адаптаційних процесів» (Мозенков, 2005, с.34).

Для визначення та обґрунтування важливості застосування моніторингу в системі контролінгу розглянемо взаємозв'язок цих категорійних понять у процесі управління підприємством (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Сутність моніторингу по відношенню до контролінгу в управлінні підприємством

Сутність моніторингу	Джерело
1	2
Це механізм спостереження за ходом здійснення контролінгу, призначений своєчасно виявляти прорахунки і проблеми	Кривов'язюк та Кривов'язюк, 2013

## Продовження табл. 1.2

1	2
Невід’ємний елемент процесу, призначений для одержання інформації про поточний стан об’єктів контролінгу та їх зміни	Мельник та Пецкович, 2012
Розроблений механізм постійного спостереження за показниками фінансової діяльності, визначення розмірів відхилень фактичних результатів від передбачуваних та виявлення причин цих відхилень. Є інформаційною базою контролінгу	Цабиева, 2005
Врахування впливу факторів оточуючого середовища і своєчасне реагування на нього, для використання компенсаторних можливостей підприємства. Є фазою контролінгу.	Карцева, 2010b
Головна складова контролінгу, інформаційна система, що є елементом інформаційного забезпечення системи контролінгу. Механізм спостереження за показниками діяльності, визначення розмірів відхилень фактичних результатів від передбачуваних та виявлення причин цих відхилень	Черкас, 2014
Інструмент забезпечення досягнення завдань контролінгу, його інформаційна система. Спрямований на перевірку відповідності реальних фінансових потоків підприємства запланованим в його бюджеті грошовим засобам, сприяючи розробці адекватних результатів перевірки управлінських рішень з прямим та зворотнім зв’язком	Левицька та Житник

Примітка: Виокремлено автором

Огляд наведених та інших джерел економічної літератури з питань визначення взаємозв’язку категорійних понять «контролінг» і «моніторинг» дає можливість зробити висновок про існування різних тлумачень щодо цього зв’язку. Функціональний зміст дозволяє виділити ряд характеристик, що визначають категорію моніторингу по відношенню до контролінгу: невід’ємний елемент процесу, фаза контролінгу, механізм спостереження за ходом здійснення контролінгу, завдання контролінгу тощо. Крім цього, очевидним є й той факт, що сутність моніторингу у працях більшості авторів є дещо обмежена та ототожнена з поняттям «контроль».

Для встановлення детальнішого взаємозв’язку проаналізуємо завдання та зміст використання інформаційної бази моніторингу в системі контролінгу. Аналіз наукових літературних економічних джерел дає змогу визначити найбільш об’єктивні завдання моніторингу для контролінгової системи підприємства:

- спостереження за складовими контролінгу та виявлення причин змін впливу на них;
- забезпечення керівництва своєчасною та достовірною інформацією про

діяльність та економічний стан контролінгової діяльності;

- визначення змін зовнішнього та внутрішнього середовища, що вплинули на систему контролінгу;

- оцінювання впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, які спричинили зміни;

- встановлення відхилень фактичних результатів контрольованих показників від визначених стандартів (нормативів);

- виявлення тенденцій відхилень фактичних результатів контрольованих показників від встановлених нормативів, визначення причин відхилень;

- порівняння результатів змін за визначений період;

- прогнозування тенденцій майбутніх впливів та змін.

Для вирішення наведених завдань щодо ефективності використання результатів моніторингу важливим є розгляд формування етапів його проведення, які повинні реалізовуватися послідовно, враховуючи їх затребуваність в циклі контролінгової діяльності (рис 1.4).

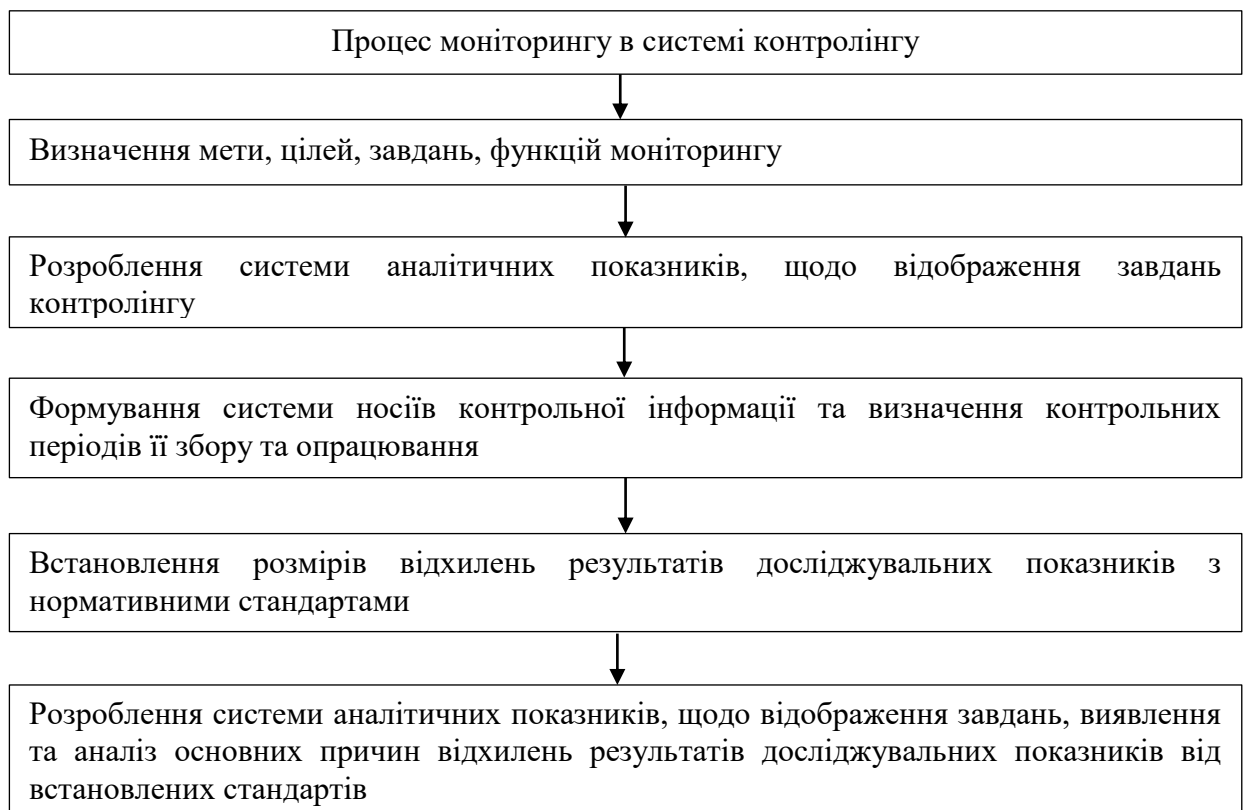


Рис. 1.4. Етапи моніторингу в системі контролінгу

Примітка: власна розробка

Визначення завдання моніторингу в системі контролінгу, етапів послідовності вирішення цих завдань та співвідношення категорійного апарату досліджувальних категорій дозволяють виділити наступну удосконалену концепцію їх взаємозв'язку (рис. 1.5).

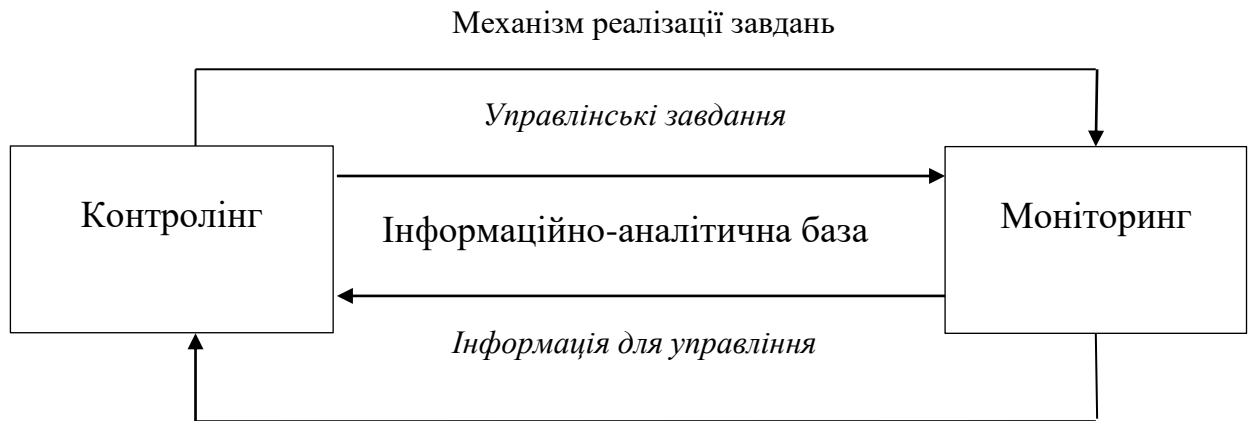


Рис. 1.5. Концепція взаємозв'язку моніторингу в системі контролінгу

Примітка: власна розробка

Отже, моніторинг у системі контролінгу є механізмом реалізації його завдань, вагомою складовою інформаційно-аналітичної бази підготовки варіантів рішень для системи управління, визначення розмірів відхилень практичних результатів від передбачуваних, виявлення причин цих відхилень та своєчасне реагування на них. При цьому у наукових дослідження стосовно використання інформаційних потоків моніторингових систем пропонується додатково проводити «ампутацію даних кон'юнктурних обстежень підприємств як інструмент забезпечення повноти інформації та зважування даних таких результатів» (Булеев и Пилипенко, 2007).

У багатьох розроблених концепціях і парадигмах адаптованих моніторингових систем пропонується розширення інформаційних і алгоритмічних наборів та блоків механізму у його структурну модель шляхом додавання нових обсягів інформації або методів її опрацювання. Проте, на наш погляд, більш обґрунтованою може вважатися така концептуально-методологічна позиція розв'язання проблеми інформаційно-аналітичного забезпечення, яка передбачає передачу систематизованої інформаційно-аналітичної бази у систему контролінгу.

Додатковим обґрунтуванням таких засад може вважатися те, що на підприємствах використовуються свої методи оцінювання і аналізування економічної ситуації, узвичаєні для них способи і підходи до встановлення пошуку шляхів підвищення ефективності діяльності підприємства загалом чи окремих фінансово-економічних процесів. Крім цього, вироблення таких висновків ґрунтується ще й на тому факті, що контролінг традиційно базується на системах бухгалтерського (фінансового) та управлінського обліку, а тому для підвищення його дієвості аргументується, що більш оптимальним слід вважати підхід, який передбачає додавання інформаційних потоків моніторингу до цих систем, а не розширення його концептуальної і методологічно-методичної основи. До того ж можна відзначити й те, що «внутрішній контур адаптації системи моніторингу пов'язує механізми роботи з ретроспективною і поточною інформацією, зміст якої полягає в тому, що при одержанні нової інформації її необхідно додати до існуючої бази даних» (Мозенков, 2005, с. 76).

Для української практики зміст моніторингу в системі контролінгу нами розглядається через призму якості загального обсягу та характеру інформаційної бази, необхідної не тільки для ефективності та раціональності управлінської системи, але й придатної для координації структурних елементів та здійснення контрольних функцій по всій вертикалі управлінської ієрархії. Інформаційно-координаційну компоненту, як і контрольну функцію такого управлінського інструмента вважаємо провідним елементом у системі факторів, які й визначають його практичну дієвість в підвищенні ефективності управлінських процесів.

На основі аналізу наукових концепцій у цій роботі ми дотримуємося погляду, що контролінг є складовою системної управлінської діяльності, предметом якого у цій системі слід вважати синхронізацію інструментів управління щодо координування, реагування та адаптації підприємства до змін внутрішніх і зовнішніх чинників для досягнення ним поставлених цілей. До найважливіших функцій контролінгу в умовах сучасної економіки нами визначена та акцентується його функціональна спрямованість, зорієнтована, на координацію окремих елементів господарської діяльності підприємств з метою

забезпечення їх раціональної єдності та взаємодії. У цій роботі дотримується сформульована в зарубіжних розробках магістральна лінія, яка передбачає, що саме контролінг повинен забезпечити насамперед координацію організаційної системи, управління і контролю та формування інформаційної бази, в т.ч. за процесами виробництва і реалізації (Штрайт та Петрик, 1995b, с. 31).

Ураховуючи наведене та інші результати проведеного дослідження можна сформулювати характеристики контролінгової діяльності, за яким така система як управлінський інструментарій повинна відображати ключові показники ефективності функціонування підприємства, є відповідною характеру та соціально-економічним умовам його діяльності, адекватною використовуваний на практиці концепції управління. Відповідність управлінській системі впровадженого на підприємстві контролінгу слід розглядати в координатах необхідної для управління інтегрованої інформації. Зважаючи на різні цілі підприємств, їхній потенціал та економічний стан, низку інших специфічних аспектів в діяльності вважаємо, що систему контролінгу не можна розглядати через призму «універсальності», а лише цілісною інтегрованою системою з чітко визначеними для конкретного підприємства видами і змістом інформації.

Отже, контролінгову діяльність машинобудівного підприємства ми розглядаємо як управлінську концепцію, яка являє собою системний і комплексний економічний інструментарій, в якому координується сукупність взаємопов'язаних фінансово-економічних методів, способів, інструментів та важелів на основі і за допомогою яких формується інформаційно-аналітична база для вироблення раціональних управлінських рішень, здійснюється контроль за їх виконанням, проводиться коригування операційних планів і стратегічних цілей підприємства. Пропонована в таких координатах методологія контролінгу на машинобудівному підприємстві дозволить інформаційно забезпечувати спрямованість управлінських процесів на підвищення операційної результативності своєчасну концентрацію ресурсів для розвитку, а також вирішування поставлених завдань, контролювати діяльність підрозділів і підприємства в цілому та за окремими видами діяльності.

## 1.2. Види та інструментарій контролінгової діяльності

Відомості та докази про виникнення і застосування на практиці контролінгу мають давню історію, упродовж якої змінювалися як види, так і форми й методи цього виду економічної діяльності. На початковому етапі свого розвитку контролінгова діяльність розглядалася, насамперед, окремим конкретно визначеним видом управлінського інструменту, завдання якого полягало у здійсненні аналітичних оцінок завершених процесів. Із зростанням ролі перспективного планування і, особливо, прогнозування й, відповідно, потребами розширення поля для інформаційної підтримки перспективних управлінських рішень, цей інструмент поступово перетворюється на засіб подолання інформаційного дефіциту не тільки операційного, а й прогнозного характеру.

Найперші основні функції контролінгу полягали в поглибленому змісті побудови калькуляції та її аналізі, а тому його види, форми і методи були спрямовані на забезпечення цих функцій. Швидкі й динамічні зміни у навколишньому середовищі та потреба у більш об'ємній інформації з її проєкціями на очікування, спричинили зміщення й орієнтацію контролінгу на стратегію, більшу підпорядкованість цілям функціонування підприємства (Штрайт та Петрик, 1995с, с.32). Стосовно української практики, то можна відзначити, що функція контролінгової діяльності на вітчизняних підприємствах і надалі здебільшого пов'язується з доходами, витратами і фінансовими результатами. Відповідно до цього найбільш поширеними методами контролінгової діяльності є ті, що деталізують склад і структуру витрат та доходів за окремими об'єктами, встановлюють рентабельність тих чи інших видів діяльності (Остапенко, 2013; Партин та Задерецька, 2013; Попович, 2009; Попова та Секеріна, 2009; Реслер, 2013; Самофалов, 2004; Horvath & Partner, 2008).

Загалом види, форми та методи контролінгової діяльності на різних підприємствах і в контексті конкретних економічних умов їх функціонування розглядаються по-різному. В багатьох випадках дотримується позиція, що на

теперішній час контролінг можна визначити як систему управління процесом досягнення кінцевих цілей, переважно класифікуючи її системою управління фінансовим результатом (прибутком) підприємства (Ивашкевич, 1991). При цьому методи контролінгу знаходять своє вираження в сукупності задіяних конкретних інструментів, що дозволяє практично реалізовувати мету контролінгу на підприємствах певної галузі.

З наведеної у Додатку В інформації видно, що одні науковці за пропонованою парадигмою концептуального змісту спрямовують дію контролінгової діяльності й, відповідно, її розвиток та адаптацію через конкретні (найбільш важливі для підприємства на цьому етапі) об'єкти – доходи, витрати, фінансові результати чи інші об'єкти управління (наприклад, зростання вартості бізнесу) (1,2,3). Інша група науковців позиціює контролінгову діяльність через вироблення на основі конкретної концепції контролінгу комплексного інформаційно-аналітичного і координаційного управлінського інструмента. За результатами наукових досліджень відзначимо, що пропоновані парадигми і концептуальна основа цієї системи розвивається в різновекторних спрямуваннях. Зокрема, вітчизняними вченими пропонуються концептуальні засади (підходи) до формування: системи стратегічного контролінгу (4); фінансового й антикризового фінансового контролінгу (5,7); інноваційної концепції контролінгу (8,12); логістичного контролінгу (11).

Крім цього, дослідниками пропонується різноманітний характер і зміст контролінгової системи як інструментального засобу: обліково-інформаційна система (2); механізм контролінгу з виділенням функціональних підсистем (3); модель контролінгу процесу формування прогнозного прибутку (8); комплекс методів і засобів контролінгового механізму з використанням методів менеджменту (9); системний механізм реалізації комплексу завдань контролінгом (10); концепція контролінгу як інноваційного управлінського ресурсу (12); концепції процесного підходу (15); концепції контролінгу з застосуванням економічної експертизи (16); концепції контролінгу знань (17).

Проблемність більш чіткої й однозначної формалізації теоретико-



методичної конструкції системи контролінгу пов'язується ще й з існуванням та зростанням у сучасній практиці чисельних і різнохарактерних ризиків при веденні діяльності підприємствами. З цієї причини значна кількість суб'єктів господарювання вводять ризик-орієнтовану складову в архітектуру сучасних управлінських концепцій. Безперечно така управлінська складова об'єктивно повинна спиратися на достовірну інформацію щодо ймовірного настання (виникнення) й шляхів усунення (мінімалізації) ризиків. Для забезпечення такої інформаційної потреби управлінської системи науковцями пропонується введення в контролінг «концепції ризик – орієнтованого контролю для ідентифікації та оцінки ризиків» (Каменська та Редько, 2015, с. 27).

У сучасній практиці домінує концепція стратегічного управління, базовою основою якого виступає стратегічне планування та інші адекватні для цих цілей функції менеджменту. Тому важливим завданням при виробленні системи контролінгу є узгодження його функцій зі сферами стратегічного планування і стратегічного менеджменту. З такої позиції науковцями робляться висновки, що «стратегічне планування має потребу в координаційній функції контролінгу такою самою мірою, як і оперативне планування» (Штрайт та Петрик, 1995b, с. 31).

Позиціонування сучасної контролінгової концепції загалом впливає із терміну «management accounting» (управлінський облік), введеному в оборот у вітчизняному бізнес-середовищі з англomовного, а безпосередньо контролінг (controlling) – з німецькомовного. Сучасний зміст терміну «контролінг» (controlling) походить з англійської «to control» - керувати, управляти, контролювати, хоча в англomовних джерелах він прямо не використовується, а підміняється терміном «управлінський облік» (managerial accounting, management accounting). У сучасному розумінні цей термін (die controlling) перейнятий з Німеччини, де розроблена науковцями і практиками концепція контролінгу набула досить широкого практичного застосування, а створеним товариством «Економічна наука і практика в системі контролінгу і обліку» постійно удосконалюється зміст контролінгової діяльності.

Для вирішення функціональної спрямованості контролінгу і управлінського обліку науковцями наводяться аргументації про те, що «функції контролінгу ширші, оскільки включають не лише завдання притаманні управлінському обліку щодо формування релевантної інформації для прийняття управлінських рішень» (Ананькіна, Данилочкін и Данилочкіна, 2003, с.44; Терещенко, 2009, с.141). Дискусійною щодо контролінгу як системного управлінського інструментарію науковцями піднімається і його позиція в управлінській структурі, згідно з якою хоча «контролінг й розглядається як функція управління, проте в багатьох працях з менеджменту навіть не згадується про контролінг як загальну функцію управління» (Гуцайлюк, 2013, с.36). Незважаючи на надання великої значимості контролінгу в забезпеченні високої ефективності управлінської системи деякими науковцями дотримується позиція, що «контролінг забезпечує лише методичну та інформаційну підтримку менеджменту, здійснюючи сервіс в його рамках» (Прохорова и Олейник, 2007, с. 78). Загалом можна дотримуватись позиції, що в умовах сучасної економіки контролінг розглядається менеджментом підприємства як механізм управління різними сферами фінансово-господарської діяльності (Міщенко та Градюк, 2015, с. 63). Як функція орієнтована на результат, контролінг повинен забезпечити управлінський персонал інформацією для налаштування їхніх рішень на реагування, координування та адаптацію до зміни зовнішніх і внутрішніх умов діяльності з метою досягнення поставлених цілей.

Початкова концепція контролінгу, як інструмента певної (обмеженої) управлінської системи, була чітко зорієнтованою на його інформаційну сутність. У ній контролінг розглядається як суто інформаційна система. Розвиток цієї концепції охоплює, головним чином, облік, орієнтованість на прибуток, використання передових методів та інструментів в організації й розширенні параметрів управлінського обліку. У сучасній теорії і практиці контролінг як інструмент координації складових системи управління розглядається важливим елементом, а тому його роль полягає у виконванні

своєї головної функції щодо підтримки позиції керівництва в процесі вирішення ними загального завдання координації функціональних підрозділів управлінської системи. У такому контексті контролінг розкривають як управлінський інструмент у вирішуванні загальних організаційних проблем. У Додатку Д наведено акцентовані українськими науковцями функції контролінгу: контрольна, інформаційна, координаційна.

Класифікація контролінгу має теоретичне і практичне значення. Вона дозволяє виділити за різними ознаками види контролінгу, визначити конкретніші методи контролінгової діяльності і тим самим сприяти керівництвом підприємства прийняття своєчасних і ефективних управлінських рішень (Рудницький та Рудницький, 2012, с. 221). Разом з тим, автори відзначають, що «поділ контролінгу за якимось одним критерієм не дає повної картини його структури і змісту як виду економічної діяльності загалом, а для успішного впровадження цієї складної, але, безперечно дуже корисної для багатьох підприємств інформаційної системи і ефективного використання її можливостей необхідне бачення видів контролінгу через призму комплексної його класифікації» (Рудницький та Рудницький, 2012, с. 223).

Аналіз літературних джерел щодо класифікації контролінгу, засвідчує його поділ більшістю вітчизняних вчених тільки за однією ознакою – часовою орієнтацією, тобто виділяють операційний та стратегічний види контролінгу (Давидович, 2008; Пушкар та Пушкар, 2004; Сухарева и Петренко, 2002; Хмурова та Лапко, 2014; Килимнюк, 2004). В такому випадку, сутність оперативного контролінгу зводиться до формування в його рамках інструментарію ефективного управління поточними цілями підприємства. Зміст певного виду стратегічного контролінгу розглядається через його орієнтацію на потенціал успішного функціонування в довгостроковій перспективі з урахуванням при цьому існуючих ймовірних шансів і ризиків (Сухарева и Петренко, 2002). Детально види сучасного контролінгу розглянуто у тих працях, де, виділено такі класифікаційні ознаки як предмет (контролінг персоналу, ресурсів, замовлень, інновацій тощо) та сфери діяльності,

поділяючи за такою ознакою контролінг на фінансовий, виробничо-фінансовий та комплексний. Наступною ознакою класифікації контролінгу науковці виділяють ідею (цілі) діяльності підприємства і, відповідно до цієї ознаки, контролінг поділяють на: контролінг структур та контролінг результатів. Пояснюючи, що за допомогою першого виду контролінг охоплює функціонування усіх відділів, служб та підрозділів підприємства, що виконують певні завдання; контролінг структур охоплює не тільки діяльність структурних підрозділів підприємства, але також моніторинг виконання певних функцій відповідальними особами.

Зважаючи на обмеження в економічній літературі класифікаційних ознак контролінгової діяльності, виходячи з власного визначення його змісту, вважаємо за доцільне доповнити їх поділом за рівнем формування (специфікою організаційно-управлінської структури). За такою ознакою пропонуємо поділяти контролінг на централізований та децентралізований. Перший вид контролінгу організовується на основі завдань вищого рівня керівництва, при застосуванні другого - контролінгові завдання ставляться на рівні структурних підрозділів, які беруть участь у діяльності. У класифікації контролінгової діяльності також пропонуємо використання методики проведення контролінгових процедур. За такою ознакою пропонуємо класифікувати контролінг на актуальний та акумулятивний. Перший проводиться з використанням найновіших методів контролінгової діяльності, другий – застосуванням попередньо використовуваних і апробованих практикою методів. Поділ контролінгу за доданими класифікаційними ознаками дасть змогу розширити функціональну підтримку управління підприємством, для посилення його ефективності. Класифікація видів контролінгової діяльності подана на рис.1.6.

Розробка концептуальної основи контролінгової діяльності, її організація і впровадження у практику спирається на обґрунтовану сукупність концептуально-теоретичних і прикладних засад, які стосуються структури, функцій, принципів, організаційних питань і методики функціонально орієнтованого інструмента для конкретного підприємства.

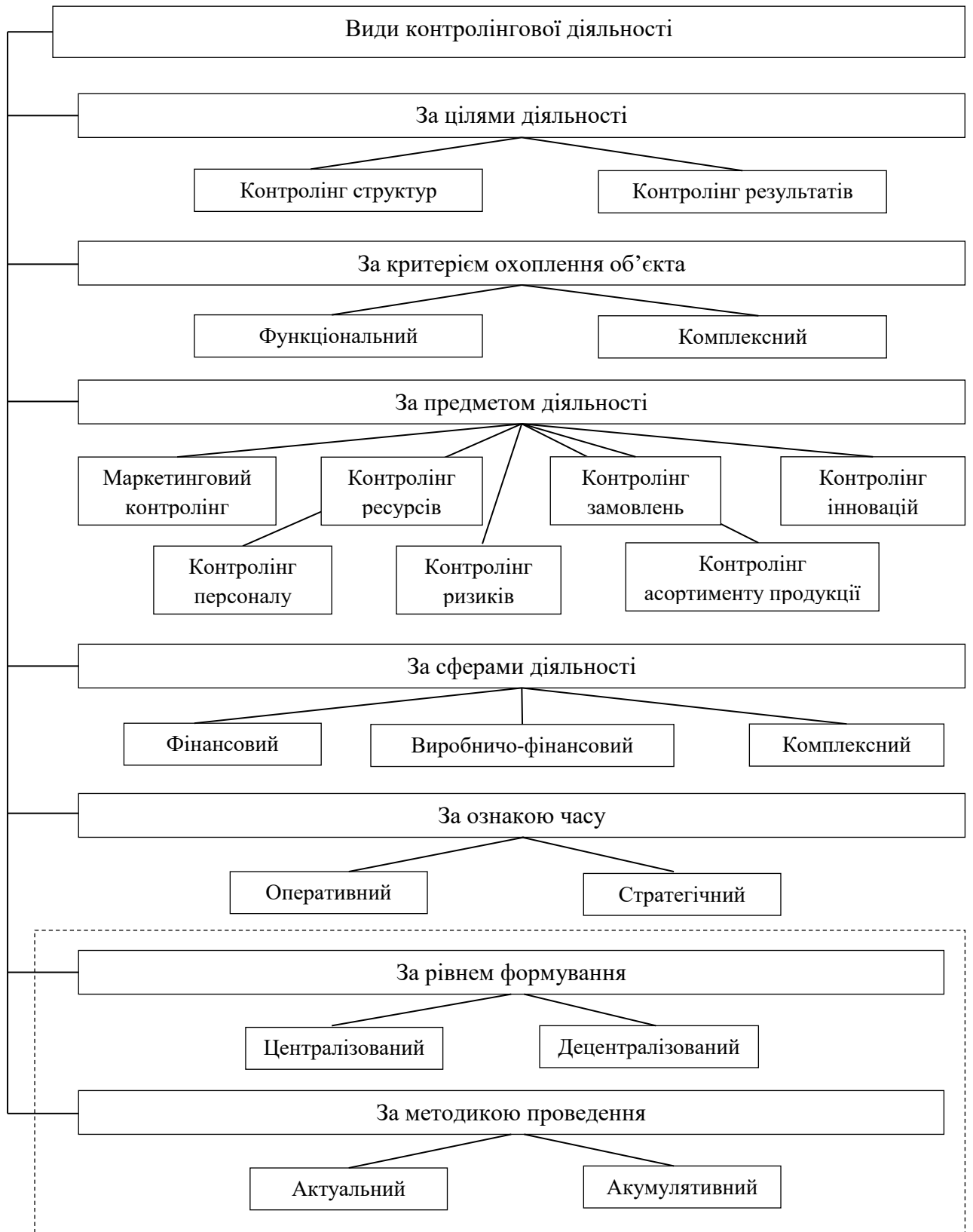


Рис. 1.6. Види контролінгової діяльності

Примітка: Сформовано на основі (Пушкар та Пушкар, 2004, Сухарева и Петренко, 2002, Давидович, 2008)

запропоновано автором

Теоретичні засади для побудови багатьох видів управлінського інструментарію є достатньо виробленими, проте стосовно контролінгу такого системного базису в повному обсязі не досліджено. Вирішення даної проблеми лежить, в першу чергу, у визначенні чіткого змісту концепції контролінгу, а розробка конкретних видів і форм контролінгової діяльності її методів повинна ґрунтуватися на добре врегульованих базових засадах цього інструмента.

Аналіз останніх досліджень і публікацій засвідчує, що більшість теоретиків і практиків дотримуються погляду про першопочаткову доцільність аналізу базової системи тих інструментів, що використовуються в умовах нестабільного використання на практиці тих чи інших концепцій менеджменту. В сучасних економічних умовах, що вимагають перманентних змін управлінських технологій потрібен чітко визначений вид контролінгової діяльності, який би інтегрував у собі новітні методи у сфері обліку, аналізу, планування, моніторингу, діагностики, контролю тощо. Така адаптивна система контролінгу через сукупність системного набору інструментальних засобів повинна забезпечувати основу вироблення ефективних управлінських рішень: «... сьогодні існують проблеми в забезпеченні дієвості й адекватності інструментарію тим елементам діяльності підприємств, які піддаються контролінгу» (Рибак, 2014, с. 38).

Загалом інструментарій контролінгу, а звідси його види, форми і методи умовно поділяють за періодом дії та фазами циклу контролінгової діяльності. Оскільки контролінг розглядається надзвичайно різнопланово, включаючи його оперативний і стратегічний характер, то необхідним вважається подальше вивчення його цілей, функцій і принципів в системі управління підприємства (Іванова, 2012, с. 138; Карцева, 2010b, с. 69).

Для зіставності й аналізу видів та форм контролінгової діяльності та використовуваних у них методів на машинобудівних підприємствах, необхідно, перш за все, встановити об'єкти контролінгу. На сьогодні можна виокремити різні погляди науковців, які, щодо об'єкта контролінгу, суттєво відрізняються між собою. Одні, розглядають його об'єктом підсистеми управління –

«організацію як систему, компетенції керівника та управлінської команди» (Гудзинський, Аксентюк та Деменіна, 2009), «всі аспекти, функції, організаційні структури, функціональні підрозділи і механізм управління мережею на всіх рівнях та у всіх структурних підрозділах» (Тарасюк, 2009), «підсистеми системи управління, між якими забезпечується координація (планування, бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль) при цьому виділяючи об'єкти (процеси створення, розподілу та використання майна, економічні результати діяльності суб'єкта господарювання, господарські засоби, джерела їх утворення тощо» (Брохун, 2008).

Наведені різнотипові визначення об'єктів контролінгу очевидно слід вважати помилковими, оскільки вони відносяться до системи менеджменту. Ще одна група науковців до об'єктів контролінгу відносить інші, більш вузькі сфери діяльності підприємства, зокрема поглиблене дослідження зовнішнього середовища та інноваційні процеси, що мають місце як в галузі, так і в економіці загалом (Карминский, Оленев, Примаков і Фалько, 2002). За такої позиції до об'єктів контролінгу зараховуються різні сфери діяльності підприємства, які можна доповнювати й іншими (більш деталізованими) сферами управлінсько-господарської чи фінансово-економічної діяльності.

В численних наукових дослідженнях безпосередньо до об'єктів контролінгу відносять: «показники ефективності факторів виробництва, їх використання та організаційні фактори, потенціал організації (чисельність, основні засоби, потужність, обсяг виробництва та збуту); показники фінансового стану порівняно з прогнозними» (Пушкар, 1997). Попри наведені групування об'єктів контролінгової діяльності в економічній літературі домінує визнання об'єктом контролінгу витрат і доходів підприємства (Ананькіна, Данилочкин і Данилочкина, 2003; Давидович, 2009; Сухарева і Петренко, 2002; Чумаченко, 1995). Це пояснюється тим, що контролінг у вітчизняних дослідженнях і надалі ототожнюється з управлінським обліком чи його розширеною версією.

Узагальнюючи погляди дослідників на об'єкти контролінгу, їх можна

умовно поділити на дві групи - одні відносять до об'єктів контролінгу всі управлінські відносини, що ототожнює контролінг з менеджментом (контролінг як концепція управління), інші - обмежують зміст контролінгу показниками фінансового стану, чи зараховують до його об'єктів лише певний процес, ресурс або результат, ототожнюючи його зміст з дещо поглибленою версією фінансово-економічного аналізу деталізованої інформації про конкретні (визначені) об'єкти (Лемішовський, 2017а, с.95). Виходячи з результатів проведених досліджень та узгодженого погляду науковців і практиків щодо основної мети і спрямування контролінгу на підвищення ефективності діяльності машинобудівного підприємства, об'єктом контролінгу, на нашу думку, повинні бути показники діяльності, система яких залежить від визначених на конкретному підприємстві операційних та довгострокових цілей.

У контексті вищевказаного вибору об'єкта контролінгу машинобудівного підприємства, його суб'єктами слід визначити служби та підрозділи, які на основі сформованого механізму інструментів та методів формують систему управлінських рішень, спрямовану на підвищення ефективності діяльності підприємства. Виходячи з того однією з найбільш важливих складових предмету контролінгу є координаційна організація відносин, які виникають для досягнення управлінських цілей (Лемішовський, 2017а, с. 95).

Відповідно до визначених об'єктів можна сформулювати мету контролінгу машинобудівного підприємства. Наукові обґрунтування різних авторів щодо мети і, відповідно, функціональної орієнтованості контролінгової діяльності, суттєво різняться. У дослідженнях домінують позиції, що цілі підприємства є загальним орієнтиром контролінгу. Крім цього, аргументуються й інші цілі контролінгової діяльності: перманентна оцінка і діагностика зміни фінансово-економічного стану для встановлення тенденцій і закономірностей розвитку підприємства з аналізом впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на його результативну діяльність і позицію на конкурентному ринку (Давидович, 2009).

В узагальненому виді головну мету контролінгу розглядають через



побудову дієвої системи підтримки управлінських рішень, спрямованих на отримання досяжно можливого фінансового результату (Іванова, 2012), через якісну інформаційну підтримку управлінських рішень (Панченко, 2014). Погоджуючись з даними визначеннями та враховуючи необхідність мінімізації негативного впливу неконтрольованих ділянок роботи управлінського персоналу, основною метою контролінгу машинобудівного підприємства, на нашу думку, потрібно визнати вироблення комплексної системи механізму взаємопов'язаних інструментів та методів, які б забезпечували оптимальний результат в контексті стратегічних цілей (Лемішовський, 2017а, с. 95).

Базова основа контролінгової діяльності передбачає чітку кореляцію з визначеними цілями підприємства, а також зосередженню своїх завдань на пріоритетних, якими для вітчизняних підприємств машинобудування очевидно все ж слід вважати набуття інвестиційної привабливості. Загальні цілі машинобудівних підприємств повинні бути зорієнтовані на задоволення інтересів їх власників та управлінського персоналу. Через те, їх формулювання, вибір і взаємоузгодженість вимагають процесу балансування між інтересами управлінського персоналу та можливостями розвитку машинобудівного підприємства у вітчизняному конкурентному середовищі. Для визначення і вибору базових принципів організації виду і форм контролінгової діяльності, виникає потреба корегування основних цілей, які є загальними (визначають стратегію машинобудівного підприємства) і конкретні операційні цілі, сформульовані в розрізі окремих елементів, що їх забезпечують. Тобто, якщо наприклад метою підприємства є набуття конкурентоспроможності чи розширення сегменту ринку, то і ключові функції цього виду економічної діяльності спрямовуються на виконання цього завдання (Панченко, 2014, с. 241). В системі загальної стратегії машинобудівного підприємства операційні цілі об'єктивно чинять більший вплив на організацію контролінгу. За таких умов важливим є використання можливих способів організації контролінгу, з наданням самостійно розробленим методам нормативного статусу та обраним механізмам його реалізації у відповідності до специфіки діяльності

машинобудівних підприємств (Лемішовський, 2017а, с. 95).

Планова і контрольна функція контролінгу є важливими інструментами керівного органу в загальній системі управління підприємством, які, ураховуючи результати аналізу цільової інформаційної бази координує зміст і характер всіх складових планування діяльності на досягнення мети. За допомогою цих функцій відбувається створення основи для контролю і порівняння в подальшому планових показників з фактичними, створюючи умови для контролю й управління процесами і підприємства в цілому (Штрайт та Петрик, 1995b, с.32).

В сучасних умовах посилення конкуренції, підприємства функціонують у різних умовах. Вважаємо доцільним акцентувати пріоритетність функцій контролінгу при побудові його системи на машинобудівних підприємствах в різних ринкових ситуаціях. Для підприємств, які працюють в умовах близькості до монополії, більш характерною буде така функція контролінгу, за допомогою якої можна швидко визначити контролюючу величину в часовому та змістовому розрізах, досить точно порівняти планові та фактичні величини для виміру оцінки ступеня досягнення поставлених цілей підприємства, встановити допустимі межі відхилень від заданих параметрів та інтерпретацію причин відхилень і вироблення пропозицій для їх зменшення (Конащук та Фоміна, 2013, с. 80). Такі показники стосуються керування нарахуванням та регулюванням витрат і є надзвичайно важливими для вибору правильної функції контролінгу. В таких умовах зовнішнього середовища для правильної побудови системи контролінгу машинобудівного підприємства найбільш характерною буде функція контролю та регулювання.

Для машинобудівних підприємств, які працюють в умовах олігополії, коли всього декілька фірм контролюють весь ринок, і підприємства галузі усвідомлюють свою взаємозалежність, більш характерною буде функція контролінгу, що забезпечує інформаційну підтримку при розробці базисних бюджетів, формування та вдосконалення системи планування та встановлення потреби в інформації в часі для окремих кроків процесу планування. Зважаючи

на це, основною функцією контролінгу для таких підприємств буде функція планування (Конащук та Фоміна, 2013, с.80).

За умов, коли машинобудівне підприємство здійснює свою діяльність на основі принципів близьких до чистої конкуренції, для якої властиві такі критерії, як: кожне підприємство володіє незначною часткою всього ринку; існує наявність великої кількості фірм; значна кількість фірм у галузі виключає їхню взаємозалежність, то тоді можна припустити, що для цієї ринкової ситуації більш характерною буде така функція контролінгу, за допомогою якої можна буде аналізувати та визначати ступінь впливу різних чинників на величину сукупного результату діяльності. На основі такої домінуючої функції контролінгу також можна буде планувати та реалізовувати заходи щодо усунення та запобігання відхилень, які можуть мати місце в майбутньому, передбачати прибутковість і доцільність тієї або іншої комерційної операції (Конащук та Фоміна, 2013, с.80).

Розроблений теоретичний базис контролінгу машинобудівного підприємства поданий на рис. 1.7.

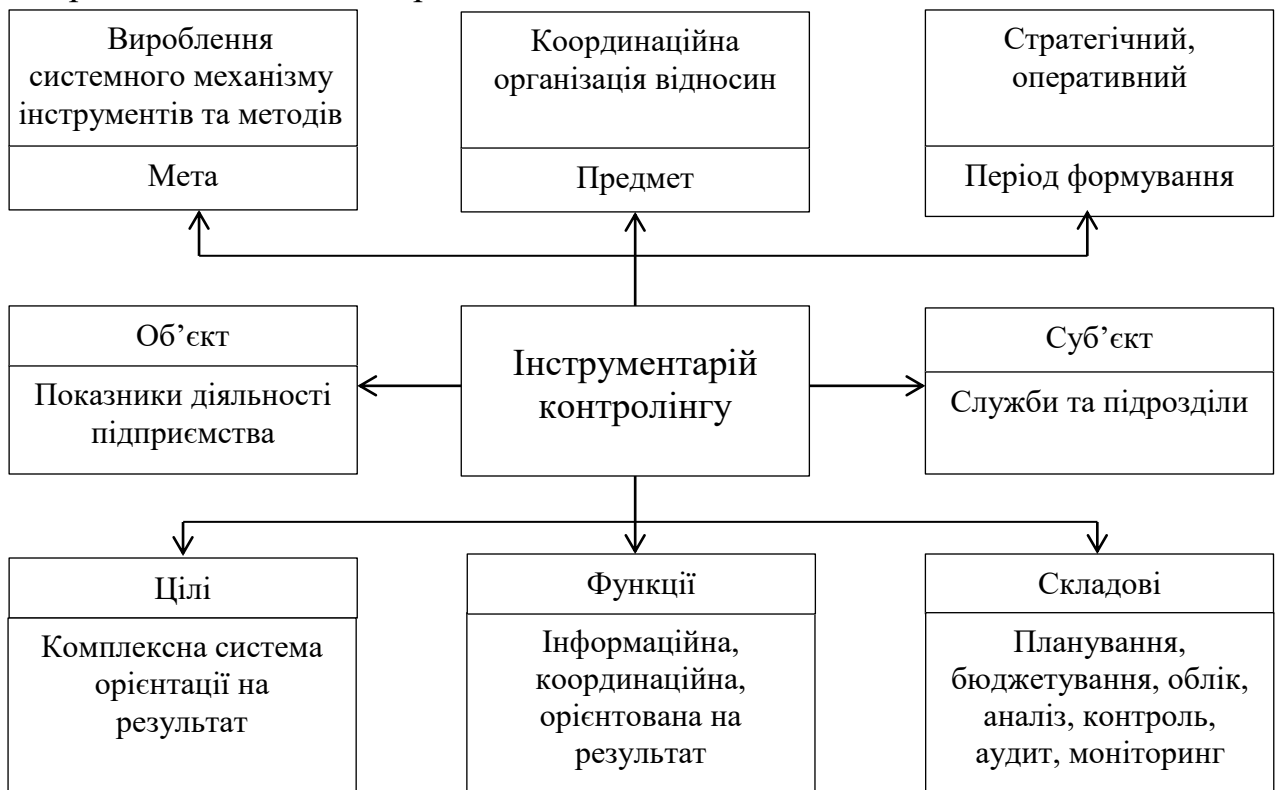


Рис. 1.7. Теоретичний базис контролінгу підприємства

Примітка: власна розробка

Для досягнення поставлених цілей системою управління контролінг повинен забезпечувати виконання певних функцій. Враховуючи сформульовані нами базові концептуальні основи контролінгу до його функцій слід віднести: інформаційну - систему інтегрованого інформаційного забезпечення, планування та контролю діяльності машинобудівного підприємства, координаційну - підтримку керівництва у процесі вирішення загального завдання координації системи управління, з урахуванням функції орієнтованої на результат (Лемішовський, 2017а, с.96).

Найпершим із завдань формування концепції контролінгу в сучасних дослідженнях вважається розроблення науково-обґрунтованого базису для контролю за виконанням управлінських рішень, який формує передумови і можливості для мінімізації ризиків і втрат у виробничо-господарських та фінансово-економічних процесах. Оскільки, ми розглядаємо контролінг як засіб координаційного процесу, то при визначенні його завдань необхідно це враховувати. Для забезпечення координаційної функції система контролінгу повинна включати всі види діяльності для досягнення цілей. До них зазвичай відносять інформаційну базу та її використання в процесах планування й контроль за виконанням планів, виявлення відхилень за тими чи іншими критеріями результативної діяльності і, на цій основі, вироблення заходів для подолання впливу негативних факторів (Панченко, 2014; Шешукова и Гуляева, 2008). Наведене вимагає створення спеціального структурного підрозділу, для прикладу на великих підприємствах Німеччини створені служби контролінгу чи спеціальні робочі місця контролерів (Штрайт та Петрик, 1995b, с. 33).

В рамках організації контролінгу, на нашу думку, необхідно виділяти завдання в межах кожної його складової, проте його загальними завданнями на машинобудівному підприємстві є наступні:

- вибір складових організації контролінгу;
- розробка системи організації контролінгу, що забезпечує формування дієвого механізму його функціонування;
- управління складовими контролінгу, що забезпечує оптимізацію витрат та нагромадження інвестиційних ресурсів;

- розробка і впровадження адекватних для цих цілей методів контролінгу в межах кожної його складової;
- організація роботи контролінгових служб;
- розробка організаційного, інформаційного та методичного забезпечення механізму складових контролінгу;
- встановлення термінів впровадження інформаційного та методичного забезпечення механізму складових контролінгу;
- створення дієвої системи контролю за дотриманням вимог до організації контролінгу (Лемішовський, 2017а, с. 96).

Контролінг, як системний вид економічної діяльності, забезпечує всі процеси управління, включаючи складові стратегії та оперативних планів, тому основні його завдання (передусім аналізу і контролю) повинні реалізовуватися визначеними методами. Слушною є думка про те, що для реалізації контролінгових завдань необхідно використовувати відповідні системні методи, на основі яких може бути визначено шляхи досягнення мети з максимально позитивним результатом і в найкоротший термін (Карцева, 2010а, с.125).

У цьому контексті варто звернути уваги на контролінговий механізм описаний Добровольською О. (2010), та наведений у Додатку Е, як комплекс засобів та інструментів реалізації основних функцій контролінгу, формою втілення якого є спостережна система експертно-аналітичного спрямування управління підприємством. У споріднених за тематикою дослідженнях доведено, що адекватний економічній ситуації методичний підхід до проведення антикризового моніторингу дає змогу проаналізувати й оцінювати ринкові та внутрішньогосподарські показники діяльності машинобудівного підприємства (Перерва та Товажнянський, 2010). При розробленні формату інструментарію контролінгу, на підприємствах вітчизняного машинобудування, необхідно враховувати галузеві особливості їх діяльності, перспективи розвитку, конкуренцію, мотивацію співробітників та ін. (Фольмут, 2007).

Завдання використання інструментів складових контролінгу полягають в забезпеченні якості контролінгових процедур щодо витрат. В системі

контролінгу машинобудівного підприємства аналіз, діагностика та моніторинг регулювання діяльності повинен бути комплексним, зосередженим на конкретних цілях та завданнях. Через те, що інструментарій кожної складової контролінгу є різним, необхідно, щоб він задовольняв основні його вимоги та забезпечував визначені завдання (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

## Завдання та інструментарій пріоритетних складових контролінгу

Складові контролінгу машинобудівного підприємства	Завдання		Інструменти	
	Аналіз	ідентифікація випуску неприбуткової продукції та процесів; виявлення та скорочення надлишкових витрати; отримання достовірної інформації про рівень рентабельності окремих видів продукції, для забезпечення конкурентних переваг підприємства;	факторний аналіз відхилень витрат фактичних від нормативних; визначення сильних та слабких сторін діяльності підприємства SWOT-аналіз; функціонально-вартісний аналіз визначення резервів зниження витрат та шляхів підвищення обсягів реалізації	
	Діагностика	виявлення змін у стані діяльності підприємства в просторово-часовому розрізі; дослідження кількісних і якісних показників діяльності підприємства, їхнє порівняння з базовими характеристиками чи їхніми аналогами, нормативними величинами; прогнозування основних тенденцій розвитку діяльності підприємства;	методи і моделі виміру фінансово-економічних ризиків, методи і аналітичний інструментарій оцінювання кредитних ризиків; моделі прогнозування платоспроможності і банкрутства підприємства; системні методи виміру ліквідності;	
	Моніторинг	контроль за досягненням операційних планових фінансових і виробничих показників; інформаційно-аналітична та експертна підтримка управлінських рішень з формування потенціалу функціонування підприємства.	система раннього запобігання та реагування; бенчмаркінг; системні засоби уникнення передумов і раннього запобігання банкрутству.	

Примітка: власна розробка

При формуванні концептуальної основи контролінгу, відповідної до умов функціонування вітчизняних підприємств загалом і машинобудівної галузі зокрема, проведено аналіз принципів і методологічних підходів використаних українськими науковцями при розробленні спорідненого за функціональним призначенням економічного інструментарію (Додаток Ж).

У наведених в додатку моделях слід, насамперед, відзначити акцентовану

функціональну спрямованість будь-якого із пропонованих типів системного інструментарію, а також конкретизоване виділення у ньому функціонально-управлінського та оцінно-аналітичного інструментарію. Безперечно, що набір інструментальних засобів у сформульованих моделях є різним і залежить від ключового об'єкта, який визначений головною метою досягнення управлінських цілей. В одному випадку (Додаток Ж.1) капіталізація обрана основним орієнтиром, що впливає із стратегічної мети управління машинобудівним підприємством, а тому добір засобів, зведений у системний інструментарій, обґрунтований з позиції забезпечення формування управлінських рішень. В іншому випадку (Додаток Ж.2) системний інструментарій сформований в розрізі оцінно аналітичного та функціонально-управлінського інструментарію, які, урахувавши визначені критерії, спрямовують управлінські рішення на ефективність діяльності машинобудівних підприємств. Подібний принцип добору інструментів і формування системного інструментарію управління застосований і при побудові моделі управління економічною ефективністю (Додаток Ж.3).

Якщо виходити із диспозиції про використання базовою основою системи контролінгу для побудови комплексного управлінського інструментарію, то виникає проблематика узгодження та інкрустації (імплементації) інформаційних потоків інших систем. В методичному плані однією із найважливіших проблем є перехід від узвичаєного одновекторного аналізування та оцінювання різних процесів і сфер діяльності підприємства, властивого окремим системам чи моделям, до розкриття результативної діяльності підприємства в більш обширних координатах (Лемішовський, 2016b). Загалом науковці і практики дотримуються позиції про те, що зведення у систему найефективніших методів та інструментів зробить систему контролінгу більш доступною для вітчизняних підприємств, підвищить її популярність та мотивацію для практичного застосування (Русановська, 2013, с. 97).

Отже, на основі визначеного функціонального змісту контролінгової діяльності, вибору її складових, обраного концептуального базису, можливостей традиційно використовуваних інформаційних систем, а також

методів аналізу, моніторингу і діагностики, можливостей забезпечення координації і взаємозв'язку методико-технічного апарату цих систем, нами пропонується наступний підхід до формування концептуальної основи системи контролінгу машинобудівного підприємства (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Концепція контролінгу з інкрустацією інформаційно-аналітичної бази управлінських інструментів

Примітка: власна розробка

Отже, концептуальна основа контролінгу повинна базуватися на системному масиві інформаційних потоків і включати оціночно-аналітичні інструменти, інструменти формалізованої інформації й оперативної оцінки та інструменти спеціальних функцій, основою яких є складові контролінгу. В цій базовій розробці обов'язковим повинно стати врахування моделі контролінгової діяльності та критеріїв оцінки її ефективності.



### 1.3. Вітчизняний та зарубіжний досвід використання контролінгу в діяльності підприємства

У сучасній практиці управлінської діяльності контролінг як базовий управлінський інструмент набуває дедалі більшої популярності. Зниження рівня прогнозованості економічних процесів, особливо стосовно довгострокового періоду, послабило дієвість визнаних у світогосподарській практиці інструментів стратегічного управління, інструментів управлінського контролю, методів оцінювання ефективності операційної діяльності.

Для ефективного управління підприємствами машинобудування неодмінною умовою для удосконалення його методів є створення адекватної для конкретної управлінської моделі дієвої на практиці інформаційно-аналітичної і контрольної системи на основі вивчення закордонного і вітчизняного досвіду.

Для підприємств національної економіки корисним є приклад застосування системи контролінгу компаніями в розвинутих країнах, але ще більш важливим є його зміст і характер на підприємствах перехідних економік, що може відігравати суттєву роль для адаптації цього виду економічної діяльності до вітчизняних умов. З низки причин вітчизняна практика не може раціонально використовувати варіанти зарубіжної організації служби контролінгу: важливим в цьому аспекті є пристосувати чужий досвід до вітчизняної специфіки господарювання.

Найперше слід дослідити функціонування контролінгу на підприємствах провідних у застосуванні цієї концепції країн (Німеччина та США). При цьому відзначимо, що у США та Німеччині роль контролінгу дедалі зростає, забезпечуючи його інструментарій методами формування сучасних облікових систем (Wolfgang, Baltzer and Ulrich, 2011, p. 45; Named, Habibollah and Baqer, 2010, p.195). Вітчизняні підприємства машинобудування здійснюють свою діяльність у кризових умовах трансформаційної економіки, що вимагає впровадження мобільних інструментів управління. Насправді і розвиток

контролінгу у Німеччині та США був зумовлений насамперед всесвітньою економічною кризою, більш жорсткими нормами оподаткування і складними формами фінансування (Лихацька, 2003; Kapu Arachchilage, and Smith, 2013). Тому, стосовно формулювання адекватної для вітчизняної практики системи контролінгу, його впровадження в цілому чи деяких елементів на підприємствах України науковцями аргументується доцільність «вивчення досвіду його розвитку у Німеччині та США» (Шрайт та Петрик, 1995с, с. 32, Губачов та Петручевич, 2001, с. 69).

У практиці використання контролінгу сформувалися дві моделі контролінгу: американська та європейська (німецька), тому його безпосередня організація залежить від того, яка з концепцій контролінгу (європейська (німецька) або американська) покладається в основу контролінгу конкретного підприємства. За американською концепцією до контролінгу належать і завдання зовнішнього обліку (фінансовий і деякі види актуарного обліку). У базову основу німецької концепції контролінгу покладається внутрішній (управлінський) облік, сформований відповідно до специфіки і характеру діяльності конкретного підприємства. Завданнями такого виду обліку є, як правило, складання звітів за витратами та доходами, а також внутрішньогосподарської звітності: звіту про прибутки й збитки, балансу в різних розрізах, звіту про податки, митні платежі тощо.

Відокремлення управлінських функцій на підприємствах розвинених європейських країн (Великобританії, Франції) призвело до утворення окремих систем - планування та внутрішнього контролю, складовою частиною яких став внутрішній аудит (у Франції) та система внутрішнього аудиту підприємства (у Великобританії). Розширення змісту, характеру та функцій контролю і надання дедалі більшої значимості внутрішньому аудиту, особливо в крупних компаніях, створили спеціальні організації (наприклад, Інститут внутрішніх аудиторів у Великобританії, Асоціація контролерів у Німеччині).

Аналітичні й науково-прикладні огляди щодо досвіду використання контролінгової діяльності в США свідчить, що традиційні для контролера

функції передаються віце-президенту по фінансах (CFO). При цьому також відзначимо, що в порівнянні з теоретичними основами контролінгу, контролерам на цих підприємствах підлягає значно ширший спектр бізнес-операцій. Зокрема контролери, володіючи знаннями і досвідом організації фінансового обліку, мають своїм завданням наповнення більш об'ємних компонентів інформаційних систем. Крім того, контролери американських компаній за родом своїх завдань і визначеної діяльності дотичні до організації фінансових систем підприємства, впливають на окремі аспекти фінансового менеджменту, а також формування внутрішньо управлінської звітності, розріз якої, як правило формується за центрами відповідальності та аналітичними показниками прибутковості.

Ефективність застосування контролінгу в провідних компаніях світу (табл. 1.4) доводить досвід провідних фірм.

Таблиця 1.4

## Ефективність застосування контролінгу в провідних компаніях світу

Назва компанії	% зростання ефективності управління	% зростання ефективності виробничого процесу
Akai	11,8	8,4
AIG	7,2	14,9
BP	9,1	19,6
LG	18,7	25,9
Samsung	24,2	18,0
Sony	25,0	18,4
Kodak	11,7	31,9
Nokia	10,2	25,3
Mazda	9,9	22,9
Siemens	9,3	21,5
Shell	8,6	19,0

Примітка Сформовано на основі (Koller, 1994)

Зміни середовища ведення бізнесу, поглядів на корпоративну ефективність зумовлює потребу адаптації контролера до істотно нових вимог, які включають стратегічне планування і ринкові критерії вартості бізнесу. На

теперішній час американський контролер повинен мати сучасне розуміння формування стратегії підприємства, сучасні підходи до розробки цілей, які значно розширюються.

В Німеччині контролінг, який має багаторічну історію, набуває дедалі більшого використання, зокрема на великих компаніях. Домінування контролінгових систем у великих компаніях пов'язується із зростанням на таких підприємствах потреби внутрішньофірмової прозорості. З точки зору продуктивності (паритет витрат і вплив на результат) контролінг відносять до ризикових проектів, а тому зацікавленість новими інструментами у сфері контролінгу першими виявляють великі компанії, бо в сучасних економічних умовах малі та середні компанії, як правило, не спроможні виконувати ризикові проекти. На практиці контролінгова діяльність вимагає конкретної прив'язки до динамічно мінливих умов економічного середовища, а тому такі підприємства очікують спочатку на більш очевидні результати впровадження контролінгових систем у великому бізнесі.

Використання на практиці контролінгу підприємствами Німеччини зазвичай диференціюють за галузевою специфікою суб'єктів господарювання. Найбільшого розкриття використання контролінгу наведено для виробничих компаній. Це закономірно, оскільки для таких підприємств об'єктивною є цінова конкуренція, постійне оновлення виробничих технологій, скорочення життєвих циклів продуктів, зростання непрямих витрат.

В практиці німецьких підприємств виділяють такі основні концепції контролінгу:

- орієнтованість концепції на систему обліку, яка дозволяє в будь-який момент часу отримати необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень;
- орієнтованість концепції контролінгу на інформаційну систему в єдиному центрі всієї необхідної інформації для прийняття рішень;
- орієнтованість на систему управління, її координацію.

Незважаючи на англо-американське коріння, представники німецької

школи бізнес адміністрування здійснили найбільший вплив на розвиток сучасної теорії контролінгу. Таким чином, європейський довід застосування контролінгу відрізнявся від американського. Якщо в США контролінг розвивався виключно в прикладному аспекті, то в Німеччині та інших європейських країнах була більш розвинутою теоретична концепція контролінгу. На думку німецьких вчених Р. Манна та Е. Майера, рішення щодо впровадження системи контролінгу та формат його організації входить у компетенцію власника підприємства. Відповідно до такої позиції на вітчизняних підприємствах відповідальність за впровадження системи контролінгу покладається на їх керівника. При використанні даної концепції доцільно також користуватися послугами стороннього консультанта, оскільки контролінгові рішення вимагають координації знань з економіки й організації виробництва, бухгалтерії, податкових питань тощо.

На більшості підприємств Німеччини фахівці, які займалися контролінгом, перекваліфікувались на радників та координаторів управління підприємством з різних питань, в т.ч. й економіки і організації виробництва. Адаптація до нових економічних умов і розвиток теоретико-прикладних засад контролінгу як окремої сфери економічної діяльності обумовлений низкою факторів:

- кардинальними змінами в управлінських корпоративних технологіях, диференціацією та глобальним функціонуванням компанії;
- зростанням кількості мінливих факторів ведення бізнесу, необхідних для прийняття управлінських рішень;
- ускладненням конкурентного середовища функціонування підприємств, зокрема формування конкурентного поля з національних і зарубіжних компаній;
- зростанням та ускладненням обсягу й змістового набору інформації, необхідної для об'єктивної оцінки з аналізом чинників впливу на певні об'єкти;
- ускладненням формату комунікацій та циклу прийняття рішень, що вимагає зміни методів та засобів в системі контролінгу і високої компетенції кадрів.

Початкові теоретико-методичні розробки контролінгу німецьких авторів базувалися на підходах практики застосування аналогічних інструментів, зокрема тих, які використовувалися на філіалах американських корпорацій. Проте, неправильне розуміння безпосередньо змістового і функціонального призначення такого виду економічної діяльності, недостатньо точна інтерпретація його завдань і функцій контролінгу спричинили, що спочатку до нього ставилися критично у країнах Європи (Німеччини, Австрії, Франції). З появою практичних результатів, насамперед розширенням і наданням об'єктивного інформаційного поля для управлінських потреб, критичні ставлення як серед теоретиків, так і практиків на європейських підприємствах змінилися.

На відміну від Німеччини, де більше розвивалася теоретична концепція контролінгу, у США контролінг більшою мірою має прикладний характер, переважає прагматичний підхід і тісний зв'язок контролінгу з практичним менеджментом (Панченко, 2014; Mensh, 2001; Carenys, 2012). Досить різнопланові розробки теоретико-концептуальних засад контролінгу з чисельними дискусійними моментами (координаційними функціями цієї системи, базові об'єкти місце в управлінській структурі тощо) сприяли утворенню у цій країні низки наукових та освітніх організацій, насамперед їх базової організації – *Controller-Institut zur Ausbildung in Unternehmensplanung und Rechnungswesen Gmb, Caunting* (Інститут контролерів з питань освіти у сфері планування підприємства і обліку). Початковими завданнями цієї організації було підготовка кадрів з взаємопов'язаних процесів планування і обліку, їх розвиток для зростаючих потреб управління. З 1971 р. *Controller-Akademie* (Академія контролерів) проводить приватні і суспільні семінари, потім засновано *Controller-Vereine.V.* (Союз контролерів). Наступним етапом на шляху впровадження ідей і філософії контролінгу стало видання журналу «*Controller*» (1989 р.).

Порівняння функціональної орієнтованості і змісту американської та німецької моделей контролінгу дає змогу відзначити, що німецька концепція

контролінгу має більшу орієнтованість на інформацію внутрішнього обліку і внутрішню управлінську звітність та, як наслідок, переважає планова, документальна, контрольна його функції. На противагу внутрішній інформації, американська система контролінгу використовує, крім показників внутрішнього обліку, введення у цю систему зовнішніх формалізованих і неформалізованих показників.

Однією з найвпливовіших організацій у сфері контролінгу є Міжнародна група контролінгу (International Group of Controlling), заснована у 1995 р. з метою поширення єдиної концепції контролінгу, яка об'єднує чисельних учасників з 15 країн, зокрема як фахівців компаній, так і науковців освітніх установ з Європейських країн та деяких країн Східної Європи (Білорусі та Росії). Безперечно, що виходячи із різного стану державних економік, підприємств-учасників різних сфер і видів економічної діяльності і, відповідно, різних потреб управління, певної (умовної) системи принципів та стандартизації такого виду економічної діяльності не передбачається. Проте, основні цілі Міжнародної групи контролінгу спрямовані на формулювання основних вимог до професійної компетентності і ролі контролера в управлінській системі підприємства, які динамічно змінюються із зміною принципів і завдань корпоративного управління. У цьому контексті ця організація здійснює різноманітні заходи щодо підвищення попиту на ринку на освітні програми з контролінгу і забезпечення їх високої якості. До її функцій входить також визначення стандартів якості діяльності членів групи і сертифікація навчальних програм (Сайт International Group of Controlling).

Міжнародна група також організовує різноманітні форуми для обміну ідеями щодо створення бази для узгодження і подальшого розвитку концепцій контролінгу, а також для вироблення єдиної термінології контролінгу. Важливим, на наш погляд, є організація налагодження зв'язків з науковими колами і суміжними дисциплінами, що сприяє подальшій розробці основ для подальшої сертифікації фахівців у сфері контролінгу (Сайт International Group of Controlling).

Систематизована інформація про особливості застосування складових контролінгу на підприємствах різних країн подана в табл. 1.5.

Таблиця 1.5

## Складові контролінгу в зарубіжних країнах

Складові контролінгу	Німеччина	США	Польща	Росія
Облік	+	+		
Оперативне планування	+		+	+
Стратегічне планування	+	+	+	
Аналіз	+	+	+	+
Консалтинг		+		
Координація	+			
Інформаційне забезпечення	+	+	+	+

Примітка: Узагальнено автором

Отримані результати аналізу використання управлінських технологій та інструментів управлінського контролю в практиці підприємств країн що розвиваються показали, що популярними методами системи управління є збалансована система оцінних показників BSC та організація управління на основі принципів клієнт-зорієнтованої системи взаємовідносин із контрагентами ринку. Наведене засвідчує, нехай і досить опосередковано, про розуміння потреби переходу на ринкові методи управління країнам, що розвиваються, сучасні критерії їх ефективності, та використання відповідних для таких цілей управлінських інструментів, зокрема концепцій споріднених контролінгу.

Концепція збалансованих показників (Balanced Scorecard – BSC) була розроблена для розширення інформаційного поля, залучення зовнішніх індикаторів про загальний стан економіки, формування внутрішньо корпоративного інструмента координації рівномірного розвитку всіх бізнес-процесів на підприємстві та посилення дієвості управлінського контролю за цими процесами, професором кафедри управлінського обліку Гарвардського університету Р.С. Капланом і фінансовим аналітиком Д.П. Нортоном. У своїй засадничій функції ця система базується на розширеній й модифікованій версії управлінського обліку і є спорідненою із орієнтованою на досягнення цілей



інтегрованою системою інформаційно-аналітичної та методичної підтримки управлінської системи. На зміст і функціональну орієнтованість вказують самі розробники: «концепція BSC бере свій початок із системи оцінки ефективності» (Kaplan and Norton, 1992). Надалі BSC прийнято вважати системою управління із прямим і зворотним зв'язком, тобто, подібно як і в багатьох випадках характеризують контролінг – «міжфункціональним напрямом управлінської діяльності»; «інструмент координації управлінських структур підприємства» тощо.

Концепція іншої системи збалансованих показників (BSC L.Maisel (Л. Мейсел)) також є спорідненою як із системою BSC (базова методологічна основа і загальна концептуальна спрямованість інструментарію), так і з характеристикою окремих концепцій контролінгу. Вона також включає чотири напрямки, на основі яких визначається ефективність діяльності компанії.

В системі управління зарубіжної практики використовується також основа концепції «Піраміда ефективності» (С. McNair, R. Lunch, K. Cross), яка базується на зв'язку клієнтоорієнтованої корпоративної стратегії з фінансовими показниками. Для забезпечення комплексності виміру цей інструмент доповнено декількома ключовими якісними показниками. У цьому інструменті стратегічного управління ефективністю функціонування суб'єкта господарювання враховані чинники зовнішнього середовища, на основі чого управлінській системі забезпечується можливість оперативно реагувати на зміни в навколишньому середовищі. Така система управління може бути використана при побудові концепції контролінгової діяльності.

Виходячи із останніх концептуально-методологічних розробок у сфері контролінгу, подібною можна вважати і систему EP2M (Effective Progress and Performance Measurement – вимірювання ефективності та продуктивності). Цей інструмент управлінського контролю, розроблений С. Адамсом (С. Adams) та П. Робертсом (P. Robverts), спрямований на оцінку ефективності діяльності підприємства для досягнення встановлених цілей. EP2M базується на чотирьох напрямках: обслуговування клієнтів і ринків; удосконалення внутрішніх процесів; управління змінами та стратегією; власність і свобода дій. За функціональною

зорієнтованістю цей інструмент спрямований на забезпечення максимізації доданої вартості для кожної групи зацікавлених осіб, яка виступає ключовим критерієм ефективності використання цієї концепції. Доцільними в системі інструментальних засобів контролінгу для виміру ефективності бізнесу в контексті стратегічного управління є й базові засади французької *tableau de bord*, у якій достатньо розробленими є критеріальні деталізовані показники, в т.ч. й нефінансового характеру для нижніх рівнів структури управління. Цільові показники *tableau de bord* визначаються виходячи із розробленої стратегії, які повинні координувати низові рівні управлінської структури. Достатньо об'єктивний аналіз впливу зовнішніх факторів на ефективність діяльності підприємства цією системою не передбачений, оскільки використовувані в ній фінансові індикатори переважно орієнтовані на внутрішні бізнес процеси, підвищення ефективності виробництва (Мельник, 2007, с. 276).

В теорії і на практиці підприємств різних держав по-різному підходять до визначення служби, яка повинна вирішувати завдання в рамках визначеної контролінгової діяльності. В теоретичних розробках наводяться аргументації про те, що створення спеціальних відділів (служб) контролінгу доцільним є на великих підприємствах. Практика також показує, що великі обсяги економічної діяльності та опрацювання великого масиву інформації не перешкоджатиме конкретній роботі працівника такого відділу чи служби. Чисельність відокремленого підрозділу контролінгу рекомендується формувати у різній кількості контролерів, проте важливими є їх конкретні посадові обов'язки, дотримання командного принципу роботи і налагодження співпраці з іншими структурними підрозділами.

На основі опрацьованої економічної літератури, щодо застосовуваних контролінгових методів у теорії економічного розвитку зарубіжних підприємств та практиці їх діяльності сформовано у табл. 1.6. Проте найбільш важливим є доцільне поєднання цих методів контролінгу для отримання синергетичного ефекту від їх взаємозв'язку.

## Методи контролінгу у зарубіжних країнах

Методи контролінгу	Німеччина	США	Польща	Росія
Бюджетування	+	+	+	+
Функціональний аналіз		+		
Факторний аналіз				+
Вартісний ABC та XYZ- аналізи	+			
Balanced Scorecard		+		
Матриця Мак-Кінсі	+			
Аналіз конкурентних переваг Портера	+			
Аналіз точки беззбитковості	+		+	+
SWOT-аналіз	+	+	+	+
Аналіз цінової собівартості	+			
Бенчмаркінг		+		
Матриця БКГ		+		
Аналіз витрат за центрами обліку і звітності		+		+
Аналіз відхилень			+	
Аналіз ризиків			+	+

Примітка: Узагальнено автором

У країнах пострадянського простору контролінг почали застосовувати з 90-х років минулого століття. Передумовами для цього стали: ринково орієнтований розвиток національних економік, очікуване зростання прибутковості, передумови стабілізації фінансового стану підприємств, але насамперед визначальною виступала можливість залучення інвестицій західних компаній. Основними чинниками, які обумовили інтерес до застосування контролінгу в російських компаніях стали досягнення підприємствами піку свого життєвого циклу, яке вимагало додаткових внутрішніх резервів чи зовнішніх інвестицій.

Безперечно удосконалювати рівень управління своїм підприємством, доводити його до світових стандартів і принципів корпоративного управління властиве всім власникам. Проте, незважаючи на вироблені загальносвітові підходи, концепція контролінгу має свої національні особливості, зокрема вважається, що схему контролінгу, яка функціонує за кордоном, неможливо імплементувати повною мірою в наших умовах (Хайлук, 2005, с.37), оскільки кожна країна має свою власну економічну модель та умови ведення бізнесу.

Разом з тим, в кожній країні вироблені базові принципи контролінгу, які є універсальними щодо використання.

Польща як колишня держава соціалістичної планово-регульованої економіки також традиційно зорієнтована на домінування процесів планування, аналізу відхилень і бюджетування. Проте, зі вступом до ЄС польські фахівці з контролінгу дедалі більше популяризують доцільність його впровадження у сучасну управлінську систему, який на теперішній час починає використовувати не тільки середній, але і малий бізнес.

З низки різних об'єктивних і суб'єктивних факторів, керівники більшості вітчизняних промислових підприємств, у т.ч. машинобудівних, не використовують контролінг у власній діяльності, насамперед через недостатню проінформованість про його результативність. А це, у свою чергу, істотно погіршує результати функціонування машинобудівних підприємств, здійснює вплив на зниження рівня їх конкурентоспроможності та поширення неплатоспроможності, збитковості та неліквідності.

З метою створення ефективного управління із застосуванням сучасної системи контролінгу машинобудівні підприємства України повинні перейняти світову практику організації контролінгової діяльності не за традиційною функціональною ознакою, а за специфікою діяльності, «яка групується навколо певного типу послуг (робіт, продукції) та містить у собі необхідні структурні підрозділи, тобто центри відповідальності» (Калайтан, 2008, с.139).

Аналіз зарубіжного досвіду свідчить, що впровадження контролінгу впливає на підвищення якості та результативності управління за рахунок визначення пріоритетів - інтеграції окремих його елементів в функції управління. Враховуючи досвід країн, в яких система контролінгу є розвиненою, вітчизняні машинобудівні підприємства будуть мати можливість:

- оперативніше і більш об'єктивно здійснювати процедури ціноутворення на «позамовну» продукцію, частка якої на вітчизняних машинобудівних підприємствах є достатньо високою;

- створювати формалізовані внутрішньофірмові інформаційні потоки

документообігу для оперативного фіксування процесів виконання завдань за показниками, доведеними різним функціональним структурам з метою забезпечення намічених цілей підприємством показників;

- забезпечувати інформаційну базу для поточного контролю та аналізу результатів фінансово-господарської діяльності машинобудівних підприємств;
- визначати реальні причини тих або інших явищ і сприяти формуванню стилю управління;
- удосконалювати методи автоматизації функції обліку, контролю, аналізу та планування своєї діяльності.

На сьогоднішній день питання організації контролінгу машинобудівних підприємств України вирішуються індивідуально для кожного підприємства з урахуванням специфіки та обсягів їх діяльності. У більшості випадків функції контролінгу виконує бухгалтерська служба чи фінансово-економічні підрозділи підприємства, що крім невисокої дієвості виконання таких функціональних завдань, заважає ще й виконанню їхніх прямих обов'язків. Тому вітчизняними науковцями дотримується погляд про доцільність виділення системи контролінгу в окрему структурну одиницю (Бондар, 2007, с.208). Створення відокремленої служби контролінгу забезпечить методичну та інструментальну базу для підтримки основних функцій менеджменту: планування, обліку та аналізу, контролю, а також оцінки ситуації прийняття управлінських рішень.

Вищенаведений досвід впровадження контролінгу зарубіжних компаній вказує на доцільність виділення контролінгової діяльності в окрему структурну одиницю. Проте використання їх діючої схеми та перенесення її на господарські умови діяльності вітчизняних підприємств є вкрай складним, оскільки на вітчизняних підприємствах існує традиційно вироблений підхід до управління, вимушеним аспектом якого є реакція на ситуативні зміни в економіці, а також відмінність в інформаційно-статистичній й облікових базах даних, які є суттєвими для підприємств України і розвинутих країн Заходу.

## Висновки до розділу 1

1. Сучасний фінансово-економічний стан вітчизняних підприємств машинобудування, їх низькорентабельна (у багатьох випадках збиткова) діяльність, невисокий рівень конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості вимагають кардинальних змін в підходах до управління підприємствами галузі. Можливість застосування нових управлінських технологій та механізмів пов'язується у першу чергу з впровадженням на підприємствах дієвого інструментарію, яким є система контролінгу.

2. Контролінг відіграє важливу роль в управлінні підприємством та в багатьох випадках розглядається одним із дієвих і ефективних інструментів управлінських систем. Насамперед, контролінг слід розглядати відособленою синтезованою інформаційною системою, зміст і сутність якої полягає в динамічному процесі перетворення та інтеграції методів різних інструментальних засобів з метою їх координації в системі отримання, оброблення інформації і забезпечення процесів підготовки управлінських рішень на більш обґрунтованій основі інформаційних потоків. Зростаюча динаміка і комплексність підприємства та загальноекономічного середовища зумовлюють подальшу орієнтацію на ці умови системи управління, що формулює виражені тенденції розвитку контролінгу.

3. Одним із шляхів розв'язання існуючих на підприємствах машинобудування проблем є використання концептуальної базової основи контролінгу на основі якої формується його інструментарій. В основу цього виду економічної діяльності покладається завдання координації управлінської діяльності з метою досягнення цілей підприємства, інформаційної та консультативної підтримки процесів формування та прийняття раціональних управлінських рішень, контролю за їх використанням. Система контролінгової діяльності на вітчизняних підприємствах машинобудівної галузі розглядається базовою для створення і функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством, яка прямими і зворотними зв'язками пов'язує

системи планування, обліку, бюджетування, контролю, аналізу та моніторингу.

4. Під контролінгом ми пропонуємо розглядати інтегровану систему діяльності служб та підрозділів підприємства, яка на основі визначеного механізму інструментів та методів формує систему управлінських рішень спрямовану на підвищення ефективності діяльності та розвитку підприємства. Така діяльність є функціональною підтримкою, сервісною функцією системи управління підприємством, для посилення його ефективності.

5. У сучасній економіці не існує чітко формалізованої системи контролінгової діяльності, оскільки концепція контролінгу дуже чутлива до специфіки, характеру і економічних умов функціонування конкретного підприємства, а також того факту, що концептуально-методичний базис контролінгу постійно розвивається. Дослідження вітчизняного і зарубіжного досвіду теоретичних розробок і практики впровадження контролінгу дозволяють виділити три підходи до трактування контролінгу: контролінг як інформаційна система, контролінг як інструмент координації, контролінг як функція орієнтована на результат. На основі аналізу наукових концепцій вважаємо, що контролінг є системною управлінською діяльністю, предметом якої є синхронізація системи управління щодо координування, реагування та адаптації до змін внутрішніх і зовнішніх чинників з метою досягнення поставлених цілей.

6. За результатами дослідження розроблено концептуальний базис контролінгу машинобудівного підприємства. Об'єктами контролінгу визначено показники діяльності підприємства, його суб'єктами служби та підрозділи, які визначають та впливають на дані відносини. Виходячи з цього предметом контролінгу машинобудівних підприємств є координаційна організація відносин, які виникають для досягнення управлінських цілей. Щодо мети контролінгу, нею визначено вироблення комплексної системи контролю, яка б забезпечувала оптимальний результат в контексті стратегічних цілей машинобудівних підприємств, при цьому ціллю контролінгу є комплексна система орієнтована на результат. Для досягнення цілей контролінг в системі управління підприємством повинен забезпечувати виконання наступних

функцій: інформаційної - системи інтегрованого інформаційного забезпечення, планування та контролю діяльності підприємства, координаційної - підтримки керівництва у процесі вирішення загального завдання координації системи управління, функції орієнтованої на результат.

7. В умовах перманентних змін в економіці важливою складовою контролінгу визнається інформаційна база моніторингу функціонування підприємства, оскільки він забезпечує врахування впливу факторів зовнішнього середовища і, відповідно, можливості своєчасного реагування управлінської системи на соціально-економічні явища, формуючи підстави для використання його компенсаторних можливостей. Система показників та індикаторів моніторингу є основою контролінгу, найбільш активною частиною його механізму. З функціональних позицій його потрібно розглядати як інформаційно-аналітичну базу для забезпечення економічної діагностики та прогнозування, визначення розмірів відхилень практичних результатів від передбачуваних, виявлення причин цих відхилень та урахування цих факторів у процесах підготовки і прийняття управлінських рішень.

8. Аналіз практики використання методів контролінгу в системі управління підприємствами України дозволяє констатувати, що на сьогодні впровадження конкретизованої системи контролінгу є незначним, проте передумови широкого застосування даної концепції поступово формуються. Разом з тим існують стримуючі фактори: нестабільність політичного середовища, яка має значний стратегічний вплив на бізнес, неузгодженість процесів перерозподілу власності. Попри те, дедалі більше керівників вітчизняних підприємств, перебираючи досвід закордонних, все ж досліджують можливості використання як системи контролінгу загалом, так окремих її елементів. Таким чином вітчизняним підприємствам потрібно обрати власну модель контролінгу, беручи за основу при цьому апробований зарубіжний досвід.

Наукові результати, висвітлені в розділі 1, опубліковано в працях автора (Лемішовський, 2014; Лемішовський, 2015а; Лемішовський, 2015b; Лемішовський, 2015c; Лемішовський, 2015e; Лемішовський, 2016b; Лемішовський, 2017a).



## **РОЗДІЛ 2**

### **АНАЛІЗУВАННЯ КОНТРОЛІНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ТА ЇЇ ЕФЕКТИВНОСТІ**

#### **2.1. Аналізування стану та перспективи розвитку контролінгової діяльності на підприємствах машинобудування в умовах вітчизняної економіки**

Аналіз базових засад управління підприємствами галузі доводить, що на теперішній час характерними є управлінські рішення за відхиленнями. Тому й зміст інформаційно-аналітичної бази для управління машинобудівними підприємствами переважно ґрунтується на зіставленні планових і фактичних показників діяльності, їх порівнянні за ряд років, а також переважанні показників поточної результативності у порівнянні з показниками майбутнього розвитку, наприклад, нарощуванням ринкового і конкурентоздатного потенціалу. Методи управління підприємствами галузі на такій інформаційній основі не потребують використання економічного інструментарію, властивого для умов сучасної економіки.

Безперечно, що основна (базова) мета оцінно-аналітичної складової у концепції навіть ситуативного чи реакційного управління машинобудівним підприємством полягає не тільки у встановленні об'єктивних результатів операційної діяльності та встановленні факторів впливу на них, але й у підтримці управлінських рішень щодо можливих шляхів і параметрів нарощування потенціалу (фінансово-економічного, управлінського, маркетингового, інноваційного тощо). Тому у вітчизняних дослідженнях дотримуються позиції, що саме «система контролінгу на підприємстві дасть змогу здійснювати реальну, незалежну оцінку результатів діяльності, яка у будь-якому разі надасть змогу контролювати процес виконання поставлених цілей та допоможе забезпечити позитивний фінансовий результат» (Петриківа

та Лубенська, 2017, с.331), а її використання інструментом виходу вітчизняних підприємств з кризового стану (Добровольська, 2010).

Для визначення інформаційної обізнаності щодо стану та можливостей і необхідності впровадження контролінгу на машинобудівних підприємствах, а також стосовно його функціонального призначення і змісту, протягом 2015-2017 рр. проводилось опитування керівників різних рівнів управління, працівників економічних, фінансових, облікових та контрольних служб машинобудівних підприємств (загалом було опитано 76 осіб із 22 підприємств із співвідношенням працівників середнього і вищого рівнів управління приблизно 60% на 40%). Варто зауважити, що із загальної кількості опитаних працівників 65% на керівних посадах працюють понад 5 років і тільки 1,2% - тих, хто попрацював в адміністрації менше року.

Такий підхід до формування вибірки є, на наш погляд, виправданим, оскільки, як свідчить практика, саме такі керівники найчастіше приймають рішення щодо координації систем управління, достатньо добре знають потребу в інформаційно-аналітичній базі, мають прямий чи опосередкований вплив на зміну управлінських структур, в т.ч. впровадження контролінгу. При цьому відзначимо, що однією з важливих особливостей опитування є виокремлення з-поміж усіх працівників середньої ланки управління тих, що мають безпосереднє відношення до виробничого процесу в машинобудуванні (головні інженери, технологи керівники конструкторських бюро та ін.), а також профільні фахівці економічних, фінансових та облікових служб (Лемішовський, 2017b).

Базовим інструментом для опитування була розроблена анкета (Додаток 3). Конкретні завдання, які ставились під час опитування, полягали у з'ясуванні думок експертів, насамперед щодо задоволення потреб різних рівнів управління використовуваною на теперішній час інформаційно-аналітичною базою, результатами традиційних для української практики методів аналізу, контролю, планування, а також системою даних існуючої облікової практики, включаючи управлінський облік. Окремо й акцентовано винесено питання щодо доцільності інтеграції в одному (базовому) економічному управлінському

інструментарії ключових методів і засобів та механізмів управління (синтез функцій менеджменту), об'єднання їх у систему, зорієнтовану на досягнення операційних і стратегічних цілей. В анкетуванні також висунуто важливе, на наш погляд, питання щодо основного ключового орієнтира для управління ефективним функціонуванням підприємства, тобто базового показника, на основі динаміки якого можна збалансувати операційну результативність і формування критерію довгострокового розвитку, узгодити прибуткову і сучасну вартісно-орієнтовану концепцію управління. Експертам було запропоновано оцінити таким показником показник економічної доданої вартості (EVA) (Лемішовський, 2017b).

Результати проведених досліджень засвідчують те, що більшість опитаних респондентів 68% (рис. 2.1) не задоволені діючою на сьогодні практикою добору й формування інформаційного поля, яке не повністю задовольняє потреби управління машинобудівним підприємством в умовах сучасної економіки.

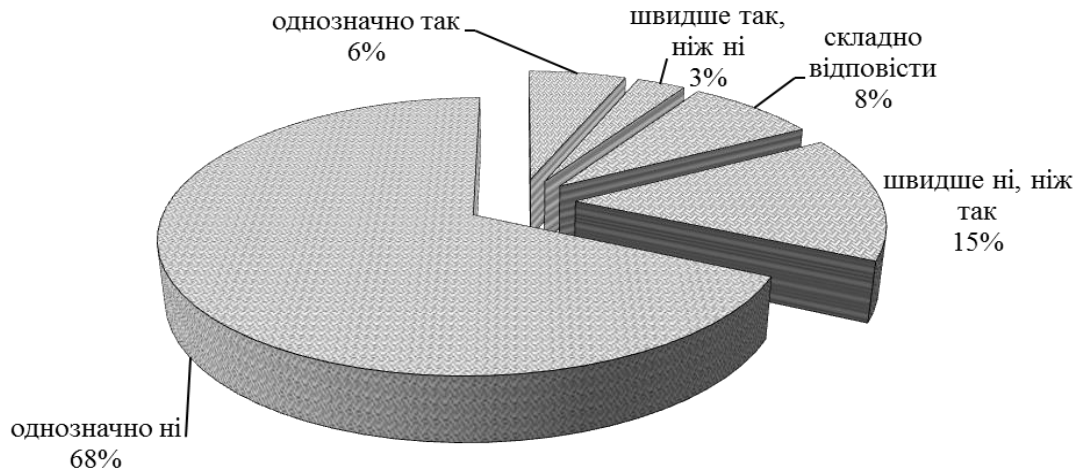


Рис. 2.1. Рівень задоволення інформаційним потребами управлінського персоналу машинобудівних підприємств

Примітка: узагальнено на основі результатів анкетування

Сформована оцінно-аналітична база традиційними для вітчизняної практики методами аналізу, контролю, планування на основі даних існуючої системи бухгалтерського обліку також на думку опитаних працівників вважається недостатньою, й для потреб забезпечення кращих позицій

підприємства на ринках капіталів та інвестицій, а також формалізація нарощування вартості як підприємства, так і його бізнесу. До таких респондентів належить управлінський персонал вітчизняних машинобудівних підприємств ПАТ «Дрогобицький завод автомобільних кранів», Червоноградське ВАТ «Зміна», ТДВ «Львівський експериментальний механічний завод», ПАТ «Мукачівський завод «Точприлад» та ін., тобто працівники з багатолітнім досвідом діяльності на ринку. У вибірку 6%, які задоволені інформаційно-аналітичною базою в системі управління входять працівники ТЗОВ «Леоні Беарінг систем УА ГМБХ», ТОВ «Джейбіл Сьоркіт Юкрейн Лімітед», ТОВ «Ядзакі Україна» - машинобудівних підприємств з інвестиціями провідних світових компаній Німеччини, США, Японії (Лемішовський, 2017b).

Під час опитування респондентам було поставлено запитання – «хто є кінцевим суб'єктом прийняття рішень на підприємстві?». Це запитання було задане з метою виявлення потенційних суб'єктів, які б акумулювали рішення щодо контролінгової діяльності. До таких суб'єктів 51% респондентів відносять менеджерів управлінського та технічного рівнів управління, 21 % президентів компанії, віце-президентів, директорів та заступників директорів. У 18 % опитаних рішення приймаються колегіально із залученням керівників різних відділів; лише 6% респондентів вказали, що на машинобудівних підприємствах рішення приймаються власниками (Лемішовський, 2017b) (рис. 2.2).

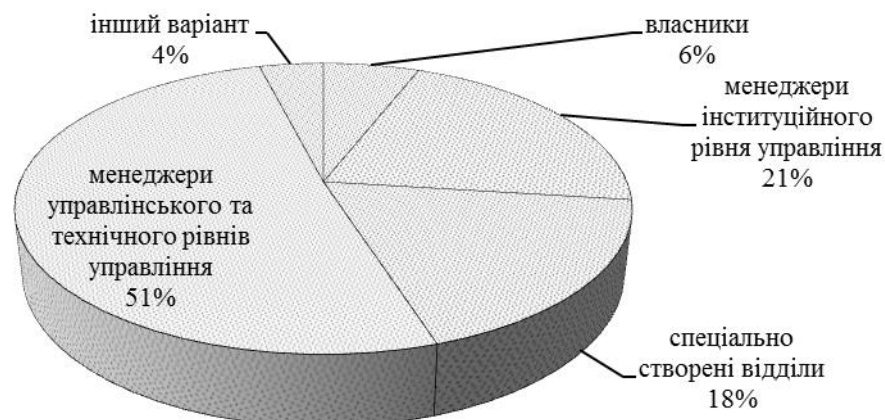


Рис. 2.2. Оцінка суб'єктів прийняття рішень на машинобудівних підприємствах

Примітка: узагальнено на основі результатів анкетування

В розробках щодо організації і діяльності служби контролінгу акцентується на можливостях виникнення додаткових запитів з боку контролінгової служби до інших структурних підрозділів через упровадження нових процедур збоку внутрішньо фірмової інформації на виробленій системній основі. Безперечно, в такому разі виникають додаткові функції у співробітників інших служб, компенсацію за що повинні вирішувати керівники (користувачі контролінгової інформації) (Бутко, 2014, с. 117).

На запитання щодо програм розвитку – «Які заходи планують реалізувати на Вашому підприємстві впродовж найближчих двох років (включно із роком проведення опитування) з метою покращення виробничо-господарської діяльності?» – всі експерти дали ствердну відповідь (рис. 2.3).

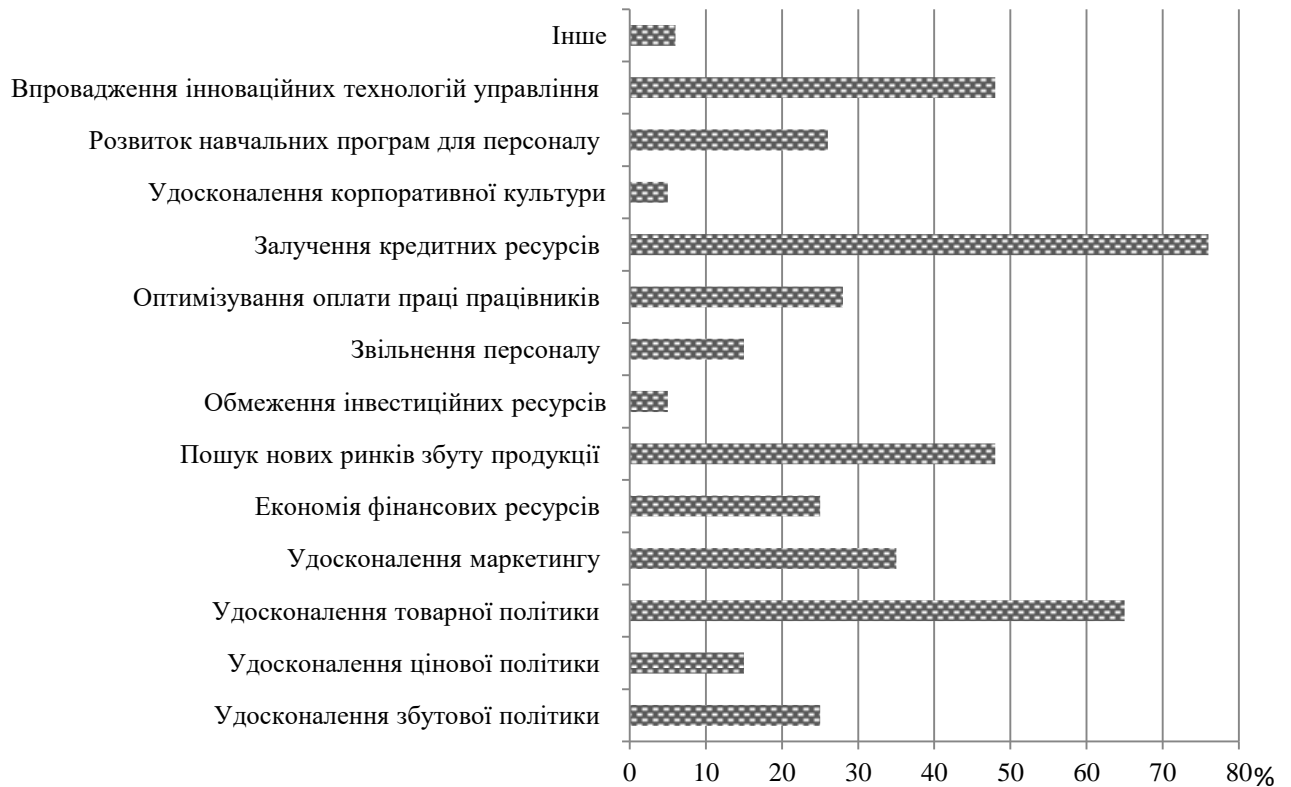


Рис. 2.3. Заплановані заходи машинобудівних підприємств для підвищення їх ефективності функціонування на 2018-2020 рр.

Примітка: побудовано на основі даних анкетного опитування

Водночас слід виокремити і те, що жоден із опитаних респондентів не обрав з-поміж варіантів відповідей варіант – «не планується реалізовувати жодних важливих заходів». Наведене свідчить не тільки про розуміння важливості і

необхідності використання важливих для підприємства сучасної економіки важелів в управлінській діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, але й необхідності використання для таких цілей більш орієнтованого на розвиток підприємства управлінського інструментарію. Крім цього, доволі значною (76%, 65%, 48%) є частка тих експертів, які визнали вагомими такі заходи як залучення кредитних ресурсів, удосконалення товарної політики, пошук нових ринків збуту продукції тощо, тобто фінансово-економічні процеси, які потребують використання інших інформаційно-оцінних методів для управління ними, аніж традиційно використовувані методи аналізу і діагностики (Лемішовський, 2017b).

На основі цього можна зробити висновок, що обраний план заходів зорієнтовує процес управління машинобудівними підприємствами на досягнення вагомих для них цілей, а інформаційна й координаційна підтримка на рівні різних структурних підрозділів таких управлінських рішень з метою досягнення цілей підвищить їх якість, що є основною метою контролінгової діяльності. Це засвідчує визнання потреби в такому виді економічної діяльності працівниками машинобудівних підприємств, яка в теорії обґрунтовується в такому викладі – «контролінг виступає в якості ефективного інструменту, який дає реальні шанси вистояти в конкурентній боротьбі» (Заюкова, 2004, с. 115).

Результати анкетування також дали змогу зробити висновок про значимість і взаємозалежність дієвого контролю (складова будь-якої концепції контролінгу) та рівня результативності підприємства. Так, 48% респондентів вважають, що контроль істотно покращує рівень прибутковості. На противагу цьому судженню відповідь про те, що контроль призводить до погіршення рівня прибутковості, або взагалі не впливає зустрічається у 5% опитаних (рис. 2.4). Ця статистика багато в чому свідчить не тільки про погляд працівників практики на потреби формування і використання таких важелів в економічній діяльності, а й про стан економіки вітчизняних підприємств машинобудування, зумовлений низьким рівнем їх результативної діяльності. Ця складова анкетування також підтверджує значимість контролю в українській практиці, і те, що функції контролю у будь-якій версії контролінгової концепції є обґрунтованими.

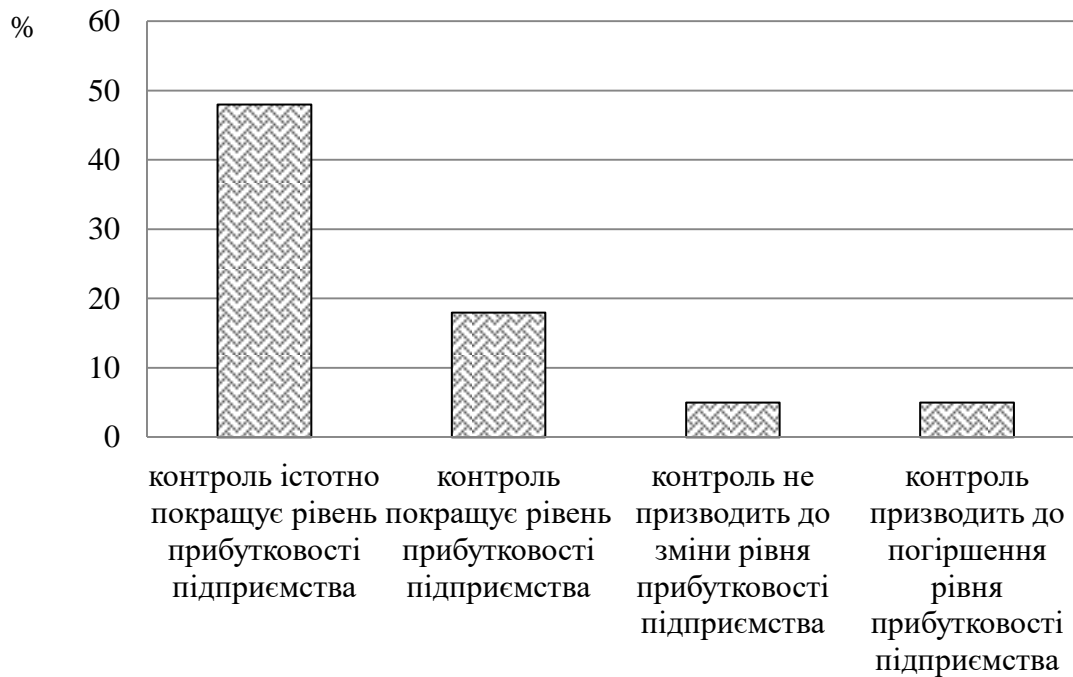


Рис. 2.4. Оцінка впливу контролю на рівень результативності машинобудівних підприємств

Примітка: узагальнено на основі результатів анкетування

Наведені результати експертного опитування працівників окремих підприємств щодо потреби впровадження адекватної для сучасної практики контролінгової діяльності стосується й всієї галузі вітчизняного машинобудування. У багатьох наукових розробках, а також аналітичних оглядах щодо низької ефективності функціонування підприємств машинобудування робляться висновки про явно виражений негативний вплив неадекватних внутрішньогосподарських механізмів з пропонуванням впровадження контролінгу як міжфункціонального інструментарію.

Безперечно, машинобудівна галузь перебуває у кризовому стані внаслідок багатьох об'єктивних причин: загальноекономічних кризових явищ, конфлікту на Донбасі, втрати традиційних ринків збуту у країнах СНД, відсутності комплексної промислової політики з боку влади тощо. Проте, неефективні й неадекватні інструменти управління також досить вагомо вплинули на низькорентабельну (збиткову) підприємств галузі, спричинили неможливість формувати ними потенціал розвитку внаслідок неспроможності скоординувати операційні управлінські рішення контекстно зі стратегією розвитку.

У вітчизняній і зарубіжній практиці аналіз стану контролінгової діяльності взаємопов'язують з показниками діяльності підприємства. З такої точки зору відзначимо, що частка машинобудування в обсязі продукції промисловості скоротилася з 10,3 % у 2012 році до 6,5 % у 2015 році. У 2013 році зниження обсягів виробництва машинобудівної галузі склало 13,6 %, у 2014 - 20,6 %, у 2015 14,1 %. Безперечно, це лише загальний погляд на можливий вплив відсутності контролінгу в управлінні підприємствами галузі на результати їх діяльності.

Проте, «класична» форма контролінгу передбачає у собі інструменти моніторингу, призначені для відслідковування тенденції зміни обсягів виробництва промислової продукції. За даними Державної служби статистики (рис. 2.5), протягом 2013-2016 років зростання показували тільки окремі види виробництва (електричне устаткування та транспортне машинобудування) на тлі загального зниження темпів виробництва галузі (Додаток II).

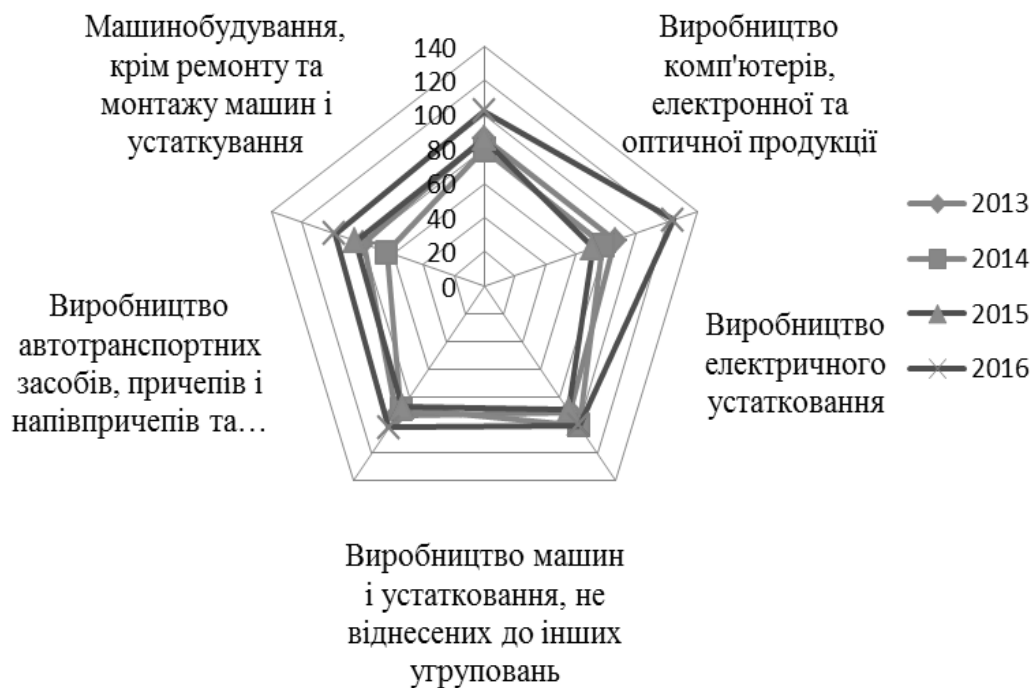


Рис. 2.5. Індеси промислової продукції підприємств машинобудування за видами діяльності за 2013-2016 роки

Примітка: узагальнено за даними Державної служби статистики (2017)

Найчастіше аналіз стану і дієвості контролінгу зіставляють з показниками прибутковості. Прибутковість підприємств галузі пов'язується не тільки з



можливостями безпосереднього їх розвитку (рекапіталізація прибутку), але й здатністю цих підприємств брати участь в інфраструктурних програмах (державних і регіональних), а також виступати спонсорами різнохарактерних регіональних соціальних програм, фінансувати суспільно-культурні та інші заходи (Лемішовський, 2017b). Тобто, цей критерій впливає не тільки на загальну репутацію машинобудівного підприємства, але й на його інвестиційну привабливість, в т.ч. й в рамках регіональних чи державних інвестиційних програм. Саме тому об'єктивна і різнобічна інформація системи контролінгу про фактори впливу на результатну діяльність підприємства підсилює управлінські рішення.

Ураховуючи важливість систематизації інформації в системі контролінгу стосовно результативної діяльності підприємств машинобудівної галузі, припущення про її взаємозалежність від стану контролінгової діяльності, у табл. 2.1 наведено дані про фінансові результати підприємств галузі за період 2013-2016 рр.

Таблиця 2.1.

**Фінансові результати до оподаткування машинобудівних підприємств  
України за 2013-2016 рр. (тис. грн.)**

Показники	Фінансовий результат до оподатку- вання	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
		у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат
1	2	3	4	5	6
2016 р.					
Промисловість	-11841,0	72,7	140764,6	27,3	152605,6
машинобудування	646,8	76,7	14324,8	23,3	13678,0
виробництво комп'ютерів, електронної та оптичної продукції	1679,5	76,2	1891,7	23,8	212,2
виробництво електричного устаткування	-559,4	76,3	1555,7	23,7	2115,1
виробництво машин і устаткування, не віднесених до інших угруповань	1311,4	78,6	5743,0	21,4	4431,6
виробництво автотранспортних засобів, причепів і напівпричепів та інших транспортних засобів	-1784,7	71,5	5134,4	28,5	6919,1
2015 р.					
Промисловість	-181360,9	72,9	90315,9	27,1	271676,8
машинобудування	-12651,6	74,1	15950,6	25,9	28602,2
виробництво комп'ютерів, електронної та оптичної продукції	783,4	73,7	1267,3	26,3	483,9
виробництво електричного устаткування	-4133,4	73,6	1643,0	26,4	5776,4

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6
виробництво машин і устаткування, не віднесених до інших угруповань	-2802,6	75,7	5892,9	24,3	8695,5
виробництво автотранспортних засобів, причепів і напівпричепів та інших транспортних засобів	-6499,0	69,7	7147,4	30,3	13646,4
2014 р.					
Промисловість	-166414,0	63,3	76253,3	36,7	242667,3
машинобудування	-20501,5	64,7	9841,6	35,3	30343,1
виробництво комп'ютерів, електронної та оптичної продукції	-1615,1	64,3	666,4	35,7	2281,5
виробництво електричного устаткування	-4413,2	65,2	1371,5	34,8	5784,7
виробництво машин і устаткування, не віднесених до інших угруповань	-3890,9	65,4	3846,7	34,6	7737,6
виробництво автотранспортних засобів, причепів і напівпричепів та інших транспортних засобів	-10582,3	62,1	3957,0	37,9	14539,3
2013 р.					
Промисловість	13698,3	63,3	81336,9	36,7	67638,6
машинобудування	5526,9	65,2	9597,8	34,8	4070,9
виробництво комп'ютерів, електронної та оптичної продукції	308,7	66,1	503,5	33,9	194,8
виробництво електричного устаткування	806,4	67,7	1633,9	32,3	827,5
виробництво машин і устаткування, не віднесених до інших угруповань	1368,7	64,5	2971,8	35,5	1603,1
виробництво автотранспортних засобів, причепів і напівпричепів та інших транспортних засобів	3043,1	63,0	4488,6	37,0	1445,5

Примітка: узагальнено за даними Державної служби статистики (2017)

Дієвість контролінгової діяльності взаємопов'язують з різними показниками рентабельності, які й визначають загальний погляд на ефективність підприємств галузі (Тавожнянський, 2011, Черевко, 2010), та безпосереднім чином впливають із обсягів виробництва і реалізації машинобудівної продукції (рис. 2.6). Тому, доцільно, на наш погляд, розкрити динаміку обсягів реалізації окремих видів машинобудівної продукції з умовною проекцією включення у них макроекономічних показників у систему контролінгу конкретного машинобудівного підприємства.

Наведені, як і попередні, показники розкривають недостатній рівень ефективності управлінських процесів. Підвищення ефективності системи управління пов'язується з практичним впровадженням адекватного для української економіки інструментарію.

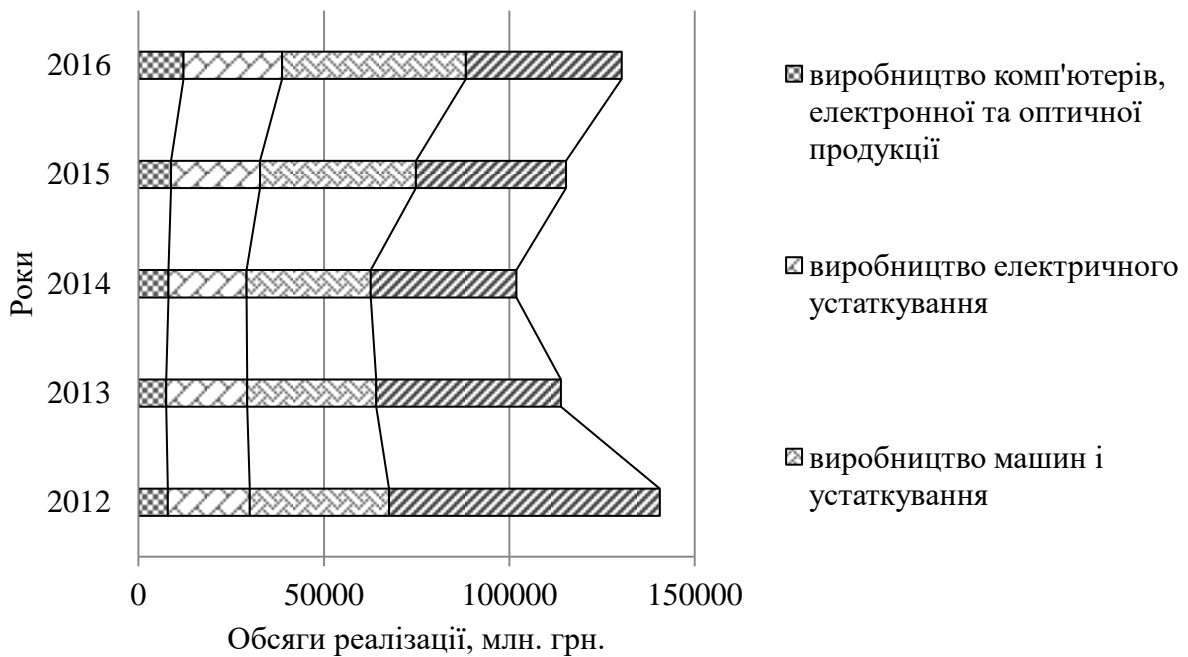


Рис. 2.6. Обсяги реалізації промислової продукції

підприємств машинобудування за видами діяльності за 2012-2016 роки

Примітка: узагальнено за даними статистичної звітності

В попередніх підрозділах, на теоретичному рівні, нами обґрунтовано доцільність впровадження на підприємствах галузі контролінгової діяльності, яка б при вмонтуванні в неї інструментів контролінгу, дала змогу відслідкувати динаміку змін показників зі зміною аналогічних галузевих.

При створенні підсистеми контролінгової діяльності доцільно передбачити взаємодію одного суб'єкта управління з іншими в єдиній системі управління підприємством (Бондаренко, 2009). На основі вивчення організаційної структури машинобудівних підприємств (ЗАТ «Єврокар», ТОВ «Ядзакі Україна», ПАТ «Мукачівський завод «Точприлад», ТОВ «Конвектор», ТОВ «Унгвайер», ТзОВ «Леоні Веарінг систем УА ГМБХ», ВАТ Червоноградський завод «Зміна») встановлено підрозділи, які виконують типові для контролінгової діяльності функції збору, систематизації та узагальнення інформаційних потоків (табл. 2.2) (Лемішовський, 2017б). Наведена інформація засвідчує про дуже низький рівень виконання властивих для контролінгової концепції функцій структурними підрозділами дослідження машинобудівних підприємств.

Таблиця 2.2

Підрозділи машинобудівних підприємств, які виконують елементи функцій  
контролінгу

Функції контролінгу	Керівники проектно-конструкторського та виробничо-технологічного структурних підрозділів	Планово-економічний відділ	Бухгалтерія	Відділ кадрів	Внутрішній аудит	Фінансове управління	Відділ маркетингу	Ревізійна комісія
Планування	+	+		+		+	+	
Бюджетування		+				+		
Управлінський облік			+					
Аналіз	+		+			+		
Моніторинг		+				+	+	+
Аудит					+			
Контроль					+	+		+

Примітка: узагальнено на основі результатів анкетування

На практичному рівні відповідно до теоретичних розробок було досліджено функціональний зв'язок суб'єктів і об'єктів контролінгу на машинобудівних підприємствах (Лемішовський, 2017b) (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Функціональний зв'язок суб'єктів і об'єктів контролінгу машинобудівних  
підприємств

Суб'єкти контролінгу	Функціональний взаємозв'язок з об'єктами контролінгу
Керівники структурних підрозділів	Дотримання технологічного процесу виробництва, якісних характеристик продукції
Планово-економічний відділ	Встановлення цін на реалізовану продукцію, планування показників діяльності, аналіз та прогноз діяльності, моніторинг поточної діяльності
Бухгалтерія	Реальність, законність і доцільність операцій щодо ведення господарської діяльності
Відділ кадрів	Розподіл обов'язків та повноважень працівників – суб'єктів контролінгу
Відділ внутрішнього аудиту	Достовірність відображення сум у регістрах бухгалтерського обліку, вчасність документування

Примітка: узагальнено на основі результатів анкетування

Аналізуючи стан і перспективи впровадження контролінгу на машинобудівних підприємствах відзначимо, що в українській практиці загалом

і на підприємствах машинобудування зокрема, контролінгова діяльність впроваджена вкрай слабо з низки різних причин. Найбільш важливою проблемою слід все-таки визнати той факт, що контролінг за своєю функціональною орієнтацією і, відповідно, концептуально-методологічною основою носить сильно індивідуальний характер. Саме тому проблематика розвитку концептуально-методологічного базису контролінгу, посилення його функціонально-методичного змісту й обґрунтування сучасним інструментарієм є актуальним завданням вітчизняної науки.

## **2.2. Методичні засади аналізування та оцінка ефективності контролінгової діяльності**

Аналіз чи оцінка доцільності, дієвості та ефективності будь-якого управлінського інструментарію визначається за силою його впливу на раціональність конкретних управлінських рішень, результативність окремих процесів і діяльності підприємства загалом. У процесі виконання дисертаційної роботи дотримувався підхід, за яким добір інструментальних засобів (оцінно-аналітичних методик і моделей) повинен бути узгодженим із впровадженою управлінською системою (концепція менеджменту), оскільки лише у такому разі формуються раціональні прямі і зворотні зв'язки. Управлінською системою конкретизуються критерії інформаційно-аналітичного забезпечення про конкретні об'єкти і процеси, які й стають основними для певного управлінського інструментарію, в т.ч. й впровадженої у практику системи контролінгу з метою «орієнтації процесу управління на досягнення вагомих для підприємства цілей на даному етапі його діяльності» (Панченко, 2014).

Виходячи із сучасного критично низького рівня фінансово-економічного стану вітчизняних підприємств машинобудування, перманентної збиткової діяльності, незадовільних передумов формування потенціалу розвитку без залучення зовнішніх інвестиційних джерел у нашому дослідженні такі критерії розглядаються найбільш важливими характеристиками ефективного

функціонування підприємств галузі і, відповідно, на основі їх досягнення оцінюється ефективність контролінгової діяльності. Позитивні зміни цих критеріїв, зведені у систему чи конкретизовано, обґрунтовуються ключовими характеристиками в результатах аналізу практичної дієвості контролінгу. Отримані результати дають змогу встановити як (наскільки дієво) функції контролінгової діяльності в поточному моменті і перспективно впливають на стан рентабельності та зміни рівня операційної результативності чи нарощування ресурсного потенціалу. Саме ці два критерії (операційна ефективність та динаміка формування потенціалу розвитку (зростання вартості бізнесу як ключового індикатора ефективності в сучасній економіці) підприємства (статична і прогнозна оцінка)) визначені базовими для проведення дослідження цього економічного інструментарію та оцінки його дієвості на підприємствах машинобудівної галузі.

У багатьох випадках вважається, що будь-яка методологічно сформована системна модель економічного інструментарію (функціонально відокремлений напрям економічної роботи) є раціональною, тобто її використання призводить до підвищення ефективності управління фінансово-економічними і виробничими процесами й, відповідно, функціонування підприємства загалом. Разом з тим, у науково-дослідних розробках, емпіричних оглядах щодо рівня ефективності управлінських систем наводяться чисельні докази того, коли на практиці впроваджують певний вид економічного інструментарію, який, функціонуючи, не вирішує покладених на нього завдань.

Оцінка дієвості будь-якого виду управлінського інструментарію завжди була однією з найбільш актуальних в теоретичній економіці та прикладному рівні їх впровадження і використання. На теперішній час питання ефективності не тільки контролінгу, але й управлінського інструментарію будь-якого типу посилюються. Науковцями доведено, що на підприємствах галузі потрібні нові методичні підходи для таких цілей, як, наприклад визначення ефекту від сформованих інформаційних потоків (Шляга, 2007). Базовий аналіз практичної дієвості в наукових дослідженнях розглядається за критерієм відповідності

інформаційно-аналітичної системи, за яким встановлюється «адекватність її до змін різних груп користувачів інформації шляхом посилення функцій, що використовуються нею як функцією управління» (Гуцаленко, 2011, с. 23).

Основні фактори, що впливають на дієвість, зазвичай полягають в неузгодженості впровадженого управлінського інструментарію чи окремого виду економічної діяльності з концепцією менеджменту. Іншою причиною низької ефективності управлінських інструментів є пряме запозичення інструментальних засобів, розроблених для розвинутих економік, які до того ж не містять орієнтирів (базових критеріїв) поточних і стратегічних цілей, визначальних для вітчизняних машинобудівних підприємств перехідної (трансформаційної) економіки.

Аналізування контролінгової діяльності та оцінку її ефективності необхідно починати з встановлення найбільш важливих для підприємства показників (індикаторів) ефективного функціонування машинобудівного підприємства, їх критеріальні значення, методика формування системної інформації з різних джерел. Координаційна функція контролінгу якраз і є, на наш погляд, тим механізмом, що дасть змогу звести у систему фактично використовувани на практиці машинобудівних підприємств чи заново впроваджені інструментальні засоби. Саме тому, що «виконуючи координуючу функцію, контролінг сприяє досягненню не однієї цілі діяльності підприємства, а системи цілей» (Kupper, 2001), то за цією найважливішою, на наш погляд, функцією й слід аналізувати ефективність контролінгової діяльності машинобудівного підприємства.

Оцінку дієвості контролінгу ми розглядаємо за принципами, наскільки окремі, відповідні характеру діяльності підприємства, елементи однієї методики можуть включатися в іншу цілісну систему оцінки, аналізу чи моделювання, а також імплементацію концептуально-методичних засад різних інструментів до сформованих параметрів контролінгової діяльності. У цьому контексті науковцями акцентується також на необхідності того, щоб «різномісцеві управлінські інструменти використовувались не самі по собі, а у

тісному взаємозв'язку з чіткою постановкою завдання... вибір доцільних інструментів забезпечує формування системного інструментарію організації» (Булеев и Пилипенко, 2007, с. 7).

Ураховуючи суттєві відмінності у функціонуванні підприємств в умовах розвинутої економіки від діяльності підприємств в перехідних економіках, при оцінці контролінгу машинобудівного підприємства до уваги приймається той факт, що переважна більшість існуючих «класичних» оцінно-аналітичних систем сформовані якраз для умов такого типу економіки. Тому «вмонтування» в систему контролінгу апробованих на практиці машинобудівних підприємств інструментальних засобів (методи економічного аналізу, діагностики, моніторингу, управлінського обліку тощо) слід розглядати позитивною складовою у процесах контролінгової діяльності.

Організаційна складова і зміст контролінгової діяльності на вітчизняних підприємствах машинобудування визнається важливим компонентом системного аналізу, критерії якого впливають із базової основи самого контролінгу, який за визначенням спрямовується на отримання необхідного для управлінських цілей масиву інформації: «підґрунтям системи контролінгу є структурована інформація, яка збирається і аналізується в моніторинговому режимі» (Куцик, Бачинський та Полянська, 2015).

Така інформаційно-аналітична база передбачає забезпечення всебічної характеристики функціонування підприємства, а тому ця складова контролінгової діяльності, що передбачає координацію різних систем планування, контролю, інформаційного забезпечення, повинна входити в методику аналізу чи оцінки ефективності контролінгової діяльності. Оскільки інтегральна функція контролінгу координує зусилля підрозділів управління, які спрямовані на досягнення цілей у виробничій, фінансовій та управлінській діяльності, то й оцінку цієї функції слід враховувати в аналітичних процедурах встановлення ефективності контролінгової діяльності.

Загальновизнаних в теорії чи апробованих практикою методичних положень з аналізування контролінгової діяльності не вироблено ані у



вітчизняних, ані в зарубіжних дослідженнях: «питання оцінки ефективності впровадження контролінгу на підприємстві ставиться в багатьох дослідженнях за даною тематикою... у дослідників відсутня єдність поглядів з цього питання» (Жакевич, 2016, с.105). Аналіз методичних підходів ефективності системи контролінгу показує, що базисними залишаються методи, які застосовуються до оцінки ефективності управління (Говорушко та Кроніковський, 2011; Супрунова, 2011), зокрема за критеріями інтерпретації результатів діяльності підприємства, аналізу різноманітних показників результативності. При цьому у деяких випадках наголошується на доцільності використання декількох, одного окремого чи інтегрованого (синтезованого) показника як базового критерію оцінювання ефективності контролінгової діяльності. До таких науковці відносять, наприклад, показник грошового потоку, тобто зміну його величини чи пропонуються показники фінансових результатів, фінансового стану підприємства чи інших стандартизованих показників на основі їх зіставлення до і після впровадження системи контролінгу.

Заслуговує уваги поділ показників оцінки ефективності контролінгової діяльності підприємств Королевою Л.П. на кількісні та якісні, та в свою чергу поділ кількісних показників на монетарні та немонетарні. Проте автором не обґрунтовано чіткого критерію розмежування кількісних немонетарних та якісних евристичних показників, що нашу думку не дає можливості їх критеріального поділу в оцінці контролінгової діяльності.

Слушною є думка проте, що вибір конкретного методу для оцінювання ефективності управління діяльністю підприємства визначається наступними критеріями: інтерпретація результатів, виявлення слабких сторін, різноманітність показників, кількість аналітиків, витрати часу, фінансові витрати, рівень об'єктивності, доступність використання, оперативність застосування, поширеність застосування, доступність програмного продукту, достовірність результатів та ін. (Говорушко та Кроніковський, 2014, с. 64).



Рис.2.7. Класифікація показників оцінки ефективності контролінгу підприємств

Примітка: сформовано на основі Королева, 2007.

Дослідження цієї проблематики також показує, що науковцями розглядаються й інші можливості оцінки дієвості системи контролінгу. Зокрема, деякі дослідники стосовно проведеної системи контролінгу на підприємствах трансформаційної економіки аргументують оцінювати її доцільність й ефективність через обґрунтування беззбитковості діяльності підприємств з урахуванням витрат на систему контролінгу. Ефективність контролінгу також розраховують на основі використання стандартизованих методів оцінки інвестиційних проектів (переважно на стадії розробки впровадження контролінгу), відповідно з якими й оцінюється доцільність впровадження контролінгової діяльності (Меленюк, 2011).

У дослідженнях в переважній більшості випадків використання принципів оцінювання ефективності контрольної діяльності втілюється за

методом динамічного зіставлення показників діяльності підприємства до і після провадження контролінгу або ж шляхом порівняння підприємства з аналогічними економічними параметрами діяльності підприємств конкурентів, на яких система контролінгу не використовується. У деяких дослідженнях пропонується використання експертних оцінок, методика яких аргументується тим, що експертні знання (залучені фахівці з контролінгу чи висококваліфіковані працівники підрозділів самого підприємства) здатні оцінити дієвість контролінгової діяльності, її важливість в організаційній структурі управління підприємством.

Для оцінювання ефективності системи контролінгу ряд науковців, зокрема Деменіна О. (2005), застосовуючи методику аналогового підходу пропонують на основі зміни показника грошового потоку, покладеного в основу контролінгу, оцінювати його вплив на критерій результативної діяльності підприємства.

$$E_o = \Delta Cf / \Delta M = (Cf_1 - Cf_0) / (M_1 - M_0) \quad (2.1)$$

Розрахунок цього показника ( $E_o$ ) визначається приростом грошового потоку ( $\Delta Cf$ ), який, на думку автора отриманий внаслідок прийняття більш раціональних рішень, щодо регулювання діяльності підприємств, внаслідок використання результатів оперативного контролінгу. У пропонованій формулі введено два умовних критерії ( $Cf_0$ ,  $Cf_1$ ), тобто припущення, щодо величин грошового потоку без та з урахування регулювання діяльності на основі контролінгових заходів. Закономірно врахована величина зміни загальних витрат на управління ( $\Delta M$ ), методично зміна загальних витрат ( $M_0$ ,  $M_1$ ) розраховується шляхом їх порівняння.

Інший підхід до аналізу контролінгу, зокрема на основі аналізу методик оцінювання ефективності управлінських структур, запропоновано у праці (Брохун, 2012), де сформульовано систему кількісних показників. В цій системі, серед показників також обраний грошовий потік, проте, на відміну від попередньої у цій методиці його зіставляють з витратами на утримання служби контролінгу:

$$E_c = C_f/M_c * 100 \%, \quad (2.2)$$

де  $E_c$  – коефіцієнт ефективності застосування контролінгу;  $C_f$  – додатній (від’ємний) чистий грошовий потік підприємства за відповідний період;  $M_c$  – витрати, понесені підприємством впродовж використання системи контролінгу.

У цій методиці додатково пропонується визначати термін окупності впровадження контролінгу ( $T_o$ ):

$$T_o = M_c / C_f * 100 \%, \quad (2.3)$$

Окремо, як додатковий аспект оцінки ефективності контролінгу, пропонується встановлювати показники ефективності функціонування безпосередньо працівників контролінгу ( $E_{ec}$ ):

$$E_{ec} = M_c/A_e * 100\% \quad (2.4)$$

Тобто, для більшої наочності аргументується доцільність встановлення цього показника через порівняння загальної суми адміністративних витрат підприємства ( $A_e$ ), з витратами на обслуговування підрозділу контролінгу.

Запропоновано також оцінювати і чисто якісні характеристики працівників контролінгової служби ( $Q_c$ ):

$$Q_c = t_i/t_w \quad (2.5)$$

Для таких цілей використовують досить умовний критерій – загальну суму витрат робочого часу відділу контролінгу ( $t_i$ ), який зіставляється з кількісно вираженим показником загального фонду робочого часу відділу контролінгу  $t_w$  (хв, год.).

Визначенню у цій методиці підлягає і запропонований коефіцієнт завантаження контролерів ( $F_c$ ):

$$F_c = t_s/n_c \quad (2.6)$$

Ним передбачено зіставлення нормативу часу на контролінгові роботи ( $t_s$ ) та кількості контролерів ( $n_c$ ).

Д.С. Букреєвою (2014) запропоновано інструмент контролю ефективності впровадження контролінгу на промисловому підприємстві, який побудований на комплексній системі показників розмежовуючи при цьому два критерії ефективності контролінгової діяльності на підприємстві. З одного боку,

пропонується розраховувати показник ефективності безпосередньо функціонування механізму контролінгу, з іншого – ефективності його впровадження. Перший показник ефективності контролінгу передбачає оцінку його функціонування на підставі загальних показників ефективності діяльності підприємства, а другий (стратегічний контроль) спрямований поглядом на умови стабільного функціонування підприємства.

З цього погляду важливим є оцінка впливу контролінгової діяльності на інтенсивність адаптації підприємства до зміни умов функціонування (зовнішніх і внутрішніх):

$$S_a = (V - (d(X - WR))/dt) / W(X - WR), \quad (2.7)$$

Швидкість зміни умов функціонування підприємства оцінюється через фактори впливу зовнішнього середовища на результативну діяльність підприємства, виражену через  $V$  та показник відповідності стану умовам зовнішнього середовища  $W$ , скоригованими на відхилення результатів параметрів функціонування підприємства від запланованих показників  $(X - WR)$  та  $dt$  – продиференційований за часом показник  $(X - WR)$ .

Пропонована методика об'єктивно, на наш погляд зосереджує актуальний для українських підприємств ресурсний потенціал, раціоналізм його використання. Тому вона й передбачає становити насамперед критерій:

$$0 \leq \Delta R_j \leq X \quad (2.8)$$

За відправний момент приймають відсутність відхилення від запланованих показників та встановлене максимально допустиме значення розбіжності  $(X)$ . При цьому автором розроблено цілком закономірне застереження про те, що останній критерій встановлюється залежно від специфіки діяльності підприємства та враховує фактичні умови його функціонування. Тобто таку критеріальну ознаку, за якої підприємство потрапляє у CVP- точку%; узагальнено  $\Delta R_j$  встановлюється як перевищення використання  $j$ -го виду ресурсів у поточному періоді над оптимальним значенням, %.

На основі порівняння динаміки зміни показника про грошові потоки і управлінські витрати, встановлюється ефект від реалізації механізму контролінгу:

$$E_c = \Delta Cf / \Delta M = (Cf_1 - Cf_0) / (M_1 - M_0) \rightarrow \max, \quad (2.9)$$

Динаміка грошового потоку ( $\Delta Cf$ ) за час функціонування контролінгу (порівняння грошового потоку відповідно до та після впровадження контролінгу  $Cf_0, Cf_1$ ) та аналогічні зміни розміру управлінських витрат  $\Delta M$ .

Оцінювання процесів впровадження та функціонування системи контролінгу на підприємстві науковці також пропонують здійснювати з використанням факторної моделі на основі інтегрального методу. Вважається, що така методика здатна пояснити послідовність впливу певного окремого фактора на загальну результативність впровадженого контролінгу (Воляник та Марушко, 2009). Традиційно, її здійснюють за етапами, початковим з яких є вибір функціональної залежності:

$$F(X, Y, Z, G, H) = X / (Y + Z + G + H); \quad (2.10)$$

На наступних етапах здійснюється безпосередній аналіз та оцінка рівня ефективності в розрізі обраних критеріїв ефективності.

$$\Delta F_3 = F_1 - F_0 = X_1 / (Y_1 + Z_1 + G_1 + H_1) - X_0 / (Y_0 + Z_0 + G_0 + H_0), \quad (2.11)$$

Насамперед, пропонується встановити загальний показник ефективності діяльності при формуванні та функціонуванні інтегрованої системи контролінгу на підприємстві за звітний і попередній періоди ( $F_0, F_1$ ).

На подальших етапах ця загальна ефективність деталізується, тобто здійснюється аналіз впливу окремих чинників діяльності на впровадження і функціонування контролінгової системи:

$$\Delta F_x = \Delta X / (\Delta Y + \Delta Z + \Delta G + \Delta H) * \ln (Y_1 + Z_1 + G_1 + H_1) / (Y_0 + Z_0 + G_0 + H_0); \quad (2.12)$$

$$\Delta F_y = \Delta F_3 - \Delta F_x / (\Delta Y + \Delta Z + \Delta G + \Delta H) * \Delta Y; \quad (2.13)$$

$$\Delta F_z = \Delta F_3 - \Delta F_x / (\Delta Y + \Delta Z + \Delta G + \Delta H) * \Delta Z; \quad (2.14)$$

$$\Delta F_g = \Delta F_3 - \Delta F_x / (\Delta Y + \Delta Z + \Delta G + \Delta H) * \Delta G; \quad (2.15)$$

$$\Delta F_h = \Delta F_3 - \Delta F_x / (\Delta Y + \Delta Z + \Delta G + \Delta H) * \Delta H; \quad (2.16)$$

На заключному етапі пропонується здійснювати перевірку впливу чинників на оцінку рівня його ефективності:

$$\Delta F_3 = \Delta F_x + \Delta F_y + \Delta F_z + \Delta F_g + \Delta F_h; \quad (2.17)$$

Безперечно, пропонується модель надає достатньо обґрунтовану можливість аналізувати рівень ефективності всієї системи управління, в т.ч. й за умови використання в ній концепції контролінгу. Проте, для оцінки безпосередньо ефективності контролінгової діяльності вона враховує надто велику кількість факторів впливу (у тому числі їх відхилення від базових у попередніх періодах). Такі показники як чистий прибуток підприємства ( $X_1$ ,  $X_0$ ) та загальні витрати підприємства ( $Y_1$ ,  $Y_0$ ), а також витрати, пов'язані із оплатою праці працівникам служби контролінгу та відрахуваннями єдиного соціального внеску ( $Z_1$ ,  $Z_0$ ) безперечно, можна прив'язати до процесів оцінки контролінгу витрати, пов'язані із придбанням обладнання і програмного забезпечення для підприємства і відділу контролінгу ( $G_1$ ,  $G_0$ ), проте, їх, разом з витратами на підтримку й удосконалення програмного забезпечення та іншими витратами, пов'язаними з діяльністю відділу контролінгу ( $H_1$ ,  $H_0$ ) все ж варто віднести до початкового етапу його впровадження.

Наведені методи такого типу оцінювання й аналізування ефективності впровадженої контролінгової діяльності не можуть, на наш погляд, вважатися достатньо об'єктивними, оскільки не враховують змінюваних умов функціонування підприємства (кон'юнктурна зміна результативних показників), а з точки зору застосування методу інвестиційного проекту виникають труднощі з надмірно ймовірнісним характером майбутніх доходів і грошових потоків. З наведених та інших причин такі методи не можуть об'єктивно забезпечити результати порівняння отриманого підприємством ефекту (за будь-яким з критерієм) від організації контролінгової діяльності з витратами на її забезпечення. Проте, найважливішим, на наш погляд, у цих методиках є відсутність урахування часової розбіжності між функціями контролінгу і фактичними значеннями обраних показників; рішення, прийняті на основі контролінгу, можуть отримати вираз в показниках діяльності

підприємства через певний (інколи доволі великий) часовий інтервал (рис. 2.8).

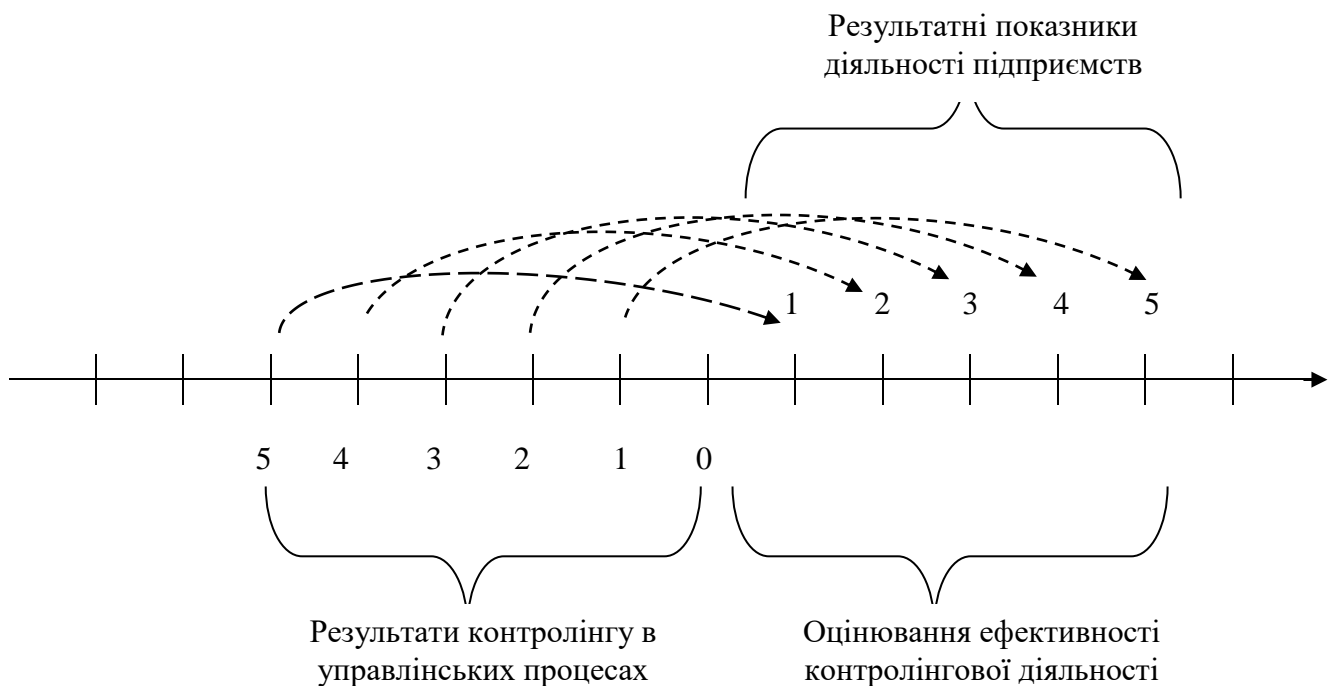


Рис. 2.8. Контекст взаємозв'язку показників діяльності машинобудівного підприємства і ефективності контролінгу

Примітка: власна розробка

Дослідження змісту використовуваних підходів до показників оцінювання контролінгової діяльності також дає змогу стверджувати, що їх не можна вважати достатньо об'єктивними з низки причин. Насамперед, це стосується аспекту прямого порівняння витрат на контролінгову діяльність без виокремлення ефекту від його впровадження з урахуванням часової розбіжності впливу функцій контролінгу на ефективність управлінських рішень і фактичними значеннями результатних показників діяльності підприємства. Контролінгову діяльність пропонується оцінювати за системою збалансованих показників, яка об'єднує всі оцінні параметри діяльності машинобудівного підприємства у чотири групи: «фінанси», «клієнти», «внутрішні бізнес-процеси» та «навчання і зростання». Показники ефективності контролінгової діяльності пропонується групувати за економічною, соціальною та управлінською складовими.



При оцінці ефективності безпосередньо системи контролінгу машинобудівних підприємств пропонується розглядати її враховуючи першочергово управлінську складову, яка передусім впливає на економічну складову ефективності, цільові показники якої визначаються шляхом взаємодії ресурсів, які знаходять відображення у витратах та результатах діяльності (співвідношення ресурсів і показників їх використання). Аналіз таких показників доцільно проводити в динаміці в порівнянні з попереднім періодом та плановими орієнтирами. Також необхідне врахування соціальної та економічної ефективності. Перша визначається сукупністю індивідуальних, колективних та суспільних інтересів (розвиток трудового потенціалу та підвищення рівня задоволення споживачів продукції), друга – характеризує ефективність соціально-економічного розвитку підприємства (виявляється в результативних показниках діяльності) табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Показники оцінювання контролінгової діяльності  
машинобудівних підприємств**

Групи діяльності	Показники		
	Економічна ефективність	Управлінська ефективність	Соціальна ефективність
Внутрішні бізнес-процеси	Виконання плану з виробництва, постачання	Якість інформаційних потоків, досягнення цілей, ступінь координації дій, якість виробленої продукції	Оптимальність мотиваційної політики, професійні якості
Фінанси	Ліквідність, платоспроможність, фінансова стійкість, ділова активність, фінансові результати та прибутковість	Доцільність системи планування, бюджетування, управлінського обліку, моніторингу	Рівень оплати праці, розмір преміювання
Клієнти	Рентабельність продажу, частка постійних клієнтів, питома вага якісної продукції, питома вага договорів постачання, виконаних в термін	Оптимальність збутової політики, розробка і впровадження нових технологій збуту, раціональність системи роботи з постачальниками	Рівень задоволення споживачів якістю продукції, організація процесу оплати постачальникам
Навчання та розвиток	Продуктивність праці	Професійна мобільність, професійний ріст	Плинність кадрів

Примітка: власна розробка

В межах оцінювання ефективності управлінської складової контролінгу машинобудівних підприємств показники пропонується поділити на кількісні та якісні. До кількісних показників є доцільним віднесення коефіцієнта витрат на управління в системі контролінгу ( $C_c$ ) та коефіцієнта ефективності управління ( $M_e$ ). На відміну від існуючих вище проаналізованих показників, нами пропонувані показники враховують ефект від прийняття контролінгових рішень ( $E_c$ ) і визначаються за формулами:

$$C_c = \Delta(M_c/E_a) * E_c \quad (2.18)$$

де,  $M_c$  - обсяг витрат на управління (до та після впровадження контролінгу), тис. грн.;  $E_a$  - витрати діяльності (до та після впровадження контролінгу), тис. грн.;  $E_c$  – ефект від контролінгової діяльності, тис. грн.

$$M_e = (\Delta P/M_c) * E_c \quad (2.19)$$

$\Delta P$  – приріст прибутку, тис. грн.;  $M_c$  - обсяг витрат на контролінгову діяльність, тис. грн.

Якісні показники управлінської ефективності в оцінці контролінгової діяльності, пропонується визначати за коефіцієнтами оперативності управління ( $E_{cf}$ ) та якості виконання рішень ( $D_q$ ):

$$E_{cf} = (\sum_{i=1}^n (T_i - d_i) * K_i) / \sum_{j=1}^n T_j * K_j * E_c \quad (2.20)$$

$$D_q = ((D_e - D_u) / D_m) * E_c \quad (2.21)$$

де  $T_i$  – нормативний термін виконання рішень, дн;  $d_i$ - відставання від терміну виконання, дн;  $K_i$ - значення коефіцієнта для різних рішень (при  $1 \geq K \geq 0$ );

$D_e$  – кількість виконаних рішень;  $D_u$  – кількість невиконаних рішень;

$D_m$  – кількість прийнятих управлінських рішень.

Для більш повного охоплення і вироблення базових засад аналізування ефективності контролінгової діяльності на машинобудівному підприємстві доцільно також використати метод експертних оцінок для з'ясування (оцінки) відношення працівників інших структурних підрозділів до впровадженої системи контролінгу. Передусім слід задіяти персонал спорідненої кваліфікації

і професійного рівня, який може виступати експертами. До таких слід віднести працівників, результати контролінгу яких зачіпають сферу інтересів їх професійної діяльності, а також працівників бухгалтерських, планово-економічних та фінансових служб, маркетологів тощо. Експертні висновки на чітко сформульовані критерії, які різнобічно характеризують ефективність роботи служби контролінгу, за традиційною формулою вироблення експертної оцінки встановлюють якісний показник погляду на доцільність і дієвість використання такого виду економічної діяльності, впровадженої на машинобудівному підприємстві. Експертне опитування й оцінку дієвості та ефективності контролінгу пропонуємо здійснювати за визначеною індивідуально бальною шкалою в розрізі наступних критеріїв (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

## Експертне опитування й оцінка дієвості та ефективності контролінгу

№	Зміст критеріїв	Експерт 1	Експерт 2	Експерт 3	Експерт 4	Експерт 5
1	Координаційна функція					
2	Функція імплементації існуючих методик використовуваних інструментів в системі контролінгу					
3	Поліпшення інформативності та змісту показників ля підвищення ефективності управлінських рішень					
4	Вплив контролінгової функції контролю на показники діяльності підприємств					
5	Відповідність функціонально-орієнтованості контролінгу управлінській концепції					

Примітка: власна розробка

В економічній літературі пропонують багато способів розрахунку якісних управлінських показників, проте виходячи з цілей контролінгу, вважаємо за доцільним використання наступних розрахунків якісних показників.

Розрахунок величини якісних показників оцінки контролінгу подано в табл. 2.6.

## Розрахунок величини якісних показників оцінки контролінгу

Назва показника	Методика розрахунку
Оцінка ефективності критеріїв кожного експерта	Середньоарифметичне значення оцінок за всіма критеріями
Середнє значення оцінки всіх експертів за всіма критеріями ефективності	Середньоарифметичне значення оцінок всіх експертів
Оцінка ефективності контролінгу	Середньоарифметичне значення оцінок всіх експертів

У практичній площині під ефективністю контролінгу цілком виправдано йдеться про синтезований результат функціонування машинобудівного підприємства: поточна рентабельність активів і капіталу та формування потенціалу його подальшого розвитку. У вітчизняній теорії і практиці оцінка рівня результативної контролінгової діяльності машинобудівного підприємства та базові принципи управління спираються, майже виключно, на критерії прибутковості (різні види рентабельності). При цьому, як засадні принципи й методики визначення рівня ефективної і результативної діяльності ринкових суб'єктів, так і державні нормативні документи, у яких регламентуються критерії ефективного управління підприємствами національної економіки, базуються на показниках прибутковості; на базі показника прибутку розкриваються основні економічні показники ефективного функціонування суб'єктів господарювання.

### **2.3. Чинники впливу на впровадження та розвиток контролінгової діяльності машинобудівних підприємств**

Підприємства машинобудівної галузі є базовою сполучною ланкою для багатьох інших сфер вітчизняної економіки, розвиток якої з одного боку забезпечує технологічний стан підприємств інших галузей економіки країни, з іншого – покупцем матеріальних ресурсів і послуг суб'єктів господарювання національної економіки; ця галузь забезпечує чисельні місця праці. До складу

асортименту продукції машинобудівної галузі входить виробництво машин та устаткування, виробництво електричного, електронного й оптичного устаткування, транспортних засобів та устаткування. Ураховуючи динаміку сучасного технологічного процесу видно, що інноваційний та технологічний рівень вітчизняних підприємств машинобудування безпосередньо впливає на інноваційно-технологічний стан інших галузей національної економіки. З іншого боку, використовуючи матеріальні засоби (комплектуючі, матеріали тощо) підприємств інших сфер економіки, сектор машинобудування стимулює їх розвиток. Наведене дозволяє зробити висновок про важливість стабільного розвитку підприємств галузі, який забезпечується передусім за рахунок ефективності управлінської концепції, а також економічного інструментарію, який постачає управлінські процеси базовими інформаційно-аналітичними потоками даних для підтримки доцільних й ефективних управлінських рішень.

Підприємства галузі слід вважати соціально-значимими для країни. Підтвердженням важливості цієї галузі промисловості є те, що вона налічує більше 11 тисяч підприємств, у яких працевлаштовано близько 20% (578 тис. осіб) усіх працівників, зайнятих у промисловості. Від рівня результативності діяльності підприємств машинобудівної галузі залежать і можливості встановлення рівня оплати праці працівникам (рис. 2.9).

Крім суто соціальної складової (робочі місця, рівень заробітної плати працівників), підприємства галузі мають суттєвий вплив і на суспільну складову економіки України через справляння податків до державного місцевого бюджетів.

Наведене свідчить про важливість стабільного розвитку підприємств машинобудування не тільки з точки зору їх як відокремлених суб'єктів господарювання, але й з погляду національного господарства загалом. В умовах глобалізації ринків машинобудівної продукції, особливості і специфіки підприємств галузі, управлінська й організаційна діяльність повинна забезпечуватися адекватним для неї набором інструментальних засобів цілеспрямованого впливу.

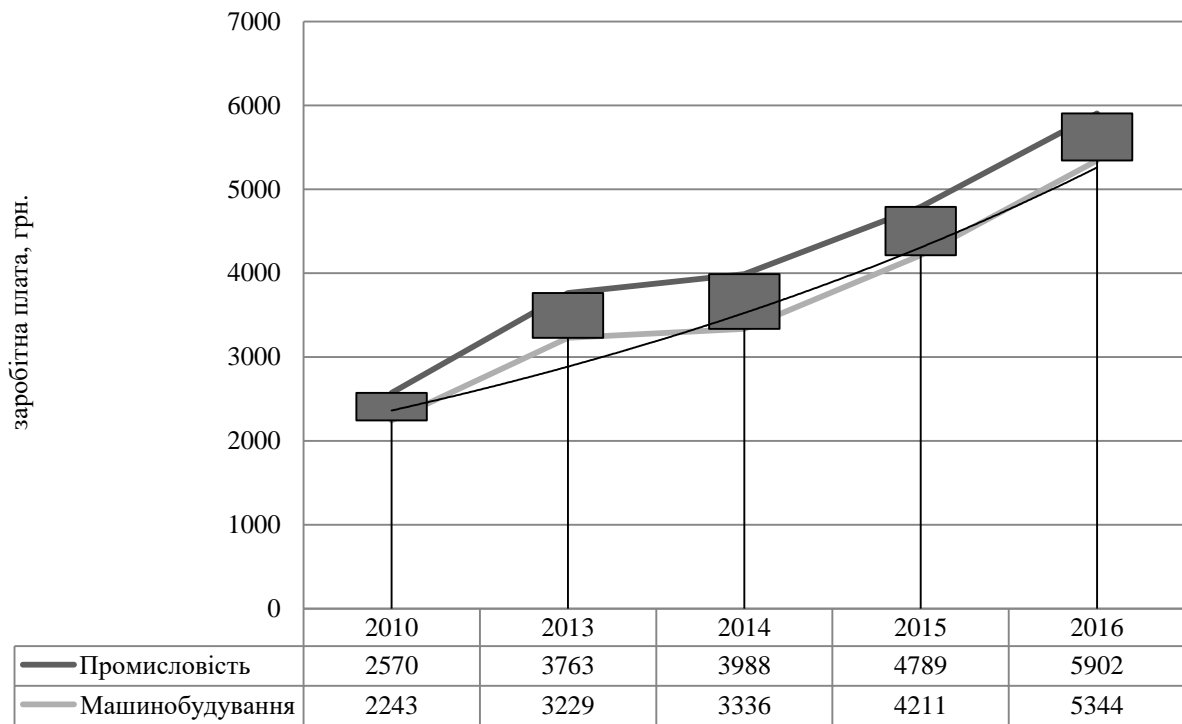


Рис. 2.9. Динаміка розмірів середньомісячної заробітної плати працівників машинобудівної галузі за 2010-2016 рр.

Примітка: узагальнено за даними Державної служби статистики (2017)

Ефективність, раціональність і дієвість процесів управління функціонуванням машинобудівного підприємства формально можна розглядати через їх вплив на поточну виробничо-господарську діяльність у рамках досягнутої якості, спрямовану на реалізацію усіх виробничих функцій, тобто йдеться про конкретні форми цілеспрямованого впливу на фінансово-економічні процеси, які об'єктивно розриваються системою контролінгу через визначення й оцінку певного конкретного результату. Безперечно, для впровадження сучасної за концептуальним спрямуванням системи управління необхідно виходити з наявного економічного потенціалу машинобудівного підприємства, стану економіки, у якій воно здійснює свою діяльність, сили впливу макроекономічних та ін. факторів з метою забезпечення можливостей генерувати всі фінансово-економічні ресурси у результати.

Основним фактором, що вказує на доцільність впровадження контролінгової діяльності на вітчизняних підприємствах машинобудування слід вважати наявність позитивного досвіду функціонування таких систем у

зарубіжній практиці. Додатковим чинником, який може вважатися позитивним моментом використання контролінгу в українській практиці слід мати на увазі те, що в сучасних (адаптованих) системах контролінгу враховані результати аналізу проблем та тенденцій управління в інших країнах. Це дає змогу зменшити кількість аналогічних помилок при впровадженні контролінгової діяльності на вітчизняні підприємства машинобудування. Крім іншого, вагомим є й той фактор, що впровадження контролінгу вимагає та активно сприяє постійному підвищенню кваліфікації управлінського персоналу.

Водночас існує низка негативних факторів, які перешкоджають введення контролінгової діяльності на підприємствах вітчизняного машинобудування. Крім раніше відзначених проблем з обмеженістю фінансування такого виду економічної діяльності, на їх недостатньо активне використання впливає недосконалість самої моделі безпосередньо організаційних процесів впровадження контролінгу – потреба в контролінгу перевищує знання з методики реалізації контролінгової діяльності на підприємстві. Серед інших чинників, що негативно впливають на впровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах взагалі і машинобудівної галузі зокрема можна виділити:

- ненадійність статистичної бази по економіці загалом і галузі машинобудування, що не дає змоги вводити об'єктивні показники моніторингу зовнішнього середовища у систему контролінгу машинобудівного підприємства;

- відсутність практичних навиків інформаційного обміну між структурними підрозділами й виділення ними релевантної інформації (суттєвої з точки зору забезпечення стратегії конкретного підприємства та зміцнення його конкурентних позицій) для використання в контролінговій системі;

- неможливість (відсутність обґрунтованої методики для умов трансформаційної економіки) вироблення конкретних критеріїв досягнення стратегічних цілей, що понижує дієвість контролінгової діяльності;

- відсутність для конкретного технологічного процесу

машинобудівного підприємства нормативів витрат, критеріїв оптимальних витрат на маркетингову і логістичну діяльність, видатків на формування ділової репутації та завоювання ринків збуту і, відповідно, достатньо чітких уявлень про собівартість і прибутковість.

На рівень ефективності проведення контролінгової діяльності, її результативність (віддачу) має вплив велика кількість різноманітних організаційно-економічних чинників, без врахування яких у діяльності машинобудівного підприємства неможливо досягти максимальної прибутковості.

Узагальнення інформації у економічній літературі дає змогу стверджувати, що на сьогодні практично відсутня чітка класифікація типології чинників, що впливають на ефективність контролінгової діяльності, що засвідчує складність добору і оцінки найбільш важливих характеристик контролінгової діяльності.

На основі результатів аналізу методів, за допомогою яких можливо розрахувати величину впливу чинників на контролінгову діяльність, вважаємо найбільш об'єктивно використовувати залежність:

$$Z = a_i * f_i \quad (2.22)$$

де  $Z$  – рівень впливу  $i$ -го фактора;  $a_i$  – вага  $i$ -го фактора;  $f_i$  – значення  $i$ -го фактора.

У цій моделі найважливіше об'єктивно встановити силу впливу кожного фактора, тобто його вагу в системі факторів і значення цього фактора для конкретного підприємства. Це дає більші можливості сформулювати обґрунтовані заходи для зниження (усунення) тих факторів, які спричиняють негативний вплив і підвищити роль факторів позитивного впливу.

Функціональний зміст контролінгу передбачає врахування впливу всіх факторів, а тому добору складових цих факторів (внутрішнього і зовнішнього середовища), які у системі контролінгу насправді тісно взаємопов'язані, залежить і результативність цієї системи. Оскільки кожен фактор в системі контролінгу повинен бути забезпечений надійною інформаційно-аналітичною базою, той від



цієї основи залежить оцінка виникнення і аналіз відхилення, які пропонують здійснювати у такій послідовності: визначення переліку внутрішніх та зовнішніх факторів, виявлення залежностей між ними, аналіз впливу факторів на діяльність, аналіз відхилень на предмет їх обумовленості (Мухин и Кутинов, 2011).

Аналізуючи контролінгову діяльність машинобудівних підприємств, необхідно підкреслити вагомість зовнішніх та внутрішніх чинників, які впливають на неї, зокрема тих, що формують бізнес-процеси, визначають становище на ринку, економічний потенціал та фінансову стійкість підприємства. Ці чинники прямо чи опосередковано впливають на вказані показники чи критеріальні ознаки, які в багатьох випадках є об'єктами контролінгової системи. З такого погляду доцільним є дослідження особливостей впливу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища на ефективність контролінгової діяльності машинобудівних підприємств. Для аналізу макросередовища підприємств машинобудівного комплексу України проведемо PEST-аналіз (табл. 2.7), що дозволить визначити ключові фактори, які мають суттєвий вплив на діяльність як машинобудівних підприємств загалом, і на можливості ефективної реалізації системи контролінгу зокрема.

Таблиця 2.7

## PEST-аналіз машинобудівної галузі України

Політичні фактори	Економічні фактори
1	2
1. Відсутність чітких орієнтирів щодо стабілізації вітчизняної економіки, прогнозованості її розвитку, зокрема за секторами економіки 2. Недостатня ефективність державних програм розвитку галузі машинобудування та регіональних програм 3. Зменшення рівня державного регулювання підприємств машинобудування, утворених при їх приватизації 4. Обмеженість рамками норм СОТ законодавчого, митного та іншого регулювання	1. Передумови і шляхи зростання макроекономічних показників, насамперед зростання ВВП 2. Низький рівень розвитку ринкової інфраструктури 3. Високі темпи зростання інфляції 4. Залежність вітчизняних підприємств від низького рівня інвестиційного клімату 5. Нестача власних коштів у підприємств галузі та високі ставки банківського кредитування 6. Нестабільність курсу національної валюти 7. Недостатній рівень інвестиційної привабливості і відповідно обсягів інвестицій 8. Низький платоспроможний попит внутрішнього ринку 9. Низька рентабельність виробництва 10. Відсутність дієвих державних економічних механізмів розвитку машинобудування

## Продовження табл. 2.7

1	2
Соціальні фактори	Технологічні фактори
1. Проблема забезпечення належного рівня оплати праці - відтік працездатного населення в інші держави 2. Дефіцит кваліфікованих фахівців і робітників 3. Недооцінка ролі машинобудування як складової регіональної інфраструктури 4. Низька престижність праці у виробничій сфері 5. Неналежна увага до проблем машинобудування та його 6. Зниження в населення привабливості праці в машинобудуванні.	1. Високий рівень зношеності активної частини основних фондів галузі, її технологічна відсталість 3. Моральна застарілість продукції галузі, із низьким рівнем автоматизації та інтелектуальної складової технології виробництва 4. Зниження інноваційної активності машинобудівних підприємств 5. Високий рівень підприємств галузі, щодо матеріало- й енергомісткості виробленої продукції 6. Недостатність орієнтації на якість, що є основою конкурентоспроможності машинобудівної продукції

Примітка: авторська розробка

Відзначимо, що внаслідок впливу загальнодержавних факторів міжнародного значення на діяльність машинобудівних підприємств, обмеженими стають бюджетні засоби на реалізацію їх інноваційного розвитку. Зокрема, нормами СОТ обмежуються можливості законодавчого, нормативного, митного та іншого регулювання виробництва і реалізації продукції машинобудівних підприємств, а можливості державного регулювання є діючими лише в площині розроблення та впровадження заходів підтримки чи стримування.

Аналіз економічних факторів, які чинять вплив на результати діяльності машинобудівних підприємств (обсяги виробництва, реалізації, прибутки, зростання вартості бізнесу) свідчать, що для розвитку внутрішнього і зовнішнього ринку збільшення експорту потрібні більш дієві державні заходи щодо формування платоспроможного ринку збуту, а також врегулювання цінового паритету на зовнішньому ринку.

Важливими є результати і соціального напряму аналізу макросередовища підприємств машинобудування, який свідчить, про необхідність підняття статусу продукції вітчизняного машинобудування і тим самим формування умов для забезпечення підприємств працівниками високого рівня.

Аналіз цілої низки технологічних факторів підтверджує і без того відому необхідність модернізації галузі машинобудування, оцінки наявного науково-виробничого потенціалу передових напрямів науки і техніки та визначення інноваційних шляхів їх розвитку. Безальтернативним є й вирішення за допомогою державних програм розробки заходів щодо підвищення інноваційної активності, проведення НДР і ДКР з оновлення продукції підприємств галузі, з метою підвищення її конкурентоспроможності, а також розробки та реалізації програми дій з відновлення активної частини основних засобів виробничого призначення.

Загалом на основі проведеного PEST-аналізу машинобудівної галузі можна зробити узагальнений висновок про те, що необхідною є популяризація і стимулювання впровадження сучасних методів менеджменту, зокрема використання в них контролінгової системи, яка дає змогу більш об'єктивно забезпечувати інформацією управлінську систему, в т.ч. й зовнішнього характеру за рахунок використання у цій системі показників моніторингу.

Контролінг внутрішнього середовища є досить складним та багаторівневим процесом аналізу всіх аспектів цього середовища підприємства. Метою таких процесів є безперервний контроль та діагностика основних об'єктів і напрямів діяльності підприємства з метою підготовки ефективних управлінських рішень.

Варто відзначити, що на ефективність контролінгу впливають різноманітні фактори, які переважно групуються на такі, що впливають на ефективність впровадження контролінгової діяльності та ті, які впливають на ефективність її функціонування рис. 2.10.

Серед наведених факторів, що впливають на розвиток контролінгової діяльності слід виокремити сприяючі та перешкоджаючі. Так, важливим чинником перешкодження впровадження контролінгової діяльності є зорієнтованість керівництва машинобудівних підприємств на виконання короткострокових завдань та психологічні особливості управлінського персоналу щодо впровадження нових методів управління.



Рис. 2.10. Фактори внутрішнього середовища, які впливають на ефективність контролінгу машинобудівного підприємства

Примітка: власна розробка

Для аналізу організаційного середовища машинобудівних підприємств доцільно провести SWOT-аналіз, який можна зарахувати до найважливіших інструментів контролінгу (табл. 2.8). Зважаючи на результати, подані в табл. 2.8, можна зробити висновок про потребу вироблення деяких додаткових орієнтирів для управлінської системи і доцільні для таких цілей об'єкти впровадження контролінгу.

Аналізування стану та перспектив розвитку машинобудування дозволяє виділити фактори, що стримують подальше зростання галузі: визнана застаріла технічно-технологічна база більшості підприємств галузі, використання якої негативно впливає на конкурентоспроможність та якість продукції.

## SWOT-аналіз машинобудівної галузі України

Сильні сторони	Слабкі сторони
<ul style="list-style-type: none"> <li>• традиції та досвід виробництва машинобудівної продукції;</li> <li>• наявність висококваліфікованих кадрів;</li> <li>• наявність продукції, яка має попит на зовнішніх ринках;</li> <li>• вибір сировинної бази;</li> <li>• наявність двосторонніх налагоджених зв'язків у сфері міжнародної торгівлі та технологічного співробітництва з країнами в галузі машинобудування;</li> <li>• запатентовані унікальні технології.</li> <li>• широкий асортимент продукції;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• високий рівень зношення активної частини основних фондів;</li> <li>• тривалий виробничий цикл, що призводить до нестачі обігових коштів;</li> <li>• експорт переважно в країни колишнього СРСР;</li> <li>• низька ефективність просування на закордонні ринки (не конкурентоспроможність);</li> <li>• низька інноваційна активність;</li> <li>• низька інвестиційна привабливість;</li> <li>• зорієнтованість власників на миттєві вигоди (отримання прибутків), а не на стратегічний розвиток;</li> <li>• відсутність портфеля перспективних розробок продукції машинобудування;</li> <li>• відсутність державної підтримки;</li> <li>• тіньові механізми господарювання;</li> <li>• погіршення показників ефективності функціонування та фінансового підприємств;</li> <li>• низька продуктивність праці.</li> </ul>
Можливості	Загрози
<ul style="list-style-type: none"> <li>• поживлення внутрішнього ринку України;</li> <li>• часткового освоєння ринків Азії, Африки та Південної Америки;</li> <li>• покращення матеріально-технічного та інформаційного забезпечення;</li> <li>• розвиток колективу та формування соціальної інфраструктури;</li> <li>• покращення показників результативності;</li> <li>• формування ефективного механізму контролінгу;</li> <li>• зростання потенціалу виробничого процесу за рахунок активізації інноваційної діяльності та інвестиційної привабливості;</li> <li>• використання потенціалу галузі з погляду впровадження нових технологій;</li> <li>• зростання транспортних потоків, що викликає потребу додаткових транспортних засобів, що дасть можливість завантажити машинобудівні підприємства</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• зменшення зовнішнього попиту на вітчизняну продукцію внаслідок змін світової кон'юнктури;</li> <li>• підвищення цін на сировину та енергоресурси;</li> <li>• втрата людського капіталу в галузі;</li> <li>• відсутність зацікавлення з боку держави щодо просування продукції вітчизняного виробника на міжнародному ринку;</li> <li>• негативні зміни регуляторного режиму;</li> <li>• проблеми захисту прав інтелектуальної власності, що гальмує винаходи та патентування;</li> <li>• прискорення морального старіння та матеріального зношення основних засобів;</li> <li>• збільшення кількості збиткових підприємств.</li> <li>• скорочення інвестицій у галузь;</li> <li>• зростання конкуренції на традиційних ринках не на користь України;</li> <li>• активна діяльність конкурентів Європи, Китаю, Індії, Японії та ін.;</li> </ul>

Примітка: авторська розробка на підставі (Кривов'язюк та Стрільчук, 2016; Кривов'язюк, 2013; Серединська 2011; Ситніченко, 2009) та власних досліджень

Вкрай негативним фактором є недостатній рівень платоспроможності покупців на внутрішньому ринку, несвоєчасна оплата продукції яких спричиняє синергетичний ефект низького рівня інноваційної активності вітчизняних підприємств на ринках капіталів та інвестицій, негативно впливає на їх техніко-технологічний розвиток. До негативних загальноекономічних факторів можна віднести неефективну державну політику щодо діяльності монополістів, яка спричиняє підвищення вартості сировинної бази та енергоресурсів.

Управління наведеними факторами вимагає об'ємної і об'єктивної інформації, яка в сучасних умовах у зв'язку із складністю отримання для реалізації управлінської діяльності не набуває додаткового значення, а тому підвищується її роль як найважливішої сфери контролінгу. Однак, здійснення такого типу інформаційного процесу у системі контролінгу викликає низку проблем, зокрема:

- часовий аспект (своєчасна агрегування контролінгом актуальної проблемно-орієнтованої інформації, що є достатньо складним завданням в умовах динамічного розвитку зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства);
- комунікаційний аспект (раціональний розподіл збору і підготовки конкретно визначеної за змістом інформації під час виконання координаційної функції контролінгу);
- аспект ефективності (дослідження проблеми збільшення витрат, пов'язаних із пошуком і застосуванням такої інформації в системі контролінгу, особливо в умовах складності визначення її корисності для управлінських процесів);
- аспект надмірності (велика кількість поточної інформації водночас спричиняє складність її цілеспрямованого відбору та агрегування);
- аспект значущості (релевантності) (складність добору методів оцінки та визначення ступеня важливості інформації для забезпечення високої якості прийнятих рішень).

## Висновки до розділу 2

1. Аналізуючи стан і перспективи впровадження контролінгу на машинобудівних підприємствах відзначимо, що в українській практиці загалом і на підприємствах машинобудування зокрема, контролінгова діяльність впроваджена вкрай слабо з низки різних причин. Найбільш важливою проблемою слід все-таки визнати той факт, що контролінг за своєю функціональною орієнтацією і, відповідно, концептуально-методологічною основою носить сильно індивідуальний характер. Враховуючи результати опитування встановлено, що рівень інформаційних потреб керівників машинобудівних підприємств є не задоволеним, а план реалізації заходів вимагає запровадження нових, більш ефективних, дієвих на практиці і відповідних сучасному стану економіки форм управління, що вимагає й нових за характером, змістом і функціональною орієнтованістю інформаційно-аналітичних систем типу контролінг.

2. На основі вивчення організаційної структури машинобудівних підприємств (ЗАТ «Єврокар», ТОВ «Ядзакі Україна», ПАТ «Мукачівський завод «Точприлад», ТОВ «Конвектор», ТОВ «Унгвайер», ТзОВ «Леоні Веарінг систем УА ГМБХ», ВАТ Червоноградський завод «Зміна») встановлено підрозділи, які виконують типові для контролінгової діяльності функції збору, систематизації та узагальнення інформаційних потоків. Одержана інформація засвідчує про дуже низький рівень виконання властивих для контролінгової концепції функцій структурними підрозділами дослідження машинобудівних підприємств. Функціональний зв'язок суб'єктів і об'єктів контролінгу на машинобудівних підприємствах вказує що у більшості випадків функції контролінгу виконує бухгалтерська служба чи фінансово-економічні підрозділи підприємства, що крім невисокої дієвості виконання таких функціональних завдань, заважає ще й виконанню їхніх прямих обов'язків.

3. Результати дослідження змісту використовуваних підходів щодо показників оцінки контролінгової діяльності дають змогу стверджувати, що існуючі методики не можна вважати достатньо об'єктивними з низки причин.

Насамперед це стосується аспекту прямого порівняння витрат на контролінгову діяльність зі зміною показників діяльності підприємства загалом без виокремлення ефекту координаційних управлінських рішень від його впровадження та без урахування часової розбіжності впливу функцій контролінгу на ефективність управлінських рішень. Контролінгову діяльність пропонується оцінювати за системою збалансованих показників, яка об'єднує оцінні параметри діяльності підприємства у чотири групи: «фінанси», «клієнти», «внутрішні бізнес-процеси» та «навчання і зростання», показники ефективності контролінгу пропонується групувати за економічною, соціальною та управлінською складовими.

4. При оцінці ефективності безпосередньо системи контролінгу машинобудівних підприємств пропонується розглядати її враховуючи першочергово управлінську складову, яка передусім впливає на економічну складову ефективності, цільові показники якої визначаються шляхом взаємодії ресурсів, які знаходять відображення у витратах та результатах діяльності (співвідношення ресурсів і показників їх використання). Аналіз таких показників доцільно проводити в динаміці в порівнянні з попереднім періодом та плановими орієнтирами. Також необхідне врахування соціальної та економічної ефективності. Перша визначається сукупністю індивідуальних, колективних та суспільних інтересів (розвиток трудового потенціалу та підвищення рівня задоволення споживачів продукції), друга – характеризує ефективність соціально-економічного розвитку підприємства.

5. В межах оцінювання ефективності управлінської складової контролінгу машинобудівних підприємств показники пропонується поділити на кількісні та якісні, динаміка яких до і після впровадження контролінгу визнається результатом оцінки. До кількісних показників є доцільним віднесення коефіцієнта витрат на управління в системі контролінгу та коефіцієнта ефективності управління. Якісні показники необхідні для оцінки контролінгової діяльності пропонується визначати за коефіцієнтами оперативності управління та якості виконання рішень. На відміну від існуючих показників, нами пропонувані показники враховують ефект від прийняття контролінгових рішень.



6. Аналізування стану та перспектив розвитку машинобудівних підприємств дало змогу виділити стримуючі фактори зростання галузі. Серед них застаріла техніко-технологічна база більшості підприємств, використання якої негативно впливає на якість та конкурентоспроможність продукції. Вкрай негативним фактором є недостатній рівень платоспроможності покупців на внутрішньому ринку, несвоєчасна оплата продукції яких спричиняє синергетичний ефект низького рівня інноваційної активності вітчизняних підприємств на ринках капіталів та інвестицій, негативно впливає на їх техніко-технологічний розвиток. До загальноекономічних негативних факторів належить і неефективна державна політика щодо діяльності монополістів, що призводить до зростання вартості купівельної сировини та матеріалів. Управління наведеними факторами вимагає об'єктивної інформації, яка в сучасних умовах у зв'язку із складністю отримання для реалізації управлінської діяльності не набуває додаткового значення, а тому підвищується її роль в контролінговій діяльності.

7. Аналіз дієвості контролінгової діяльності машинобудівного підприємства доцільно узгодити з основними принципами побудови сучасних систем вимірювань ефективності функціонування підприємства та їх взаємопов'язаності з концепціями менеджменту: взаємозв'язок критеріїв оцінки з баченнями, цінностями, стратегією та ключовими рушійними чинниками бізнесу; базування критеріїв оцінки на подіях минулого, теперішнього та майбутнього (створення тривимірної картини); покладання в основу вироблення критеріїв балансу інтересів і відображення потреб власників, персоналу, клієнтів компанії та інших зацікавлених сторін.

Наукові результати, що висвітлені у розділі 2, опубліковано у працях (Лемішовський, 2015d; Лемішовський, 2016с; Лемішовський, 2017а; Лемішовський, 2017b; Лемішовський, 2018с; Лемішовський, 2018е).

## РОЗДІЛ 3

### УДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛІНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 3.1. Моделювання організаційно-змістовних процесів розвитку контролінгової діяльності

Впровадження нового чи удосконалення існуючого виду економічної діяльності, розробка й прикладне застосування на машинобудівних підприємствах управлінських інструментів будь-якого типу, як і в будь-яких економічних системах, має спиратися на фундаментальні знання економічної науки, факти вивчення можливостей практичного застосування змодельованих у цьому інструментарії механізмів та їх інкрустацію в концепцію управління, використовувану на підприємстві. Розробка і впровадження на вітчизняних машинобудівних підприємствах контролінгової діяльності, безперечно вимагає реорганізації всієї існуючої інформаційної системи підприємства – організацію функціонального координаційного напрямку економічної роботи.

Наведене пов'язане зі всім спектром моделювання цього виду економічної діяльності - створенням служби контролінгу, організацією процесу вироблення адекватної для конкретного підприємства концепції контролінгу та функціональне визначення обов'язків апарату цієї служби. По суті це означає вироблення принципово нових схем інформаційних потоків між структурними службами, організацію технологічного (передусім розробка нових комп'ютерних програм) забезпечення діяльності підрозділу контролінгу. Вважаємо, що хоча наведені організаційні заходи й вимагають капіталовкладень, проте в подальшому окупність зроблених операційних витрат для функціонування цієї діяльності на машинобудівних підприємствах компенсується формуванням комплексної системи інформаційного забезпечення, включаючи агреговану інформацію моніторингу зовнішнього середовища. Забезпечення управлінської системи такою

інформацією, яка, крім іншого, охоплюватиме характеристику функціонування всіх підрозділів та сегментів діяльності підприємства знайде свій вираз у раціональності управлінських рішень та, відповідно, результаті діяльності машинобудівного підприємства. Тому, на наш погляд, відправним моментом моделювання адекватної для конкретного машинобудівного підприємства контролінгової діяльності є встановлення всього спектру інформаційних потреб управлінського персоналу.

Моделювання контролінгової діяльності (концепції контролінгу) повинно виходити із раціональних поглядів на її зміст та організаційну форму, які в сукупності формують функціональне призначення цієї системи, зокрема як інструмента координації всієї вертикалі управлінської структури. Позичуючи систему контролінгу такою, що тісно взаємопов'язана із суттєво значимими (структуроутворювальними) функціями підприємства, які явним чином впливають на всі аспекти його діяльності, вважаємо, що насамперед необхідно визначити ключові і базові компоненти для моделювання розробки і безпосередньо впровадження цього виду економічної діяльності. Тобто, передусім слід обґрунтувати й сформулювати її принципову основу, а також перелік заходів до побудови і функціонування окремих компонентів загального механізму формування і реалізації концепції контролінгу на підприємстві рис. 3.1.

Вихідним моментом для побудови процесу моделювання контролінгової діяльності є визначення місця контролінгу в організаційній структурі підприємства. Теорія і практика подають кілька підходів до організації такого підрозділу (самостійний чи група працівників у складі функціонуючого відділу, наприклад фінансової служби чи сектору управлінського обліку), а також його підпорядкування (першому керівнику чи іншій посадовій особі). В європейській практиці практикується покладання функції контролера на керівника фінансово-економічного відділу, оскільки йому підпорядковані фінанси, бухгалтерія, виробничий облік і калькулювання, проте, на американських фірмах ці функції, як правило, розділені (Дайле, 2003, с.271).



Рис. 3.1. Порядок реалізації контролінгової концепції машинобудівних підприємств

Примітка: власна розробка

На початковому етапі моделювання контролінгової діяльності в основу побудови конкретної моделі контролінгу, як базового управлінського інструмента, доцільно покласти такі напрямки: визначення об'єкта контролінгу; визначення видів і сфери контролінгу; формування системи

контрольованих показників; розробка системи кількісних стандартів контролю; побудова системи моніторингу показників (Ананькіна, Данилочкін і Данилочкіна, 2003, с. 93-101).

З точки зору моделювання безпосередньо контролінгової діяльності можна стверджувати, що в теорії і на практиці такий процес має достатньо напрацьовану базову основу, оскільки для певного типу існуючих систем контролінгу вироблено досить ґрунтовні концептуальні, методологічні та методичні засади з розробленими для них пакетами прикладних програм.

Разом з тим, опрацьовані літературні джерела стосовно моделювання контролінгової діяльності дозволяють зробити висновок, що сам зміст пропонуваніх засад різних парадигм, покладених в основу розробки контролінгових систем, концентрується на різноверсійній основі, окремі елементи якої носять штучний характер. Саме відсутність одностайності у змісті і функціональному призначенні контролінгу як інструмента управління дає змогу дослідникам моделювати різнохарактерні пропозиції, гіпотези і метафори щодо тієї чи іншої теоретичної конструкції та практичних засобів реалізації контролінгової діяльності.

Загалом такий стан є закономірним – різні підприємства мають відмінну стратегію та операційні цілі, а тому «цілі і функція контролінгу нерозривно пов'язані із цілями підприємства на даному етапі його розвитку» (Панченко, 2014). Тобто, ми дотримуємося позиції, що конкретна спрямованість контролінгової діяльності і, відповідно, набір інструментарію контролінгу повинні бути дуже гнучкими, що є надзвичайно важливим на етапі її моделювання на конкретному підприємстві.

Важливість обґрунтованості базової моделі контролінгової діяльності є очевидною, оскільки дієвість будь-якого управлінського інструментарію суттєво залежить від його відповідності управлінській концепції, його потребам та запитам управлінської системи. Функціонування вітчизняних машинобудівних підприємств проходять в перманентно мінливих умовах зовнішнього середовища, що спричиняє відповідні зміни у підходах до управління, а тому

«проектування інформаційного забезпечення управління підприємством повинно орієнтуватись на таку концепцію менеджменту, яка вимагає поєднання процесного, системного та ситуаційного підходів (Шляга, 2007, с.40).

Незважаючи на домінування орієнтації вітчизняних машинобудівних підприємств на поточні результати (забезпечення прибуткової діяльності), довгострокові цілі підприємств цієї галузі залишаються визначальними для їх подальшого функціонування, передусім це стосується формування інвестиційної привабливості та набуття конкурентоздатності. З цієї точки зору, науковцями пропонується такий вектор моделювання контролінгової діяльності, за яким забезпечується можливість надання проводжуваним у ній процесам ще й елементів стратегічного характеру, оскільки вважається що інформація, отримана методами оперативного та стратегічного контролінгу, краще розкриває взаємозв'язок між окремими елементами процесів, які відбуваються на підприємстві (Карцева, 2010а, с. 120).

У процесі цього дослідження нами дотримується позиція, що при моделюванні такого типу контролінгової діяльності все ж потрібно взяти до уваги інструменти та методи стратегічного контролінгу, що допоможе краще розкрити можливості застосування даної концепції (Русановська, 2013, с.97). Попри те, виходячи з умов української економіки і, відповідно, характеру функціонування підприємств вітчизняного машинобудування, ефективність контролінгової діяльності на практиці буде більш дієвою за умови акцентованості на елементах оперативного контролінгу. Цей фактор відзначається для обґрунтування добору адекватних інструментальних засобів і домінуючих функцій на початкових етапах моделювання контролінгової діяльності.

Концептуальна спрямованість контролінгової діяльності безперечно полягає у забезпеченні успішного функціонування машинобудівного підприємства за рахунок інформаційної підтримки раціональних управлінських рішень, впливу цієї діяльності на підвищення раціональності та ефективності його організаційної структури. Саме тому ми дотримуємось погляду, що, при моделюванні в основі

контролінгової системи слід передбачити «погодження оперативних прогнозів зі стратегічним планом розвитку організаційної системи; координацію та інтеграцію оперативних планів за бізнес-процесами; створення системи забезпечення менеджменту для різних рівнів управління» (Сашко, 2016, с. 6).

Дієвість впровадження контролінгової діяльності, як і безпосередньо доцільний для машинобудівного підприємства зміст змодельованої конкретної концепції контролінгу, її ефективність забезпечується поступовим залученням до контролінгу усіх функціональних підрозділів підприємства. Така координаційна функція контролінгу формує синергетичний ефект у процесах забезпечення результативної діяльності, покращення конкурентних позицій машинобудівними підприємствами на ринку і завоювання його більшої частки, набуття інвестиційної привабливості. З таких позицій служба контролінгу повинна мати інформаційно-координаційні комунікації з усіма структурними підрозділами підприємства, які в свою чергу повинні надавати їй повну інформацію за своїми сферами діяльності. Тому важливим і необхідним є «розуміння доречності поступового введення контролінгу у функціональні підрозділи підприємства» (Ходзицька, 2014, с. 147).

Зрозуміло, що основною умовою ефективності контролінгової діяльності на підприємстві є створення самодостатньої служби контролінгу: «на великих підприємствах Німеччини створюються служби контролерів» (Штрайт та Петрик, 1995с, с.33). Такий структурний підрозділ ефективний передусім з умовою можливостей отримання цією службою повної та достовірної первинної інформації від всіх структурних підрозділів підприємства. Така умова необхідна для того, щоб на основі дослідження всього спектру інформаційних потоків та їх системного опрацювання й аналізу надати керівництву синтезовану інформацію для обґрунтування рішень щодо взаємопов'язаності стратегії, в оглядовій перспективі у взаємозв'язку її цілей із змістом і орієнтованістю операційних процесів.

Безперечно на сучасному машинобудівному підприємстві служба контролінгу повинна поєднувати в собі (синтезувати) інформацію про різні

соціально-економічні процеси, що є основною (інформаційною) функцією контролінгу. Традиційні показники є основою інформаційної бази, проте вважається, що завдання контролінгу полягає в тому щоб у розумінні інформаційної здатності цю підсистему інтегрувати у загальну обліково-звітну, поліпшуючи її інформативність (Давидович, 2008, с. 31).

З метою збору та обробки інформації, важливої для прийняття найбільш раціональних управлінських рішень, її слід формувати на різних рівнях управління, тобто по вертикалі управління за структурними підрозділами. Саме такий контекст інформаційної бази, на наш погляд, забезпечить вихідну інформацію контролінгової системи в напрямі обробки обґрунтованої стратегії, забезпечення необхідного рівня конкурентоспроможності і досягнення в умовах що склалися показників результативної діяльності.

Як слушно зазначає Бутко, при створенні служби контролінгової діяльності треба взяти до уваги такі основні вимоги:

- 1) підпорядкованість її лише керівникам вищої структурної ланки управління;
- 2) виділення контролінгу в незалежну, самостійну і нейтральну службу в системі управління;
- 3) економічні служби підприємства повинні надавати відділу контролінгу всю необхідну інформацію;
- 4) отримання додаткової інформації від інших відділів для аналізу і обробки даних, які надійшли;
- 5) використання в своїй роботі передових методів та технологій збору і обробки економічної інформації;
- 6) забезпеченість новими засобами для своєчасного отримання, обробки, аналізу інформації і швидкої передачі її керівникам підприємства;
- 7) тісний зв'язок з іншими відділами і чітке розмежування обов'язків працівників;
- 8) можливість упровадження нових процедур збору аналітичної інформації на постійній основі. Питання про виплату компенсації



співробітникам інших служб за збільшення навантаження повинні вирішувати керівники, для яких призначена інформація служби контролінгу;

9) можливість швидко доводити інформацію до відома вищого керівництва підприємства (2014).

На основі проведеного дослідження щодо підрозділів сучасних машинобудівних підприємств, які виконують елементи функцій контролінгу та встановлення функціональних зв'язків між підрозділами та їх обов'язками підрозділі 2.1. (в табл. 2.2 та 2.3) в табл. 3.1 показано пропонований функціональний зв'язок суб'єктів і об'єктів в системі контролінгу на машинобудівних підприємствах до та в процесі впровадження контролінгової діяльності.

Таблиця 3.1

Функціональний зв'язок суб'єктів і об'єктів контролінгу машинобудівних підприємств

Суб'єкти контролінгу	Функціональний взаємозв'язок з об'єктами контролінгу	Складові контролінгу						
		Планування	Бюджетування	Облік	Аналізування	Моніторинг	Аудит	Контролювання
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Керівники підрозділів	Дотримання технологічного процесу виробництва, якісних характеристик продукції	*	*	*	*	*	*	*
Планово-економічний відділ	Встановлення цін на реалізовану продукцію, планування показників діяльності, аналіз та прогноз діяльності, моніторинг поточної діяльності	*	*	*				*
Відділ маркетингу і збуту	Визначення потенційних можливостей у завоюванні ринків збуту, розробка та контроль товарної, цінової та комунікативної політики							
					*	*		
Бухгалтерія	Реальність, законність і доцільність операцій щодо ведення господарської діяльності			*	*	*	*	*

## Продовження табл.3.1

Відділ кадрів	Розподіл обов'язків та повноважень працівників – суб'єктів контролінгу							
		*			*	*		*
Відділ внутрішнього аудиту	Достовірність відображення сум у регістрах бухгалтерського обліку, вчасність документування							
		*	*	*	*	*	*	*
Ревізійна комісія	Планові та позапланові перевірки діяльності підприємства							
								*

	*	функціональний зв'язок до та в процесі (*) впровадження контролінгової діяльності
--	---	---

Примітка: побудовано на основі даних анкетного опитування (п.2.1) та власних розробок

З точки зору більш поглибленої координаційної функції контролінгу плановий відділ зобов'язаний в деталізованому форматі представляти складені плани виробництва продукції. В такий спосіб у системі контролінгу формується базова планова інформація, яка піддається наступному контролю з боку служби контролінгу (виконання функцій контролю). Сплановані дані служба контролінгу перевіряє на предмет узгодженості з виробничими можливостями підприємства і договорами постачання. Для уточнення цих показників, їх координації між структурними підрозділами служба контролінгу звіряє їх з інформаційною базою.

Відділ маркетингу, повинен надавати деталізовану інформацію про споживачів продукції, тобто підтвердити забезпеченість випуску продукції заявками на постачання. Традиційно служби контролінгу на великих підприємствах оцінюють конкурентне середовище, а тому відомості про конкурентів і зовнішнє ринкове середовище (його очікування) також забезпечуються службою контролінгу. На практиці працівники служби контролінгу паралельно з відділом маркетингу проводять дослідження, аналіз та оцінку конкурентного сегменту ринку та ураховують прогнози такого типу при підготовці управлінських рішень.

У практичній діяльності вітчизняних підприємств машинобудування в багатьох випадках функція контролю (в широкому його розумінні)

залишається важливою складовою управлінської системи, і, відповідно, на наш погляд, ця функція повинна бути такою ж важливою складовою в процесах контролінгової діяльності. Контрольну функцію інструментарію контролінгу ми розглядаємо як засіб супроводу виконання функціональними службами своїх операційних завдань з проекцією на стратегічні цілі підприємства. У наукових дослідженнях акцентується на тому, що «основним джерелом для здійснення менеджерського контролю з метою прогнозування діяльності підприємства та прийняття управлінських рішень стратегічного характеру є контролінг» (Гуцаленко, 2011, с. 20).

У системі контролінгу змінюється сама природа контролю, передусім його функція зміщується від традиційного фіксування і оцінки звершених фінансово-економічних операцій, а більшою мірою спрямовується на оперативне відстеження поточних подій, виявлення «слабких місць» і проблем: «на підприємства Німеччини функціонують системи попереднього застереження (контроль за суттєвими показниками певної ділянки підприємства) і в такий спосіб забезпечуються координований контролінгом безперервний процес» (Давидович, 2008, с. 27). Крім того, в деяких зарубіжних дослідженнях і на практиці використовують селективний зміст контролю (контроль стратегічної орієнтації), поєднуючи результати попереднього і поточного контролю короткострокових цілей і стратегічних орієнтирів.

Необхідною умовою підвищення ефективності управління фінансово-економічною діяльністю машинобудівного підприємства є не тільки правильне планування саме по собі, але набагато дієвішим є планово-прогнозні процеси вмонтовані у систему інструментів, які забезпечують функції менеджменту. Аналітичні огляди відомих зарубіжних корпорацій й аналіз практичної діяльності підприємств вітчизняного машинобудування свідчать про те, що прорахунки у плануванні, через обмеженість прямих і зворотніх зв'язків з іншими функціями менеджменту, є суттєвим чинником впливу на пониження ефективності їх функціонування організаційно економічного механізму загалом.

На теперішній час підприємства машинобудівної галузі функціонують у складних і мінливих та слабопрогнозованих економічних умовах, а тому здійснюють пошук ефективних механізмів планування. Багато вітчизняних дослідників вкрай критично оцінюють використовувану у сучасній практиці функцію планування в системі управління, вважаючи, що застосовувані у цих процесах методи не відповідають сучасній практиці ведення бізнесу ані за своєю структурою, ані за способом використання. Найбільш проблемним аспектом планування як важливого засобу у реалізації стратегії і забезпеченні операційної результативності вітчизняних машинобудівних підприємств є, на наш погляд, недостатнє врахування об'єктивно визначених зовнішніх обставин (фінансових, економічних, кон'юнктурних, техніко-технологічних), а також надмірно автономний характер цих процесів – відсутність чіткого і виразного позиціонування планування в конкретно обраному підприємством базовому управлінському інструменті.

Аналіз теоретико-прикладної проблематики щодо ефективності планової діяльності на підприємствах вітчизняного машинобудування свідчить насамперед про застосування на практиці різних підходів до визначення ролі та місця планування в системі управління, його взаємозв'язок і взаємозалежність з іншими інструментальними засобами управлінського механізму. Безперечно, що в умовах сучасних ринкових перетворень планування на підприємствах галузі потребує адекватних принципів підходів до його організації. Практична дієвість планування і прогнозування «передбачає моделювання майбутнього стану підприємства, моделювання нових параметрів його діяльності, декомпозицію бажаних результатів, визначення завдань виконавцям, які повинні передбачати засоби і методи їх досягнення» (Климова, 2008, с.109).

Об'єктивність і реальність планування на машинобудівних підприємствах суттєвим чином залежить від урахування ринкової кон'юнктури (моніторинг), використання релевантної інформаційної бази (облікова система підприємства), оперування базисом аналітичних

показників та індикаторів (фінансово-економічних і стратегічний аналіз), використання результатів внутрішнього контролю як важливого засобу управління (контроль), встановлення реального фінансового потенціалу (бюджетування). Саме тому нами пропонується включити планування чітко вираженою складовою при моделюванні контролінгової діяльності машинобудівного підприємства.

Важливе значення в системі контролінгу надається бюджетуванню (короткострокове і довгострокове планування). Бюджетування як функція фінансового відділу машинобудівного підприємства, як, зрештою, і безпосередньо сам бюджетний процес, впроваджене у практику підприємств галузі недостатньо, без чітко вираженої концепції. Бюджети в системі контролінгу забезпечують координацію (відстеження і балансування) всіх факторів виробництва в розрізі цехів і функціональних відділів для досягнення машинобудівним підприємством наміченої мети. Нами аргументується важливість такого типу інструментального засобу для формування раціональних управлінських рішень, а також обґрунтовується той факт, що на етапі його впровадження необхідно чітко визначити його функціональну роль та імплементацію в основний економічний інструментарій (контролінгову діяльність з акцентом на її координаційну функцію в системі управління). На етапі моделювання контролінгової діяльності стосовно процесів бюджетування, по суті, йдеться про «комплексне дослідження підприємства, що дає змогу у кожному підрозділі виявити процеси, які будуть задіяні при впровадженні концепції бюджетного управління» (Іванов, 2006, с. 75).

Розглядаючи контролінгову діяльність як управлінський інструментарій відзначаємо його важливе завдання – врахування факторів оточуючого підприємство соціально-економічного середовища. Ситуація на ринку машинобудівної продукції потребує безперервного моніторингу не тільки загальноекономічних, але й галузевих процесів. Тому моніторинг діяльності підприємства машинобудівної галузі, як функція відділу

маркетингу і збуту, бухгалтерії та внутрішнього аудиту є важливою складовою контролінгової діяльності. У цих умовах надзвичайно важливим є добір і практичне використання управлінською системою доцільних й адаптивних до умов діяльності економічних інструментів – важелів впливу на економічні процеси або методи управління економікою, які можуть виступати важливим аналітичним фундаментом систематизації, оцінювання, аналізування і моделювання впливу зовнішніх факторів на результативну діяльність підприємств галузі. Діагностика за результатами моніторингу визнається невід’ємним інструментом, який забезпечує формування структурованої інформації (Кузьмін, Мельник та Іванець, 2011, с. 9).

При моделюванні адекватного для конкретного підприємства інструментарію контролю завжди виходять із чітко визначеної мети його використання, яка визначається на основі найбільш важливих для цього підприємства об’єктів. Відповідно цьому і обираються адекватна базова модель в системі контролінгу. На основі опрацьованих джерел з проблематики впровадження контролінгу в систему управління сучасних підприємств, об’єктивних умов діяльності підприємств вітчизняного машинобудування, нами пропонується використання моделі стратегічного планування контролінгової діяльності «Витрати-обсяг-прибуток».

Ефективність управління витратами, а разом з ними, й доходами та прибутками завжди була і займає в сучасній економіці одне з найважливіших та водночас найбільш проблемних завдань виробничих підприємницьких структур. Проблема стосується обрання дієвої управлінської концепції і відповідного до умов функціонування економічного інструментарію. Для вітчизняних машинобудівних підприємств, які мають гостру економічну зацікавленість в кінцевих результатах діяльності, необхідний такий організаційно-економічний механізм в системі управління цими об’єктами, на основі якого можна забезпечити цілеспрямований процес формування оптимального співвідношення «витрати-обсяг-прибуток» (Лемішовський, 2018а, с. 56).

«Витрати-обсяг-прибуток» є методом комплексного дослідження взаємозв'язку його складових на машинобудівних підприємствах з метою визначення обсягу реалізації, при якому було б забезпечено відшкодування всіх понесених витрат та отримання прибутку при визначеному обсязі реалізації, впливу зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства, а також досягнення оптимальної структури витрат. Інструментами аналізу такої моделі є маржинальний дохід та коефіцієнт маржинального доходу. Перший, являє собою резерв, що формується в операційній діяльності машинобудівного підприємства, який використовується для покриття постійних витрат і формування прибутку. Приріст маржинального доходу означає приріст прибутку. Коефіцієнт маржинального визначає величину маржинального доходу, яку приносить кожна гривня доходу від реалізації для покриття постійних витрат та отримання прибутку.

Аналізування беззбитковості є важливим методом виявлення взаємозв'язку витрат, обсягу виробництва та прибутку. Цей метод зводиться до визначення мінімального обсягу реалізації продукції (за стабільних умовно-постійних витрат), за якого підприємство може, з одного боку, забезпечити беззбиткову операційну діяльність у плановому періоді, з іншого створити умови для самофінансування (Камінська, 2014). Даний метод побудований на тому, що із зростанням обсягів реалізації продукції, розмір умовно-постійних витрат на одиницю продукції має тенденцію до зменшення (Баришевська, 2013). Розрахунок точки беззбитковості зорієнтовує на доцільність виробництва певних видів продукції, її мінімальних цін та обсягів виробництва і реалізації, що забезпечують їх беззбиткову діяльність (Семенов, 2009).

Відомими є три методи для розрахунку точки беззбитковості: графічний, рівняння і маржинального доходу. Обов'язковою умовою для всіх методів є поділ витрат на змінні та умовно-постійні.

Якщо виходити із характеристики контролінгу як «міжфункціональної

концепції управління, спрямованої на координацію систем планування, контролю та інформаційного забезпечення» (Хорват, 2006), то його об'єктивно можна розглядати саме таким інструментарієм. Виходячи з реальних умов діяльності машинобудівних підприємств важливо, на наш погляд, використовувати у цій системі «аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку, який іноді розглядають інструментом, що своєю методикою може оцінити зміни в операційному прибутку внаслідок змін параметрів діяльності підприємства (Маркіна, Таран-Лала, та Гунченко, 2013, с. 195).

В теорії і на практиці розрізняють стратегічний і оперативний види контролінгу, основне завдання останнього – дієвий вплив на ефективність управління прибутковістю підприємства, серед основних факторів якого виступають витрати і доходи за джерелами їх виникнення. Максимізація прибутку і мінімізація витрат – основа діяльності будь-якого підприємства, а тому в економічних дослідженнях об'єктивно, на наш погляд, дотримуються позиції, що «спільний аналіз показників (cost - volume – profit analysis / CVP analysis), будучи головним моментом при прийнятті багатьох управлінських рішень, служить засобом розкриття потенційного прибутку» (Давидович 2008, с.236). При цьому обґрунтовується, що «витрати підприємства є основним об'єктом контролінгу», а мета оперативного контролінгу полягає у забезпеченні системи управління інформацією, необхідною для прийняття рішень щодо врегулювання співвідношення «витрати-прибуток» (Брітченко та Князевич, 2015).

Для вітчизняних підприємств машинобудівної галузі найбільш затребуваним й одним з найважливішим завдань контролінгу є його вплив на «управління прибутками підприємства, в ракурсі якого знаходяться затрати» (Давидович, 2008, с. 50). У системі управління машинобудівним підприємством основну увагу приділяють результатам аналізу чинників, що формують прибуток, досліджуючи при цьому взаємозв'язок витрат, обсягу виробництва і прибутку. Методика такого аналізу (аналіз беззбитковості) базується на оцінюванні витрат (змінні і постійні категорії) в контексті маржинального



доходу. Зміст методу такого аналізу спрямований на відслідкування взаємозв'язку та взаємозалежності між витратами та доходами за різних обсягів виробництва, а тому він корисний на стадії підготовки й оцінки реалізації майбутнього проекту. Функції управління доходами і витратами реалізується через елементи управлінського циклу: планування та прогнозування, організацію, координації й регулювання, активізацію та стимулювання, облік і аналіз (Лемішовський, 2018а, с. 57).

Безперечно система контролінгу в світовій теорії і практиці є багатоваріантною і різною за функціональною спрямованістю. Зорієнтованість цієї системи залежить від стану економіки, специфіки діяльності підприємства тощо. Проте, базова основа системи контролінгу з використанням моделі «Витрати-обсяг-прибуток» розглядається ключовим інструментарієм у процесах досягнення підприємством високого економічного результату за рахунок зниження витрат. Тобто зміст такого типу функціональної моделі контролінгу передбачає процеси відстеження, аналізу та контролю витрат, діагностики й моніторингу доходів і прибутків за джерелами їх виникнення, а також координацію процесів планування й бюджетування. Вважаємо, що такого типу контролінгова система спроможна спрямувати процеси «управління витратами ширше, глибше і складніше від простого поєднання процедур управління ефективністю використання ресурсного потенціалу підприємства, оскільки ще й ефект синергетичного впливу на результати роботи підприємства» (Лебедев, Дроздова и Кустарев с. 14).

Крім наведеного важливо наголосити, що взаємопов'язаний і взаємозалежний аналіз показників витрат, обсягу виробництва і прибутку (cost-volume-profit analysis) служить не тільки методичним інструментом для дослідження впливу деталізованих структурних факторів витрат, обсягу виробництва і реалізації на операційний прибуток, а в поєднанні з іншими інструментальними засобами контролінгової системи в багатьох випадках виступає засобом розкриття потенційного прибутку (Лемішовський, 2018а, с. 57).

Саме тому важливою умовою є добре організована система збору контролінгової інформації про різні фактори впливу на витрати (собівартість продукції), доходи і прибутки окремих видів діяльності. Базова основа контролінгової інформації спирається на існуючу систему інформаційних потоків підприємства, а тому організація служби контролінгу на машинобудівному підприємстві повинна формуватися таким чином, щоб забезпечити рух інформаційних потоків від ланок (цехів) до служби контролінгу, тобто вважається, що в такому разі підвищується рівень встановлення залежності між обсягом реалізованої продукції та прибутком (Брітченко та Князевич, 2015, с. 17).

Система контролінгу за характером своєї побудови забезпечує достатньо чітку інформаційну базу про витрати за місцями їх виникненнями і центрами відповідальності. Контролінг також повинен базуватися на інформації про відхилення планових і фактичних витрат, які аналізуються по категоріях контрольованих і неkontrolьованих витрат.

Важливою є функція контролю витрат, яка у системі контролінгу розглядається такою, що має суттєве значення не тільки в прийнятті рішень, але й налагодженні стимулювання за результатами діяльності підрозділів. Важливість оцінювання витрат полягає не тільки з точки зору внутрішньогосподарського аналізу на основі деталізованої інформаційної бази про витрати, але й інформаційними показниками загальноекономічного середовища для порівняння їх з галузевими. Контролінг, як міжфункціональна система використовує інструментарій моніторингу, який і забезпечує таку інформацію (Лемішовський, 2018а, с. 57-58).

Операційні витрати на виробництво продукції підприємств машинобудівного комплексу (з урахуванням всіх видів діяльності) за 2016 рік склали – 165276 млн. грн. У порівнянні такого показника в загальному обсязі витрат промисловості 2331111,2 млн. грн. (рис. 3.2).

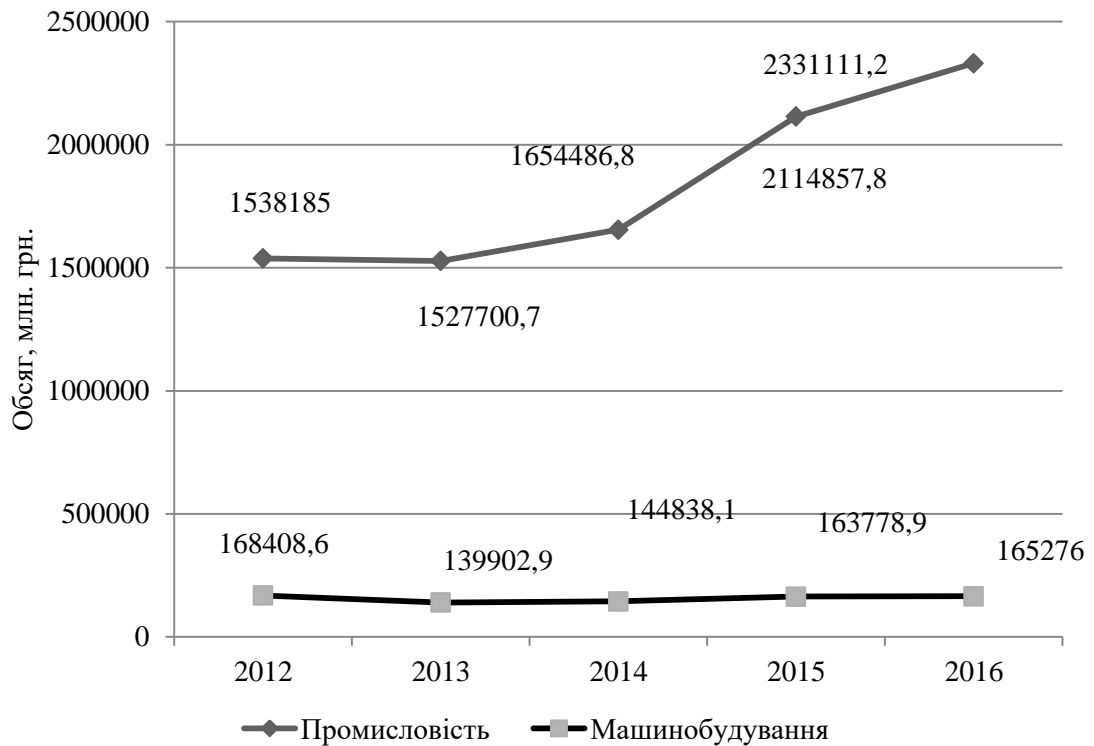


Рис. 3.2. Динаміка витрат промислових та машинобудівних підприємств за 2012-2016 рр.

Примітка: сформовано на основі даних Державної служби статистики

Аналізуючи структуру операційних витрат на виробництво продукції особливу увагу слід звернути на питому вагу витрат на оплату праці та інші операційні витрати, пов'язані переважно з управлінням підприємством загалом, окремими напрямками його діяльності, організацією виробничо-збутових процесів. Саме це й має стати предметом контролінгу. Зіставність доходів машинобудівних підприємств з доходами промисловості загалом подана на рис. 3.3. (Лемішовський, 2018а, с. 58).

Прибутковість підприємств галузі пов'язується не тільки з можливостями безпосереднього їх розвитку (рекапіталізація прибутку), але й здатністю цих підприємств брати участь в інфраструктурних програмах (державних і регіональних), а також виступати спонсорами різнохарактерних регіональних соціальних програм, фінансувати суспільно-культурні та інші заходи.

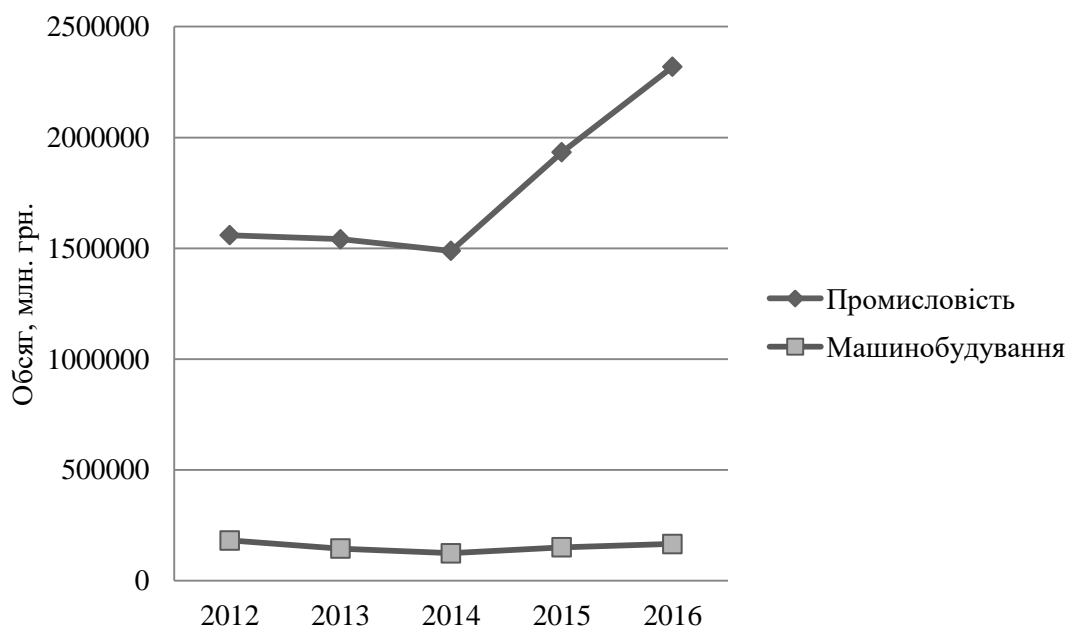


Рис. 3.3. Динаміка доходів промислових та машинобудівних підприємств за 2013-2016 рр.

Примітка: сформовано на основі даних Державної служби статистики

Деталізоване відображення прибутків та збитків та узагальнених фінансових результатів машинобудівної галузі подано на рис. 3.4, 3.5.

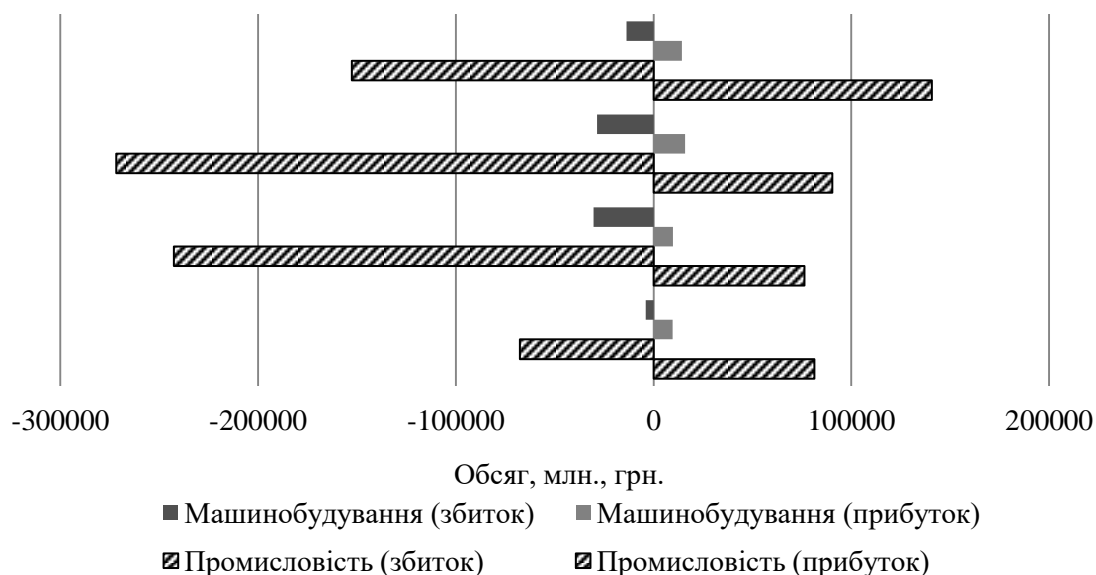


Рис. 3.4. Динаміка прибутків та збитків промислових та машинобудівних підприємств за 2013-2016 рр.

Примітка: сформовано на основі даних Державної служби статистики

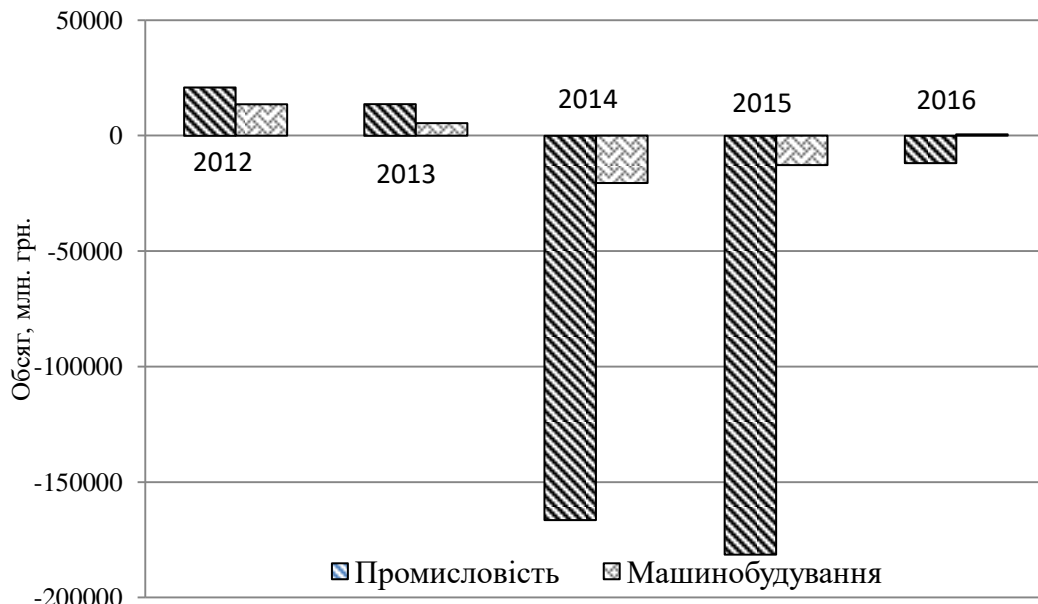


Рис. 3.5. Динаміка фінансових результатів промислових та машинобудівних підприємств за 2013-2016 рр.

Примітка: сформовано на основі даних Державної служби статистики

Формування інформаційно-нормативної бази контролінгу, в основу якого покладено розглянену модель, повинно спиратися на інформацію управлінського обліку, аналіз якої здійснюється за допомогою оперативних даних. Узгодження повинні відбуватися й у сфері планування (бюджетування), контролю. У сфері контролінгової діяльності, виходячи із її диспозиції в контурі управлінської системи, важливим завданням є визначення релевантних витрат (relevant – покращений, суттєвий), тобто майбутніх витрат, які здійснюються (залежать) внаслідок прийняття того рішення.

Узвичаєно в контролінгу витрати підприємства за ступенем релевантності розподіляють на витрати минулих періодів (безповоротні витрати) і альтернативні (тимчасові) витрати, які об’єктивно релевантні, тобто є такими, що залежать якості і своєчасності інформації для прийняття рішень. З точки зору практичної дієвості контролінгу в управлінні витратами машинобудівних підприємств є їх чітке розмежування за ступенем можливості в наслідок певних управлінських процесів:

– повністю регульовані – витрати, що мають пряму залежність від

технологічного процесу виробництва;

- частково регульовані (похідні) – витрати, тобто така група витрат, що виникає внаслідок періодично прийнятих управлінських рішень;

- слабо регульовані (задані) витрати, на величину яких впливають управлінські рішення у короткостроковому періоді (Лемішовський, 2018а, с. 59).

Для практики управління витрати розподіляють (класифікують) за багатьма добре відомими ознаками, проте об'єктивне виділення із їх загального обсягу витрат релевантної частини (можливості активного впливу управлінської системи) є важливим для підвищення ефективності контролінгу, впровадженого на машинобудівному підприємстві. При цьому використовують методи статистики та економічного аналізу для дослідження впливу галузевої специфіки машинобудівних підприємств на фактори формування витрат. За допомогою методу порівняльного аналізу і синтезу визначається вплив різних чинників на вибір інструментів контролінгу.

Завершальною функцією у контурі контролінгової діяльності є контроль, зокрема контроль витрат. Ця складова контролю для вітчизняних підприємств є найбільш значимою, що було аргументовано вище. Виходячи з існуючої організації виробничо-господарської діяльності на підприємствах галузі, доцільності й дієвості контрольних заходів у загальній системі контролінгової діяльності, важливо об'єктивно виокремити витрати за критерієм контрольовані і неконтрольовані (Кошкаров, Бачинський та Куцик, 2012). Важливість здійснення процесу контролю і оперативного регулювання витратами полягає ще й в тому, що результати цього процесу через систему контролінгової діяльності знаходять вираз і при плануванні та нормуванні витрат, прийнятті управлінських рішень.

Виходячи з умов і специфіки діяльності машинобудівних підприємств, найбільш доцільними для використання у процесах контролю витрат можна вважати відомий інструмент, розроблений саме для цілей управління витратами «кайзер-костинг» (Kaizen-costing). Пропонування цього інструмента аргументується тим, що за своїм методологічним і функціональним

спрямуванням він зорієнтовує всю вертикаль системи управління витратами на їх поступове зниження на етапах виробництва продукції, в результаті чого забезпечується досяжний в існуючих умовах рівень собівартості і, як наслідок, прибутковість підприємства. Дієвим у сучасній практиці контролювання витрат на вітчизняних машинобудівних підприємствах слід також вважати, на наш погляд, використання такого інструмента як «таргет-костинг» (Target-costing), розробленого для корпорації Toyota у 1988 р. Концепція цього інструмента управлінського контролю витрат ґрунтується на оптимізації витрат в умовах недостатньо збалансованої економіки підприємства, а тому можна очікувати підвищення загального рівня результативної діяльності вітчизняних машинобудівних підприємств (Лемішовський, 2018а, с. 59).

У вітчизняній теорії та практиці дедалі більшого поширення й застосування набувають стратегічні системи управлінського обліку та стратегічного контролінгу (Баталов и Рыбьянцева, 2011; Грінченко, 2011). Одним з інструментів для формування їх базової основи виступає концепція системи збалансованих показників, оскільки головне призначення подібних систем полягає в забезпеченні функцій формування й аналізу систематизованої інформації, з погляду стратегічних контролінгових рішень (Стефаненко, 2007, с.112). Виходячи із передумов і можливостей впровадження базових принципів BSC у систему контролінгу вітчизняні науковці вказують на можливості розв'язання проблем реформування механізмів контролінгу. З залученням окремих елементів системи збалансованих показників, для оцінки контролінгових рішень підприємства (Стефаненко, 2007, с.112,117). У деяких російських дослідженнях концепцію контролінгу також пропонується будувати за схемою BSC. Значна частина науковців перебуває на позиціях, за якими базові засади й окремі складові Balanced Scorecard найбільш доцільно вмонтувати в одну із найбільш апробованих у вітчизняній практиці інформаційно-аналітичних систем, зокрема в систему контролінгу.

Принциповою відмінністю BSC від традиційних методик оцінки є те, що будь-яка проекція діяльності включає в себе не одиничні показники, а

побудовані на застосуванні комплексно збалансованої системи різноманітних фінансових й нефінансових показників, ключових критеріїв, які характеризують ефективність функціонування підприємств машинобудівної галузі. Добір адекватних специфікацій в умовах діяльності певних груп ключових показників забезпечує об'єднання стратегічних та поточних цілей розвитку. Тобто, важливим є той факт, що за своєю методичною орієнтованістю BSC покликана транслювати місію та загальну стратегію організації у систему взаємопов'язаних цілей та показників (Kaplan and Norton, 1992).

Деталізований зміст і функціональність інструментарію типу «збалансована система показників» достатньо глибоко і різнобічно розкриті у вітчизняних дослідженнях, включаючи низку обґрунтувань про неможливість її впровадження на вітчизняних підприємствах як цілісної концепції (Антонов, 2006; Кизим, Пилипенко та Зінченко, 2007; Нили и Кеннерли, 2003; Нівен, 2006; Смолякова, 2011). З огляду на ці об'єктивні висновки нами дотримується позиція про доцільність впровадження на вітчизняних машинобудівних підприємствах системи контролінгу, яка б спиралася на концепцію BSC. Подібна позиція дотримується й іншими науковцями, так, наприклад, у праці (Лазарева, 2005, с.28) обґрунтовується, що застосовувати систему стратегічного контролінгу необхідно при: зниженні ефективності управління підприємством, постійному відхиленні від обраної стратегії, отриманні результатів, які відсувають досягнення цілей на невизначений термін, тощо. Наведені фактори повністю відповідають реальному фінансово-економічному стану та сучасним умовам діяльності підприємств вітчизняного машинобудування. Важливим є те, що при застосуванні в системі контролінгу будь-якого з елементів що належать до інструментів типу «збалансованої системи показників» допоможе оцінити досягнення стратегії машинобудівного підприємства, яка традиційно розкладається за чотирма аспектами: фінанси, відносин з клієнтами, внутрішні бізнес-процеси, навчання та розвиток (Хорват, 2006). Нижче (табл. 3.2.) наведено можливості використання бізнес проєкцій системи BSC в системі



контролінгу підприємств вітчизняного машинобудування.

Таблиця 3.2

Контекст використання концепції «системи збалансованих показників» в  
контролінгу машинобудівного підприємства

		Складові системи збалансованих показників			
		фінанси	відносин з клієнтами	внутрішні бізнес-процеси	навчання та розвиток
Показники системи	Цілі	Зростання прибутку Зростання ліквідності і платоспроможності Ефективність використання активів	Формування ділової репутації, бренду, іміджу, Взаємовідносини зі споживачами, лояльність клієнтів	Нові технології Покращення якісних характеристик продукції	Мотивований та кваліфікований персонал Сприятливий психологічний клімат у колективі
	Показники	Коефіцієнт абсолютної ліквідності Коефіцієнт загальної ліквідності Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів Коефіцієнт рентабельності власного капіталу Коефіцієнт рентабельності активів	Частка сегмента ринку Чисельність основних конкурентів Питома вага дебіторської заборгованості Рентабельність продажів Кількість потенційних покупців	Рентабельність продукції Коефіцієнт зносу основних засобів Коефіцієнт оборотності оборотних активів Коефіцієнт рентабельності виробництва Коефіцієнт придатності основних засобів	Коефіцієнт підвищення кваліфікації Рентабельність персоналу Плинність кадрів Фактичний обсяг активів на 1-го працюючого Частка кваліфікованого персоналу у загальній чисельності персоналу конкурента
	Завдання	Зростання прибутковості Зростання вартості підприємства Сталий розвиток	Освоєння нових ринків збуту Збільшення обсягів продажу Підвищення конкурентоспроможності	Ефективність використання ресурсів	Мотивація Підвищення кваліфікації Розробка програми кар'єрного росту Зростання продуктивності праці
	Ініціативи	Зниження собівартості продукції	Розширення і захист ринків збуту Підвищення якості виробленої продукції	Можливість розвитку з урахуванням нових технологій Автоматизація бізнес-процесів	Залучення кваліфікованих і досвідчених спеціалістів Вдосконалення системи мотивації Навчання та розвиток персоналу

Примітка: власна розробка

Із концепцій типу «збалансована система показників» найбільш адекватними і практично придатним інструментом підвищення дієвості контролінгу машинобудівних підприємств можна, на нашу думку, розглядати модель «Піраміда діяльності компаній». Її змістова орієнтованість полягає у встановленні зв'язку між загальною стратегією компанії і фінансовими показниками, доповненими незначною кількістю коефіцієнтів нефінансового

характеру. Відмітною ознакою цієї моделі є те, що вона чітко розмежовує показники внутрішньої і зовнішньої ефективності, що є важливим для підприємств трансформаційної (кризової) економіки. Важливим аспектом використання елементних складових цієї моделі в системі контролінгу машинобудівного підприємства є те, що вона «включає різні рівні організаційної структури компанії й забезпечує систему двостороннього зв'язку, необхідного для того, щоб розповсюдити ідеї корпоративної місії і стратегії на різних рівнях організаційної ієрархії» (Ольве, Рой и Веттер, 2008, с. 39).

У проєкції «Внутрішні бізнес-процеси», яка охоплює досягнення таких виражених цілей машинобудівного підприємства як освоєння новітніх технологій, покращення якісних характеристик продукції, на підвищення конкурентоспроможності продукції впливає зростання ефективності діяльності, скорочення тривалості виробництва, підвищення рівня кваліфікації персоналу та залучення кваліфікованих і досвідчених спеціалістів. У сучасних принципах корпоративного управління акцентується на екологічні вимоги, в т.ч. й екологічність продукції, яка визнається одним із важливих критеріїв її конкурентоспроможності. Для спроможності конкурувати на міжнародних ринках машинобудівної продукції вітчизняним товаровиробникам необхідно активізувати природоохоронні заходи. Також конкурентоспроможність продукції забезпечується її якістю, що потребує інвестиційних проєктів спрямованих у наукове забезпечення та оновлення технологічного процесу виробництва.

Проєкція «Фінанси», яка охоплює цілі підвищення прибутку, зниження собівартості, підвищення частки власного капіталу та забезпечення здатності підприємства підтримувати достатній рівень власних обігових коштів. При досягненні зниження собівартості продукції, машинобудівне підприємство збільшить величину чистого прибутку, яку можна буде направити в майбутньому на розвиток підприємства та на розширення масштабів його діяльності. Тобто, за рахунок підвищення чистого прибутку збільшиться розмір власного капіталу, шляхом отримання нерозподіленого прибутку, цим самим можна оптимізувати структуру капіталу. Також машинобудівне підприємство

зможе отримати достатній рівень власних обігових коштів, які необхідні для фінансування оборотних активів.

Загалом можна аргументувати, що використовувані елементи збалансованої системи показників надають підприємству сформувані новітній інструмент управління, що дає можливість перетворити стратегію суб'єкта господарювання в набір збалансованих показників у систему контролінгу, які пов'язані між собою причинно-наслідковими зв'язками. Тобто збалансована система показників за рахунок використання не фінансових критеріїв надає додаткову можливість пов'язати довгострокові стратегічні цілі з короткостроковою діяльністю за допомогою процесів:

– уточнення бачення та переведення його у стратегію – допомагає погодити питання огляду організації та її стратегії, через переведення певних тверджень в операційні терміни, для спрямування роботи виконавцям нижчого рівня. Для них ці твердження повинні бути виражені у вигляді інтегрованої системи цілей та показників, визначеної вищим керівництвом, яка описує довгострокові фактори успіху.

– комунікація і зв'язок системи показників мобілізує працівників до дій, що спрямовані на досягнення оперативних цілей. Причинно-наслідкові зв'язки при використанні системи збалансованої показників сприяє тому, що кожний працівник усвідомлює, що окремі ділянки діяльності стають одним цілим, та як їх власна позиція впливає у кінцевому підсумку на підприємство загалом, комунікація функціонує за рахунок послідовного залучення усіх підрозділів та працівників у процес розробки стратегій і збалансованої системи показників, які оцінюють її досягнення.

– планування та постановка цілей дозволить машинобудівним підприємствам інтегрувати бізнес та фінансові плани. При використанні цілей включених до складу індикаторів збалансованої системи показників, як базису для розміщення ресурсів та розставлення пріоритетів, можна вибрати і координувати ті ініціативи, які ведуть підприємства до досягнення їх довгострокових стратегічних цілей.

- стратегічний зворотній зв'язок та навчання зі збалансованою системою показників в центрі управлінської системи підприємства може здійснюватись моніторинг короткотермінових результатів у трьох додаткових перспективах (відносини з клієнтами, внутрішні бізнес-процеси, навчання та розвиток), а також оцінки стратегії у ракурсі поточної діяльності.

Узагальнюючи досліджувану складову доцільно відзначити, що більшість теоретиків і практиків дотримуються погляду про необхідність чіткого моделювання процесів і етапів розробки адекватної сучасній ринковій економіці з корекцією на особливості української економіки та умови діяльності машинобудівних підприємств системи інформаційного забезпечення управління. Така концепція повинна інтегрувати новітні методи у сфері обліку, аналізу, планування моніторингу, діагностики, контролю тощо та забезпечувала б прийняття ефективних управлінських рішень. Виходячи із наведених нами раніше аргументацій про доцільність використання українськими машинобудівними підприємствами у сучасній економічній ситуації контролінгової системи, важливим аспектом її практичної дієвості виступають джерела інформації та методи визначення на її основі показників економічної діяльності. Ми поділяємо позицію провідних фахівців з контролінгу стосовно того, що одним з найважливіших завдань фахівців контролінгу є оформлення визначеної системи показників та робота з нею (Шрайт та Петрик, 1995а, с. 38), а тому вважаємо що запорукою успішного впровадження концепції контролінгу на вітчизняних машинобудівних підприємствах є розробка системи показників та базового (інтегрального, синтезованого) показника.

### **3.2. Формування системи показників контролінгу для забезпечення збалансованого розвитку підприємства**

У наукових розробках часто наголошується на важливості функції показників, які використовує контролінг. Щодо доцільного використання групових показників контролінговими системами у публікації (Шрайт та Петрик, 1995а) виділені такі групи показників: операціоналізування – функція показників для операціоналізації цілей і досягнення їх; спонукання – використання показників поточного обліку функції яких полягають у розпізнанні незвичайних змін; задана функція є виявленням критичного значення показників для досягнення мети підприємницького піддіапазону; управлінська функція – використання показників для спрощення процесів управління; функція контролю – використання показників для розпізнавання відхилень між плановими і фактичними.

Для кожного конкретного підприємства, залежно від середовища функціонування, розроблення системи показників з виділенням домінуючих груп і коефіцієнтів та зведення їх у систему, є достатньо складним, оскільки на фоні низької інвестиційної привабливості та недостатньо сприятливого зовнішнього середовища (стан і перспективи розвитку національної економіки, суспільно-політична криза тощо), високої конкуренції на міжнародних ринках високотехнологічної продукції машинобудування, керівництво вітчизняних машинобудівних підприємств не має чітких орієнтирів ефективності.

У багатьох випадках для контролінгових цілей використовують традиційні показники, проте, на теперішній час, існують основні підходи до визначення ключових показників діяльності KPI ( Key Performance Indicators):

– ROI, ROS, ROA, ROE – основні фінансові показники, які характеризують рентабельність підприємства, включаючи при розрахунку всі сторони його діяльності, що беруть участь в формуванні прибутку. Виходячи з наведеного вище, застосування цих показників на машинобудівних підприємствах не дає можливості повною мірою взаємопов'язано оцінювати їх

діяльність та розвиток, оскільки розрахунок цих показників базується виключно на показниках прибутку, ігноруючи інформацію про потенціал розвитку.

– Du Pont, CF ROI, ZWEI, EVA, RL – логіко-дедуктивні системи показників, які є структурованими багаторівневими системами значної кількості показників серед яких домінує один або декілька ключових. Основними показниками в даних моделях враховують: інвестиції власного капіталу та структуру сукупного капіталу, ліквідність з урахуванням дебіторської заборгованості, ліквідність з урахуванням оборотних коштів, ліквідність з урахуванням грошових коштів, синтезований показник фінансування. Основним недоліком застосування цих систем вважається те, що грошові потоки генеруються фактично наявними і майбутніми активами, а первісні інвестиції виражаються без урахування фактору інфляції; здебільшого показники цих моделей ґрунтуються на показнику прибутку. Результати цих показників виражаються не в сумі створеної (чи втраченої) вартості, а у вигляді відносного показника, інтерпретація якого залежить від ряду чинників.

– Data Envelopment Analysis, Performance Measurement in Service Business, Balanced Scorecard, ряд систем різноманітних показників розвитку, що спираються на систему збалансованих показників, адаптуючи чи вдосконалюючи її з урахуванням специфіки і характеру умов діяльності компаній. Попри те, відмітною особливістю системи цих показників є їх орієнтованість на нарощування потенціалу розвитку і забезпечення потреб стратегічного управління.

Для забезпечення вищої об'єктивності інформаційно-аналітичної бази для систем управління ще у 70-80 роках були розроблені типи економічного інструментарію (моделі і системи), які ґрунтуються на одному, спорідненому з фінансовими, показнику, наприклад, моделі управління на основі спеціально сконструйованого економічного показника (SVA, EP, CVA, EVA®, REVA, TSR, CFROI, TBR, MVA) (Григорин, 2011). Вибір базовим одного із цих показників здійснюється залежно від специфіки і умов функціонування підприємства, а

також його довгострокових цілей. Важливість правильного вибору полягає в тому, що концептуальною основою будь-якої конструкції системи управління підприємством залишається базовий принцип ведення бізнесу – відстеження досягнення ефективного функціонування за певним критерієм.

На теперішній час і в оглядовій перспективі впровадження концепцій стратегічного управління (в її фундаментальному розумінні) та використання відповідних їй економічних інструментів на машинобудівних підприємствах є неможливим з низки об'єктивних факторів: критичний фінансово-економічний і технологічний стан з низьким рівнем інноваційно-інвестиційного потенціалу та конкурентоздатності продукції на міжнародному та вітчизняному ринку. Тому мета забезпечення відразу всіх проєкцій, наведених вище, є недосяжною.

Досвід багатьох німецьких компаній (наприклад, VEBA AG) свідчить про кардинальну переорієнтованість контролінгової діяльності зокрема впровадження вартісно-орієнтованій системи контролінгу, яка має за мету підсилити вартісні орієнтири керівництва підприємством. Визначальними аспектами такого типу контролінгу, в контексті напрямку нашого дослідження, слід відзначити домінування у цій системі «чіткої сегментації сфер діяльності підприємства (центри прибутковості і витрат)» і «розрахунок та аналіз вартісних показників». Відзначимо також той факт, що найважливішими цільовими показниками цієї концепції контролінгу є рентабельність капіталу (ROI) та Casf-flow.

У рамках з цієї концепції контролінгу на підприємстві в розрізі окремих сфер діяльності розраховується вартість капіталу, порівняння якої з рентабельністю різних видів вказує на те, які з них набули додаткову вартість, а які зменшили. Безпосереднє спілкування з керівництвом і аналітиками базових для цього дослідження підприємств вітчизняного машинобудування підтверджує, що отримання такого типу об'єктивної аналітичної характеристики на галузевому і секторальному рівнях дозволило б з вищим ступенем ймовірності оцінити поточні можливості та окреслити орієнтири розвитку підприємства на оглядову перспективу.

Очевидним також є те, що ефективність функціонування (поточна результативність) вітчизняних підприємств машинобудівної галузі лежить в координатах економії витрат, тобто акцент управління повинен спрямовуватися на керування собівартістю машинобудівної продукції. З такої точки зору собівартість продукції слід, на наш погляд, розглядати одним із найбільш значимих факторів її конкурентоспроможності (паритет якості, собівартості і, відповідно, ціни). Для розкриття такої залежності необхідні аналітичні розрізи інформації про обсяги виробництва і реалізації та динаміку витрат на реалізовану продукцію, оцінений вплив факторів на зміну витрат на одну гривню реалізованої продукції.

Для аналітичності розрізів витрат операційної діяльності необхідним є проведення аналізу їх економічних елементів (Додаток К). Групування витрат за економічними елементами на машинобудівних підприємств є базовою потребою для систематично організованого процесу визначення віддачі вартості використаних різних видів виробничих ресурсів, а також організації контролю за обсягами цих витрат. Аналізування операційних витрат діяльності машинобудівного підприємства за економічними елементами передбачає дослідження їх складу та структури, а також відхилень за звітний період, що дає змогу конкретизувати роль окремих елементів в загальних витратах, оцінити матеріаломісткість, трудомісткість, енергомісткість продукції, виявити тенденції їх змін та вплив на загальну зміну операційних витрат, також, дозволяє своєчасно реагувати на відхилення від прогнозованих (очікуваних) показників операційних витрат, визначити найважливіші напрями пошуку резервів їх зниження (Коршунов, 2013).

Безперечно, що інвестори перш за все прагнуть знати фінансові можливості машинобудівного підприємства для отримання доходів на вкладений капітал (Плахотнік, 2011). Зрозуміло також й те, що широко використовувані у розвинутих економіках показники, як, наприклад, інноваційна та інформаційно-інтелектуальна складові економічного суб'єкта, не можуть висуватися на передній план для вітчизняних машинобудівних



підприємств.

У сучасній практиці аналізу і діагностики ефективної (результативної) діяльності машинобудівного підприємства найчастіше використовується (табл. 3.3) загальна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, чистий фінансовий результат чи інші модифіковані види фінансових результатів (Лемішовський, 2018b, с.23).

Таблиця 3.3

**Базова формалізована інформація про фінансові результати  
машинобудівних підприємств за 2014-2016 рр.**

Підприємство	Фінансовий результат від операційної діяльності, тис. грн.			Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн.			Чистий фінансовий результат, тис. грн.		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
ПАТ «Дрогобицький машинобудівний завод»	(2124)	(4089)	(1752)	(2272)	(4249)	(1924)	(2379)	(4249)	(1924)
ПАТ «Одеський машинобудівний завод»	(6877)	(10079)	(6553)	(9661)	(13719)	(9261)	(9229)	(10230)	(9261)
ПАТ «Дружківський машинобудівний завод»	(42482)	(9760)	83599	(385465)	(133509)	50692	(312134)	(121658)	35401
ПАТ «Харківський машинобудівний завод»	76672	(17787)	(43140)	77870	(40512)	(41164)	81347	(37948)	(37254)
ПАТ «Коростенський машинобудівний завод»	(1595)	(1212)	(1961)	(1708)	(351)	(1296)	1708	(351)	(1296)
ПАТ «Бериславський машинобудівний завод»	7	(10807)	(4959)	(31047)	(50525)	(27161)	(31023)	(50748)	(27178)
ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод»	(3038)	(7973)	11769	(11475)	(21952)	9148	(11493)	(21952)	9146
ПАТ «Радомишльський машинобудівний завод»	424	(243)	(82)	36	(2)	(71)	30	(2)	(71)

Примітка: сформовано на основі фінансової звітності підприємств

Для більш об'єктивного розкриття інформації про результати діяльності підприємства використовується система коригувальних показників (табл.3.4), які мають за мету показати вплив інших, аніж основний вид діяльності, результатних факторів, включаючи норми державної фіскальної політики. До них найчастіше відносять фінансові доходи (витрати), інші доходи (витрати), суми витрат з податку на прибуток (Лемішовський, 2018b, с.23).

Як видно з таблиць, наведені в них дані не мають достатньої інформативності не тільки з точки зору перспектив розвитку підприємства, але й

через вплив кон'юнктурних факторів і динамічної зміни української трансформаційної економіки.

Таблиця 3.4

**Інформація про коригуючі показники фінансових результатів  
машинобудівних підприємств за 2014-2016 рр.**

Підприємство	Фінансові доходи (фінансові витрати), тис. грн.			Інші доходи (інші витрати), тис. грн.			Витрати (доходи) з податку на прибуток, тис. грн.		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
ПАТ «Дрогобицький машинобудівний завод»	-	-	-	8 (156)	- (160)	- (172)	107 -	-	-
ПАТ «Одеський машинобудівний завод»	38 (2776)	185 (3819)	204 (3509)	- (46)	- (6)	599 (2)	432 -	3489 -	-
ПАТ «Дружківський машинобудівний завод»	83392 (436375)	6 (123755)	4150 (37057)	-	-	-	73331 -	11851 -	- (15291)
ПАТ «Харківський машинобудівний завод»	30783 (31585)	4616 (22873)	148 (2640)	-	-	-	3477 -	2564 -	3910 -
ПАТ «Коростенський машинобудівний завод»	- (135)	- (31)	-	25 (3)	1156 (264)	701 (36)	-	-	-
ПАТ «Бериславський машинобудівний завод	852 (31952)	9876 (48507)	8273 (27980)	97 (51)	33 (1120)	114 (2609)	24	- (223)	- (17)
ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод»	(758)	1 (955)	2 (71)	180 (7859)	513 (13538)	2421 (4973)	- (18)	-	- (2)
ПАТ «Радомишльський машинобудівний завод»	(395)	-	-	7 -	250 (9)	11 -	- (6)	-	-

Примітка: сформовано на основі фінансової звітності підприємств

Такі показники не можуть виступати надійною базовою основою для прийняття ефективних і цілеорієнтованих управлінських рішень.

Наведені показники в таблиці 3.3 достатньо очевидно засвідчують ці аргументування. Так, наприклад, фінансовий результат діяльності ПАТ «Дрогобицький машинобудівний завод» скоригований на інші доходи та витрати, причому доходи від іншої діяльності становили 8 тис. грн. тільки у 2014 р., проте витрати були понесені щорічно в розмірах відповідно 156 тис. грн., 160 тис. грн., 172 тис. грн. Що стосується машинобудівних підприємств, які здійснювали протягом аналізованого періоду фінансову діяльність, то витрати від такої діяльності значно перевищують доходи від неї. Так, при доходах від фінансової діяльності ПАТ «Одеського машинобудівного заводу» у розмірах 38 тис. грн. у 2014 р., 185 тис. грн. у 2015 р. та 204 тис. грн. у 2016 р. витрати становлять відповідно 2776 тис. грн., 3819 тис. грн., 3509 тис. грн.,

аналогічне співвідношення доходів і витрат від фінансової діяльності у ПАТ «Дружківського машинобудівного заводу», ПАТ «Харківського машинобудівного заводу», ПАТ «Бериславського машинобудівного заводу» (Лемішовський, 2018b, с.24).

Традиційні показники фінансових результатів діяльності підприємства, зокрема як абсолютний фінансовий результат (чистий прибуток), так і розраховані на його основі відносні показники (рентабельність активів, власного капіталу, інвестицій, показники оборотності і ліквідності) не враховують величину реальних та фінансових інвестицій, зокрема на їх основі не можна жодним чином відслідкувати чинник часової дистанції між інвестиціями та отриманням віддачі на вкладений капітал. В сучасній економіці домінує критерій успішної реалізації стратегії будь-яким ринковим суб'єктом – створення доданої вартості бізнесу. Якщо суб'єкт сучасної ринкової економіки не спроможний генерувати достатній економічний прибуток протягом певного періоду часу, то його виживання в сучасних умовах стає проблематичним. Керівництво вітчизняних машинобудівних підприємств повинно бути зацікавлене у задоволенні інтересів інвесторів і має регулювати витрати та економічну вартість хоча б для забезпечення мінімального рівня рентабельності викладеного капіталу (Лемішовський, 2018b, с.25).

Для вітчизняних підприємств машинобудування найважливішим є набуття інвестиційної привабливості, визначальними критеріями якої вважається є окупність інвестиційних джерел, в т.ч. їх забезпеченість зростанням вартості бізнесу машинобудівного підприємства, оборотність капіталу, рентабельність власного капіталу тощо. Візуально, як результат контролінгу, характеристику таких показників та їх взаємозв'язок і взаємозалежність можна демонструвати за допомогою інструменту «фінансова павутина», на основі якого пояснюється зв'язок основних об'єктів. На вертикальній осі покладаються показники обороту всього вкладеного капіталу (джерело фінансування діяльності підприємства), зіставляючи їх з іншими величинами, що характеризують результатну діяльність машинобудівного

підприємства (Лемішовський, 2018b, с.25).

На підставі співвідношень цього й інших фундаментальних показників створюється павутиноподібна мережа взаємопов'язаних критеріїв операційної результативності, яка в динаміці розкриває тенденції до зростання (редукції) власного капіталу (рис. 3.6).

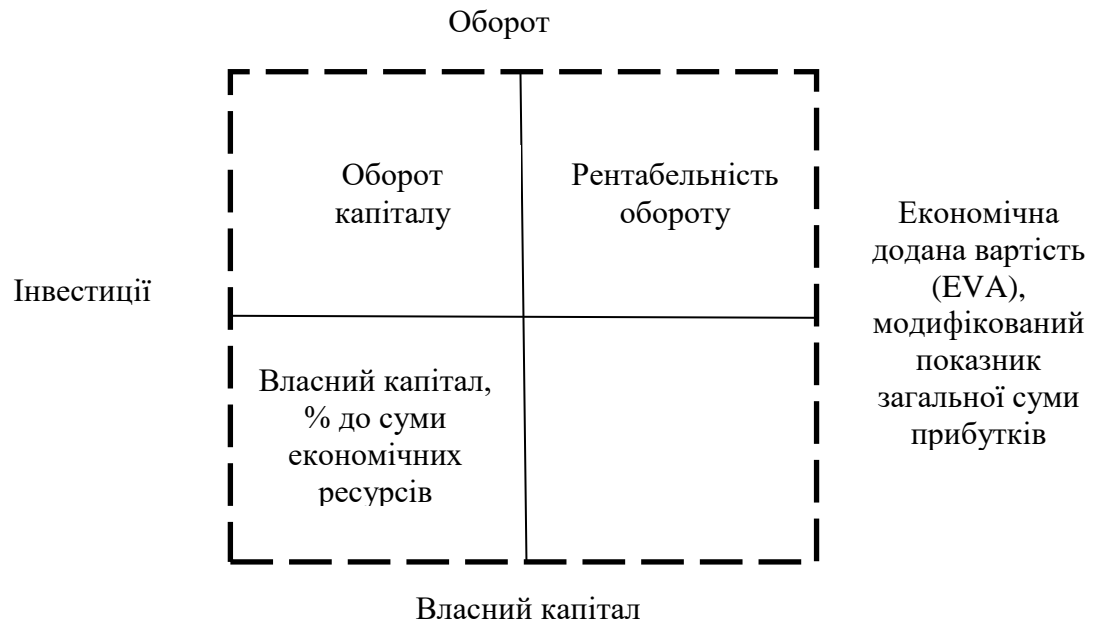


Рис. 3.6. Модель павутиноподібної мережі критеріїв результативності

Примітка: власна розробка

Ще однією причиною невисокого рівня впровадження контролінгової діяльності на машинобудівних підприємствах є та, що класичні концепції контролінгу передбачають опрацювання значної кількості нефінансової інформації: «необхідність використання нефінансових показників в управлінському контролі не нова» (Ольве, Рой и Веттер, 2008, с. 25). Найбільш проблемна і невирішена складова загальної проблематики при оцінці показників діяльності машинобудівного підприємства пов'язується зі складнощами сегрегації формалізованих кількісних і якісних показників (спосіб формування інформаційної бази компаніями розвинутих економік і відсутність такої практики на українських підприємствах). Проблемою для української практики також є той факт, що існуюча статистична інформація спричиняє «дефекти індикаторів, існуючі обмеження щодо їх використання, складнощі

при розрахунку та зведення значень показників, високі витрати на збирання й обробку інформації (Олексюк, 2009, с. 120).

У сучасних умовах менеджмент машинобудівного підприємства повинен мати за мету не тільки забезпечення фактичних обсягів виробництва, а також прагнення до створення додаткової вартості. Саме тому нами пропонується використання методу економічної доданої вартості, який відноситься до групи методів витратного підходу і таких, що поєднують балансову оцінку активів підприємства з аналізом інших об'єктів, результати якого формують групу фундаментальних показників. Залежно від специфіки, умов функціонування і характеру діяльності конкретного підприємства ці показники можуть мати різний компонентний набір (Лемішовський, 2018b, с.25). Наприклад, відомий вчений у сфері менеджменту А. Дамодаран рекомендує використовувати рентабельність вкладеного капіталу та коефіцієнт реінвестування. У його моделі зростання прибутку зумовлюється фундаментальними показниками підприємства – рентабельністю активів та політикою підприємства у сфері реінвестування (2008).

Перевагою використання цього показника є забезпечення паритетної характеристики операційної ефективності й окреслення вартісних критеріїв вкладеного капіталу. Моделі з використанням показника EVA оцінюють доходи і одночасно враховують зміну капіталу, використовуюваного для отримання цих доходів. Функціональна орієнтованість цього показника дозволяє вітчизняним науковцям зробити висновок, що «відправною точкою інтегрованої системи управління є вимірювання базового рівня вартості машинобудівного підприємства за допомогою показника EVA» (Серединська, 2014, с.7). Крім цього, доцільно відзначити, що на основі цього показника розроблена концепція EVA ® - based management (Система управління на основі показника EVA ®).

Аргументи щодо застосування показника економічної додано вартості для оцінки результатів діяльності та прийняття на його основі рішень на різних рівнях управління подані в Додатку Л.

Виходячи з домінування концепцій вартісних критеріїв ефективності, а

також позиції вітчизняних підприємств машинобудування на ринках капіталу та інвестицій, пропонується у системі контролінгу підприємств галузі застосовувати диспозицію спільного використання BSC та EVA. Враховуючи обґрунтовану доцільність використання окремих елементів інструментарію збалансованої системи показників та аргументацій щодо визначення показника EVA ключовим орієнтиром управління машинобудівним підприємством, пропонується концептуальна основа побудови системи контролінгу підприємства (рис.3.7).

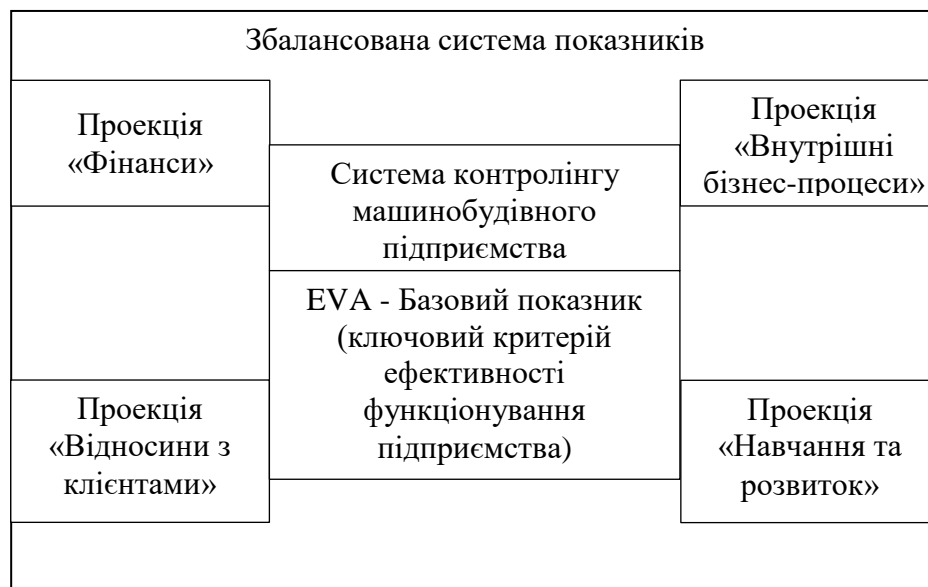


Рис. 3.7. Концептуальна основа побудови показників системи контролінгу машинобудівного підприємства

Примітка: власна розробка

Інтеграція концепції BSC та показника EVA передбачає, що для отримання синергетичного ефекту EVA розглядається ключовим при формуванні фінансової проекції BSC. Він використовується базовим індикатором, який оцінює успішність функціонування підприємства. За таких умов фінансовий рівень формується на основі EVA.

Підтвердженням цього є дослідження В. Шевчук та Л. Чернобай, які визначають, що одночасне поєднання в управлінні інструментів EVA та BSC дає великий ефект: показник EVA є загальною стратегічною метою, базовою

основою для системи мотивації керівництва, та фінансовою перспективою збалансованої системи показників. В свою чергу BSC є основним інструментом управління орієнтованого на створення додаткової вартості (2007, с.112).

Виходячи із сучасного стану машинобудівних підприємства, передумов їх розвитку, а також потреби ураховувати в системі контролінгу сучасні вартісні критерії при встановленні ефективності функціонування цих суб'єктів господарювання, найбільш виправдано, на наш погляд, використовувати показник економічної доданої вартості (EVA), модифікований з бухгалтерської інформації про прибутки і збитки підприємства.

В концептуально-методологічному плані головна ідея методу EVA полягає в тому, щоб інформувати власника (інвестора за методом участі в капіталі) про те, чи має для нього цінність суб'єкт господарювання, насамперед той факт, чи прибутковість вкладеного капіталу перевищує витрати на капітал. Безперечно, як з цієї точки зору, так і з потреб внутрішньогосподарського управління сам по собі показник EVA не надто інформативний, а тому основне завдання контролінгу пропонованого типу полягає у відслідковуванні його динаміки. Вважається, що показник економічної доданої вартості достатньою мірою корелює із вартістю власного капіталу на ринках капіталу та інвестицій (в т.ч. й тих суб'єктів ринкової економіки, які не розміщують своїх акцій на фондових біржах) та індикативно характеризує ризики інвесторів (Лемішовський, 2018b, с.25). Така змістова характеристика подається у вітчизняних та зарубіжних публікаціях, де наводяться аргументи на користь використання показника економічної доданої вартості: «оцінка діяльності фірми в цілому й окремих її підрозділів на основі EVA має певні переваги перед традиційними показниками: підвищення ефективності використання власного капіталу машинобудівного підприємства за рахунок інвестування в проект з позитивним економічним, а не бухгалтерським прибутком; більш об'єктивна оцінка кожного керівника у забезпеченні економічного прибутку фірми» (Голубєва та Колос, 2006); «аналіз EVA і його зміни, розраховані за даними звітності минулих років подає точкову оцінку ефективності управління,

і в багатьох випадках його доцільно застосовувати в системі стимулювання менеджерів» (Рассказов и Рассказова, 2002).

На основі опрацьованої інформаційної бази потрібно скоригувати вплив окремих ключових критеріїв (в дослідженні прийнято показники економічної стійкості та економічної доданої вартості) на можливість акумуляції ресурсів (фінансових, матеріальних, трудових, нематеріального потенціалу) за основними напрямками діяльності. На подальшому етапі важливим елементом є паритетні узгодження основних операційних завдань підприємства зі стратегічним цілями, тобто трансформація місії підприємства у практичну площину для збалансування довгострокових і короткострокових цілей.

З точки зору розгляду загального процесу і окремих в ньому процедур агрегування показника економічної доданої вартості в системі контролінгу, відзначимо, що в загальному він являє собою формалізований в певний спосіб (вибір альтернатив у бухгалтерських стандартах) фінансовий показник. За своїм змістом і оперуванням показник EVA споріднений з іншими показниками фінансового характеру, такими як, наприклад, TSR (показник сукупної акціонерної доходності), RONA (рентабельність чистих активів), ROI (рентабельність інвестицій), чи ROE (рентабельність капіталу). Синтез цих коефіцієнтних складових дозволяє робити висновок про успіхи підприємства, які ведуть до зростання його ринкової позиції (трансформація результативності операційних показників у критерії вартісної орієнтації через аналітичний показник економічного прибутку). З точки зору прийняття управлінських рішень цей критерій дає змогу виробити орієнтири для управлінської системи з метою збалансування процесів операційної результативності і формування потенціалу для подальшого стабільного функціонування підприємства (Лемішовський, 2018b, с.26).

Значимість цього показника в управлінні машинобудівним підприємством висуває високі вимоги передусім до встановлення його критеріального рівня. Дуже важливо аргументувати яке його значення для підприємств національної трансформаційної економіки взагалі і для



підприємств машинобудівної галузі зокрема: існують значні розбіжності по критеріальному рівні показника економічної доданої вартості для компаній розвинутих економік та суб'єктів господарювання економік, що розвиваються. На наш погляд нормативне (розроблене) значення цього показника має бути обґрунтованим і для кожного окремого підприємства машинобудівної галузі.

Базова величина показника економічної доданої вартості розраховується на переглянutoму прибутку і вимагає низки коригувань. В узагальненому виді методика і зміст визначення величини показника економічної доданої вартості полягають у коригуванні обчисленого в системі обліку прибутку на вартість задіяного капіталу. Процедурно показник економічної доданої вартості, як один із різновидів економічного прибутку, обчислюється насамперед на основі коригувань статей фінансової звітності (більш деталізовано з урахуванням даних системи бухгалтерського (управлінського) обліку). Це дає змогу трансформувати «традиційні» показники про фінансові результати (прибутки, збитки) і обчислену вартість капіталу в економічний доход і реальну величину капіталу. В узагальненому виді базова основа такого перетворення має наступний зміст і передбачає коригування:

$$EVA = NOPAT - WACC \times Invested\ Capital \quad (3.1)$$

де NOPAT – чистий операційний прибуток за вирахуванням податку на прибуток; WACC – ставка середньозважених витрат на капітал; Invested Capital сума інвестованого капіталу.

В загальному подані формула модифікованої економічної доданої вартості має вигляд:

$$EVA_j = NOPAT_j^{adj} - WACC \times Invested\ Capital_{j-1}^{adj} \quad (3.2)$$

де adj – коригуючий коефіцієнт, що враховує зміну капітальних еквівалентів.

Базовим важелем управління в моделі EVA виступає відносний показник прибутковості інвестованого капіталу ROIC. В теоретичному плані цей показник відносно простий для обчислення, але на практиці існує проблема, яка пов'язана зі зміщенням оцінки щодо дійсної норми прибутковості на підприємствах з великою часткою новопридбаних активів і на підприємствах з

відносно давно придбаними активами (переважна більшість машинобудівних підприємств). При обчисленні показника EVA і для компаній розвинутих економік існують проблемні аспекти, зокрема у визначенні реальної величини капіталу і визнання доходів. Для вітчизняних машинобудівних підприємств появляється низка додаткових об'єктивних і суб'єктивних проблемних факторів, до яких, на наш погляд, насамперед слід віднести балансову вартість власного капіталу, розраховану у процесах перетворення державних підприємств машинобудування в акціонерні товариства. Крім цього, проблемним залишається і питання щодо урахування в процедурах модифікації EVA середньозважених витрат на капітал (витрати на власний капітал), оскільки низькорентабельна (збиткова) діяльність підприємств машинобудівної галузі була «аргументом» проти нарахування дивідендних платежів на акціонерний капітал: власний капітал прийнято вважати безкоштовним (Лемішовський, 2018b, с.27).

Ураховуючи акцент EVA на віддачу власного та інвестованого капіталу, при модифікації економічної доданої вартості насамперед слід уточнити об'єктивність визначеної величини прибутків у системі бухгалтерського обліку з акцентом на вплив принципів визнання і відображення в обліку доходів і витрат. Це пов'язується з тим, що за сучасної регламентації облікових стандартів загальна сума виручки від реалізації обчислюється за методом нарахувань, а не за сумою отриманих грошових коштів. Це ж стосується й витрат, методи і методика визначення яких мають чисельні альтернативи. У системі таких процедур також віднімають надзвичайні статті (уникнення врахування епізодичної появи надзвичайних доходів і витрат) (Лемішовський, 2018b, с.27).

Відмітна особливість формули базової основи розрахунку EVA полягає у передбаченні в ній коригувань, зорієнтованих, насамперед на нівелювання загальної спрямованості облікової системи і фінансової звітності на інтереси кредиторів. Поправки до бухгалтерсько-звітних даних в моделі EVA вважають основною перевагою цієї моделі. Однак при практичному впровадженні цього критерію оцінки ефективності на машинобудівних підприємствах слід

ураховувати, що разом з перевагами за існують і недоліки. Одним з яких є те, що коригування ускладнює розрахунок EVA та, підвищують ризик виникнення використання даної концепції в управлінні.

Суттєвої трансформації потребує і вартісний вираз активів (матеріальних і нематеріальних), вартісна оцінка яких репрезентує величину капіталу. Традиційно до них віднесено такі, які скориговані на суми активів, що не використовуються в операційній діяльності; до розрахунку беруться усі активи, які використовуються, але в обліково-звітній системі не наведені; активи доводяться до їхньої реальної (справедливої) вартості. Для модифікації показника економічної доданої вартості на машинобудівних підприємствах необхідні насамперед уточнення вартісного виразу нематеріальних активів, які згідно наведеної офіційної інформації займають незначну частку у складі сукупної вартості економічних ресурсів, що понижує величину репрезентованого капіталу підприємства. Керівництву машинобудівних підприємств запропоновано провести інвентаризацію наявних, але не формалізованих в офіційній статистиці нематеріальних активів на основі методичних положень «Щодо первісної вартості об'єкта інтелектуальної власності як нематеріального активу» і на основі експертних оцінок та застосування коригувальних процедур «методом зменшення корисності активів» поставити їх на баланс. Вартість таких активів для розрахунку показника EVA повинна капіталізуватися, не списуючись при цьому на витрати. Отже, величина капіталу повинна бути скоригована на суму капіталізованих активів (за мінусом нагромадженої амортизації) (Лемішовський, 2018b, с.27).

На машинобудівних підприємствах у складі виробничих запасів обліковується вагома частка неліквідних активів, викривлюючи тим самим показники рентабельності використання сукупних активів. Тому для надання більшої об'єктивності показнику EVA необхідним є коригування вартісного виразу загальної суми продуктивних активів.

Амортизація як грошовий компонент витрат вираховується як при

обчисленні прибутку, так і EVA. У базових методиках розрахунку EVA припускають, що ця величин є еквівалентною бухгалтерському значенню амортизації. Для отримання точного значення вимірника EVA слід зробити відповідні поправки. Зокрема, виходячи із реального стану технологічного процесу на машинобудівних підприємствах необхідним є застосування виробничого методу амортизації, а також уточнення амортизаційних відрахувань на моральний знос технологічного обладнання. На величину традиційно нарахованої амортизації на нематеріальні активи повинна бути відкоригована величина NOPAT (Лемішовський, 2018b, с.27).

Різноманітні резерви (найчастіше використовуваний резерв на сумнівну дебіторську заборгованість) включається у розрахунок вартості капіталу. Зростання суми резервів за аналізований період додається до суми прибутку при розрахунку величини NOPAT. Відтерміновані податки – їх загальна сума додається до величини капіталу ( несплачені податки задіяні як капітал). Для розрахунку NOPAT приріст суми відтермінованих активів також додається до суми прибутку періоду, що аналізується. Виходячи із специфіки і характеру діяльності окремого підприємства є необхідними також інші коригування (Лемішовський, 2018b, с.27).

Загалом можна обґрунтовувати доцільність заміни прямого використання показників прибутковості, а застосовувати показник економічної доданої вартості EVA (оцінки ефективного функціонування машинобудівного підприємства) розрахункову величину індикатора економічної доданої вартості пропонується використовувати на суто традиційній базовій основі, ураховуючи наведені підходи до його модифікації (Лемішовський, 2018b, с.27). Обчислений в пропонуваній спосіб показник економічної доданої вартості обґрунтовується адекватним не тільки для встановлення операційної результативності діяльності підприємства, а й доцільним для управління розвитком підприємства, перед усім на основі динаміки його змін.

Урахування визначеної величини економічної доданої вартості в показнику ефективності функціонування підприємства пропонується

здійснювати за базовою формулою рис. 3.8.

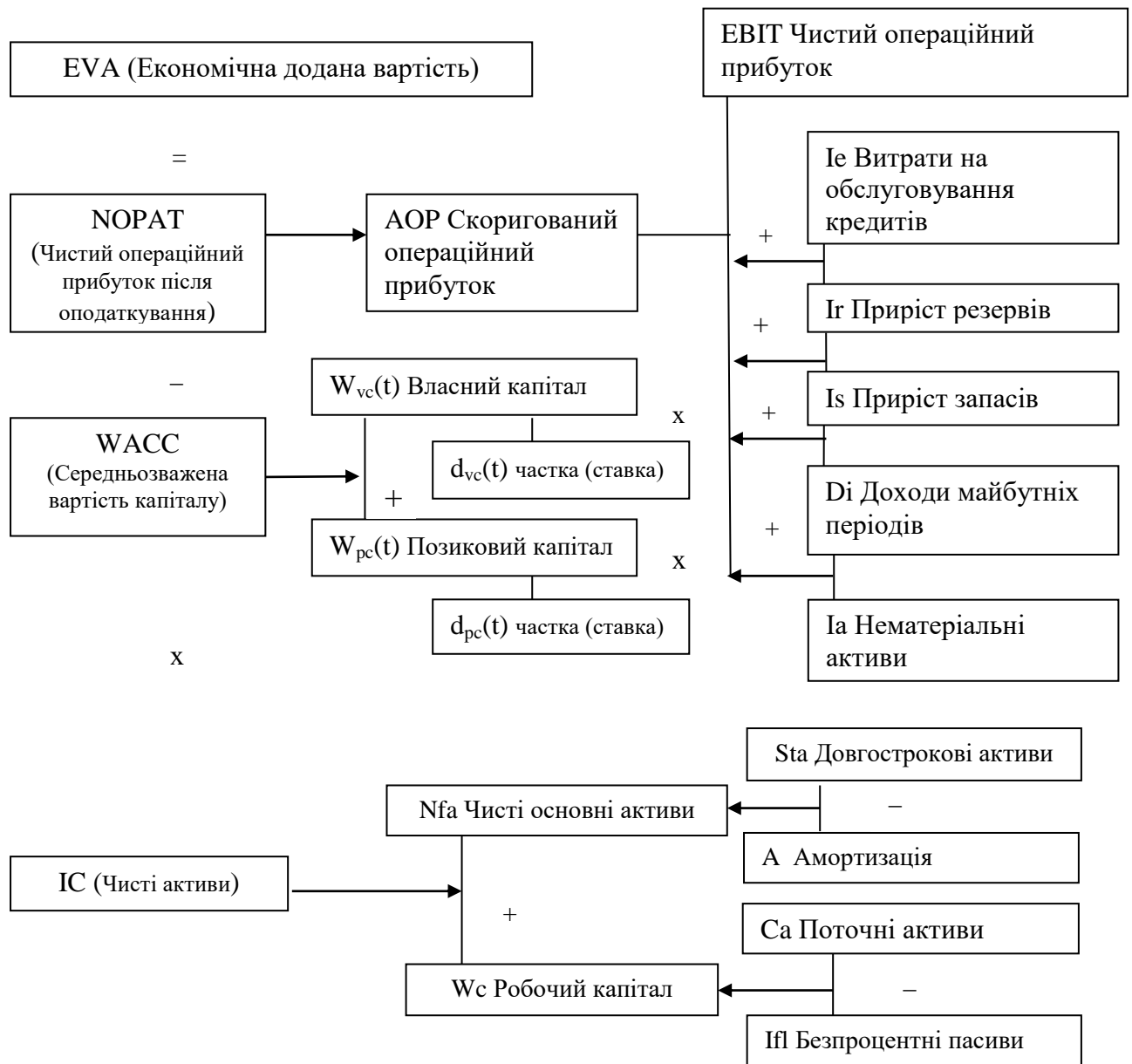


Рис. 3.8. Методика модифікації показника EVA в контролінгу машинобудівних підприємств

Примітка: власна розробка

Для підтвердження доцільності застосування показника EVA в контролінгу машинобудівного підприємства для оцінки його фінансового стану, проаналізуємо результативність діяльності ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод «Прогрес» за показником EVA та співставимо ці результати з основним показником діяльності прибутком чи збитком.

Розрахунок показника EVA, як оцінки діяльності ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод «Прогрес» подано в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Показники діяльності ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод  
«Прогрес» за 2013-2017 рр.

Показники	Роки, тис. грн					Абсолютне відхилення, тис. грн.			
	2013	2014	2015	2016	2017	2014/ 2013	2015/ 2014	2016/ 2015	2017/ 2016
W vc (t) тис. грн	53950	42641	20689	59491	61447	-11309	-21952	38802	1956
d vc	0,42	0,38	0,18	0,34	0,21	-0,04	-0,20	0,16	-0,13
W pc (t), тис. грн	74662	69320	96694	115383	231533	-5342	27374	18689	116150
d pc	0,58	0,62	0,82	0,66	0,79	0,04	0,20	-0,16	0,13
WACC(t)	0,21	0,22	0,23	0,23	0,24	0,01	0,01	0,00	0,01
Ic, тис. грн	128612	111961	117383	174874	292980	-16651	5422	57491	118106
Nfa, тис. грн	57539	55894	53611	50863	68444	-1645	-2283	-2748	17581
Wc, тис. грн	71073	56067	63772	124011	224536	-15006	7705	60239	100525
НОРАТ, тис. грн	-7396	-18562	-15168	53749	36261	-11166	3394	68917	-17488
EVA, тис. грн	-34279,2	-43300,6	-42305,5	13005,1	33911,7	-9021,3	995,12	55310,5	-46916,7

Примітка: сформовано на основі фінансової звітності підприємства

У процедурах модифікації показника EVA очевидними є й низка недоліків, які втілені у «класичних» показниках рентабельності з точки зору трансформації облікової інформації в економічні показники. У теоретико-прикладній сфері переважно приймається як доведений факт, що показник EVA, розрахований на основі бухгалтерської WACC, повністю еквівалентний економічному прибутку. Проте, на основі проведених обчислень цей факт можна заперечити рис. 3.9.

Так, при збитковій діяльності ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод «Прогрес», показник EVA є суттєво більшим від збитку підприємства. У 2013 р. -2015 рр. різниця між цими показниками склала 30253,2 тис. грн. у 2013 р., 31807,6 тис. грн. у 2014 р., 2035,5 тис. грн. у 2015 р., що є суттєвою,

при розмірі чистого доходу підприємства 117120 тис. грн. у 2013 р., 104591 у 2014р. та 94870 тис. грн., у 2015 р. та Таке відхилення вказує на те, що показник EVA є оцінкою справжнього прибутку бізнесу, і при обчисленні цього показника (залишковий прибуток) віднімається вартість всього капіталу (власного і залученого), тоді як бухгалтерський прибуток визначається без вирахування вартості власного капіталу. Найбільше відхилення показників спостерігається у 2014 р., на що вплинуло зменшення чистих основних активів та робочого капіталу.

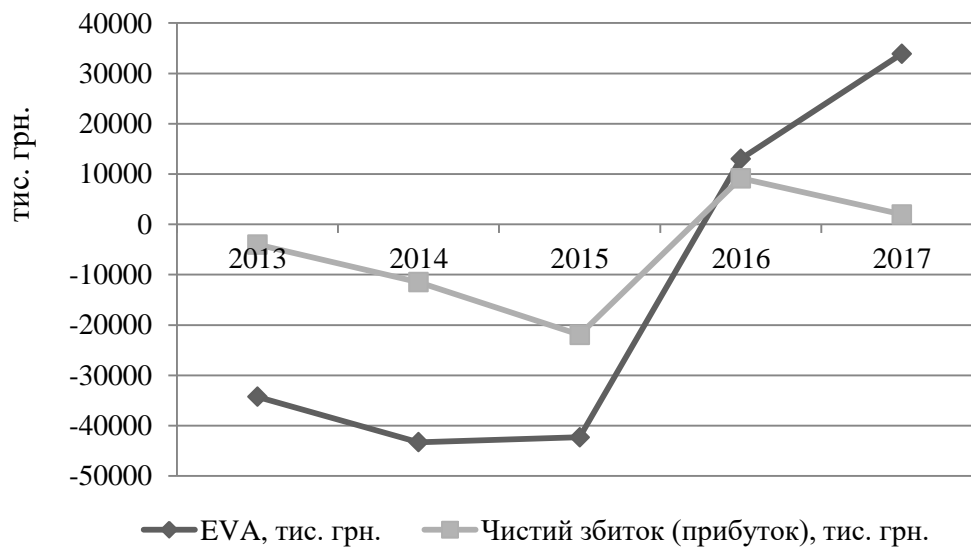


Рис. 3.9. Динаміка обсягу чистого збитку (прибутку) та показника EVA ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод «Прогрес»

Примітка: сформовано на основі фінансової звітності підприємства

При отриманні ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод «Прогрес» прибутку у 2016 р., різниця між обчисленими показниками суттєво зменшилась і становила 3859,1 тис. грн. Ця величина доводить економічний зміст даного показника та підтверджує, що сума чистого прибутку перевищує вартість капіталу, задіяного для його отримання. Факт суттєвого перевищення показника EVA чистого прибутку у 2017 р. пояснюється суттєвим зростанням робочого капіталу на 100525 тис. грн.

Середньозважена вартість капіталу WACC відображає реальні витрати ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод «Прогрес» на отримання коштів

для розширення діяльності, яке, як і більшість фірм використовують комбінацію власного капіталу і боргового фінансування. Якщо фінансування надходить з двох джерел, то доречною відсотковою ставкою буде середнє значення двох ставок фінансування. Якщо боргове фінансування має більшу питому вагу, то боргові кошти повинні мати більший ваговий коефіцієнт у середньому значенні. Аналогічно, ваговий коефіцієнт власного капіталу має відображати частину фінансування, що забезпечується власним капіталом (Слепцов, 2015).

Порівнювати значення показників WACC та збитковості (рентабельності) капіталу можливо тільки при прибутковій діяльності машинобудівного підприємства, за умови, що рентабельність капіталу є вищою за визначене значення, то вартість бізнесу зростає, у протилежному випадку її значення знижується. Такі результати діяльності ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод «Прогрес» спостерігаються у 2016 р. (показники рівні), та у 2017 р. (показник рентабельності перевищує WACC на 2%) рис. 3.10.

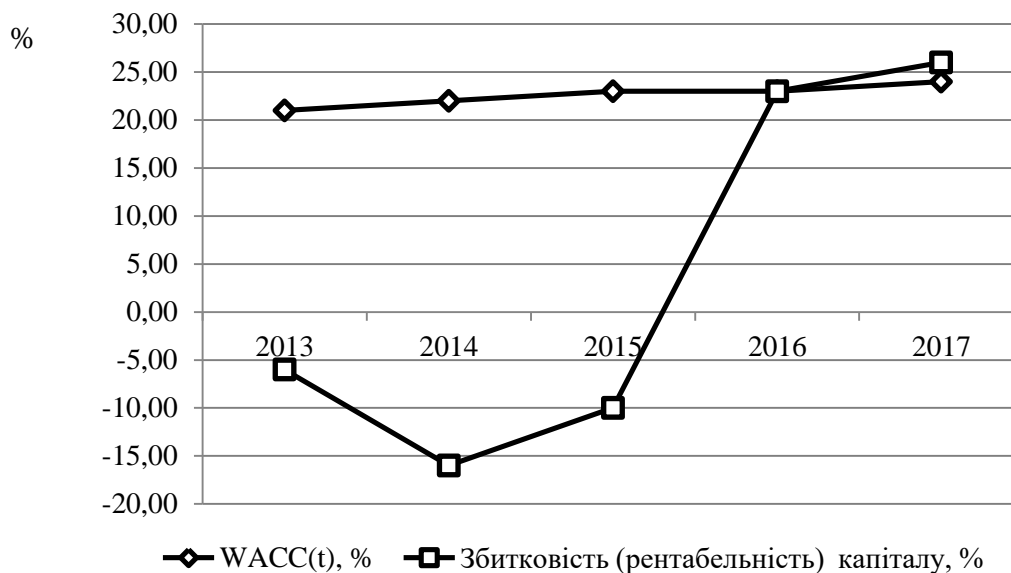


Рис. 3.10. Динаміка збитковості (рентабельності) капіталу та показника WACC ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод «Прогрес»

Примітка: сформовано на основі фінансової звітності підприємств

Урахування визначеної величини економічної доданої вартості в загальному показнику ефективності функціонування підприємства з



урахуванням методичного базису визначення інтегрального показника загальної економічної ефективності, пропонується здійснювати за базовою формулою:

$$K_e = (I_{БІЕ} \pm I_{ПІЕ}) * EVA^{\text{®}} \quad (3.3)$$

де,  $EVA^{\text{®}}$  - показник економічної доданої вартості;  $K_e$  – загальний показник ефективності функціонування підприємства за певний період;  $I_{БІЕ}$  - базовий (досягнутий) інтегральний показник економічної ефективності;  $I_{ПІЕ}$  - інтегральний показник економічної ефективності за період.

Враховуючи коливання показника як різних підприємствах за різні аналізовані періоди, формула набуває вигляд:

$$K_{e_{ij}} = E_{ij}^{Ce} * (1 + \lambda * \Delta EVA_{ij}) \quad (3.4)$$

де  $K_{e_{ij}}$  – загальний показник ефективності для конкретного підприємства за конкретний період,  $E_{ij}^{Ce}$  - економічна ефективність підприємства за попередній період,  $\lambda$  - коефіцієнт приведення модифікацій економічної доданої вартості до співрозмірних величин,  $\Delta EVA_{ij}$  - зміна індикатора EVA за періоди (Кіндрат, 2015, с. 144).

Такий індикатор для аналітичності розраховується за формулою:

$$\Delta EVA_{ij} = (1 + (EVA_{ij} - EVA_{ij-1}) / EVA_{ij-1}) \quad (3.5)$$

де  $EVA_{ij}$  - показник економічної доданої вартості за розрахунковий період,  $EVA_{ij-1}$  - показник економічної доданої вартості за попередній період (Кіндрат, 2015, с.144).

Управління підприємствами галузі на теперішній час впливає із впроваджених на практиці інструментальних засобів, базової інформаційно-аналітичної інформації, що використовується керівництвом цих підприємств, а також безпосереднє спілкування з працівниками адміністративно-управлінського персоналу базових підприємств засвідчують, що характерними і домінуючими є управлінські рішення за відхиленнями. Зміст такого типу управління ґрунтується на зіставленні планових і фактичних показників діяльності, порівнянні ключових індикаторів за ряд років, домінуванні поточної результативності над стратегічним нарощуванням ринкового і

конкурентоздатного потенціалу. Такі засадні методи управління, впроваджені для його потреб економічній інструментарій більшою мірою відповідають умовам стабільної економіки.

При опрацюванні статистичних даних діяльності машинобудівних підприємств нами до уваги брався й той факт, що розрахована величина прибутку, маючи надмірну суб'єктивність, «затрудняє зіставлення фінансових результатів діяльності різних суб'єктів господарювання і може викликати виникнення помилок репрезентативності при оцінці ефективності функціонування підприємств» (Кричевець і Поляков, 2012, с.97). Разом з тим, при проведенні цього дослідження дотримується й узвичаєна на практиці позиція, за якою достатньо обґрунтованим вважається використання й «традиційних показників ефективності, якими є рентабельність активів; рентабельність власного капіталу; рентабельність основної діяльності; операційна рентабельність продажу; рентабельність інвестицій» (Голубєва та Колос, 2006, с. 67). Наведена позиція аргументується тим, що критерієм успіху сучасного суб'єкта економіки вважається досягнення поставлених цілей, умовою чого є поточна (операційна) результативність його діяльності (Тищенко, Кизим і Догадайло, 2005).

Закономірно, що при впровадженні у сучасну практику системи контролінгу враховуються традиції у використанні на вітчизняних підприємствах машинобудівної сфери, конкретних систем і моделей. Зведені у той чи інший формат окремі методи оцінки і аналізу формують базову основу економічного інструментарію. Для обґрунтування розвитку використовуваних у практичній діяльності управлінських інструментів необхідно враховувати відзначену нами раніше невідповідність їх концептуальної та методичної основи. Реально оцінюючи фінансово-економічний стан і результативність діяльності, умови функціонування вітчизняних машинобудівних підприємств, можна стверджувати, що вони об'єктивно висувають домінування результативної операційної діяльності. Цей фактор, а також факт глобальної конкуренції дають змогу обґрунтовувати наступний формат принципової

моделі системного інструментарію в контролінгу машинобудівних підприємств.

Отже, систему контролінгу в системі управління машинобудівним підприємством для оцінювання та аналізування загальної ефективності пропонується будувати на ключовому індикаторі, вираженому показником економічної доданої вартості, його зміни у динаміці ще й тому, що цей показник (подібні як і інші фінансові показники) можна «розкласти» на окремі складові. Ця особливість дає змогу «прив'язати» індикатор створення вартості до певної групи працівників або структурних підрозділів підприємства, і, в такий спосіб, отримати певні критерії для мотиваційних програм (Лемішовський, 2018b, с.27) .

### **3.3. Підходи, засоби та заходи у програмах стимулювання контролінгової діяльності підприємств машинобудування**

Сучасна глобалізована і висококонкурентна економіка висуває щораз вищі вимоги до якості та зважуваності управлінських рішень, гнучкого підходу до вироблення кожного з них і відповідно до ведення бізнесу загалом. Необхідність впровадження на вітчизняних підприємствах машинобудівної галузі адаптивної системи контролінгу як інформаційно-контрольного інструментарію впливає з того, що акцент управлінських процесів зосереджується на майбутньому, а традиційно використовувана цими підприємствами система показників результативності діяльності стосується минулих періодів.

Керівники вітчизняних підприємств машинобудування працюють в умовах, обумовлених важко прогнозованими процесами в економіці. Разом з тим, глобальні процеси у технологічній і комунікаційних сферах, технологіях управління, вироблені у світовій практиці критерій інвестування проникають й у вітчизняну економіку. Ці процеси у багатьох випадках випереджають кваліфікаційний рівень керівників і працівників підприємств галузі.

Для забезпечення умов втриматися на сучасних ринках машинобудівної продукції управлінському органу необхідна переорієнтація на подолання тих проблем, які забезпечують виживання підприємства у будь-яких ринкових колізіях. Наведене стимулює розвиток теорії контролінгу в Україні з урахуванням особливостей умов діяльності вітчизняних підприємств, адаптацію до мінливих потреб практики.

Стимулювання процесів впровадження контролінгової діяльності на підприємствах галузі безперечно слід починати з розповсюдження знань з контролінгу, формування позитивного ставлення керівників вітчизняних підприємств до контролінгу як системи управління. На теперішній час в українській практиці не існує досвіду впровадження системи контролінгу на підприємствах, достатнього для статистичних узагальнень і висновків.

На теперішній час в Україні проводиться значна кількість бізнес-тренінгів, семінарів та навчально-прикладних заходів з програмами, які пропагують і розкривають зміст контролінгу як дієвого виду економічної діяльності в системі управлінні підприємством відповідно до умов і сформованих принципів ведення бізнесу в сучасній економіці. На таких заходах аналізують і оцінюють концептуальні засади і функціональне призначення контролінгу, пропагуючи «новий» погляд на цей управлінський інструментарій та шляхи адаптації зарубіжних систем контролінгу для вітчизняної практики, розкриваючи основні аспекти й можливості застосування механізмів контролінгу також при організації діяльності органів державної влади і місцевого самоврядування.

Об'єктивна оцінка адаптаційних процесів контролінгової діяльності є, на наш погляд, найбільш значимою, оскільки машинобудівні, як і інші українські підприємства функціонують лише як перше покоління комерційних структур. На підприємствах розвинутих економік погляд на контролінг, його практичне застосування сформувалися внаслідок багаторічного використання цього інструмента, який еволюціонував разом із системою управління.

Враховуючи чисельні заходи, кількість публікацій, наукових досліджень

з розробкою різноверсійних концептуальних засад стимулювання працівників в контролінговій діяльності створюється враження про активізацію її впровадження на українських підприємствах. Проте на практиці, з низки об'єктивних і суб'єктивних причин, при стимулюванні контролінгу виникає низка проблем. З одного боку, виходячи з умов глобальності економічних процесів, українські підприємства не можуть ігнорувати використання добре зарекомендованих у світовій практиці стимулюючих методів та сформованих бізнес-управлінських доктрин (світових тенденцій в економіці), а з іншого – пряме копіювання навіть найкращого досвіду управління без урахування національної специфіки, ментальності кадрового потенціалу тощо, є неідеальним.

Ще однією причиною неможливості прямого запозичення зарубіжного досвіду стимулювання контролінгової діяльності є той факт, що методологічна основа зарубіжних контролінгових систем базується на вирішуванні проблем стратегічного характеру, на довгостроковій перспективі розвитку підприємства, а не короткострокових цілях, що є об'єктивним завданням підприємств машинобудування на сучасному етапі. З цієї причини керівники більшості українських машинобудівних підприємств сприймають контролінг більшою мірою як допоміжну технічну функцію, покликану обслуговувати процеси вироблення більш дієвих управлінських рішень. Крім цього, як показали опитування керівників машинобудівних підприємств, контролінг зазвичай ототожнюють з дещо розвинутою системою контролю (окрема функція менеджменту). Безперечно ці фактори не стимулюють працівників до впровадження контролінгу на підприємствах галузі.

Саме тому, у межах навчальних програм і бізнес-тренінгів розглядаються не тільки концептуально-методичні, а й прикладні аспекти контролінгової діяльності: інформаційні ресурси і можливості; доброякісна нормативно-довідкова і фактографічна інформація; трудові ресурси і можливості (чисельність і склад контролінгової групи, продуктивність і якість праці, розподіл відповідальності тощо); комунікаційні засоби і можливості (наявність і зміст інформаційної системи підприємства, регламентація прав та обов'язків

відділу контролінгу та структурних підрозділів, передача інформації), а також техніко-програмні засоби і можливості.

При поглибленому розгляді суті стимулювання контролінгу як системи основний акцент переноситься на обґрунтування його взаємодії та взаємозв'язку з використовуваною на підприємстві системою управління (концепція менеджменту). У практичній діяльності достатньо очевидним є фактор системозалежного характеру розробленої і впровадженої на підприємстві концепції контролінгу з технологіями управління – системою управлінських механізмів і засобів. На наш погляд саме така відповідність виступає основним критерієм стимулювання контролінгової діяльності.

Зміст і функціональна роль системи управління будь-якого підприємства полягає у визначенні політики підприємства на перспективу, координації сфер діяльності, вирішенні основних завдань ведення бізнесу (Гладких, 2000). Важливим фактором у цих процесах виступає наявність надійної і затребуваної інформаційної системи. З наведеного випливає зміст і місце контролінгу в системі управління, мотиваційні аспекти його впровадження і стимулювання діяльності.

Для обґрунтування позитивних наслідків впровадженої на машинобудівних підприємствах контролінгової діяльності чи стимулів до її організації слід виходити з того, що «ефективно організована система контролінгу забезпечує формування необхідного інформаційного базису та сприяє успішній реалізації основних функцій управління: прогнозування, контролю, аналізу, оцінки діяльності, регулювання, обміну інформацією, мотивації й стимулювання та прийняття управлінських рішень (Сашко, с. 15).

В теоретичному плані до системи стимулювання можна віднести всю систему організації управління діяльності підприємства загалом, включаючи систему оцінки ефективності функціонування підрозділів і функціональних блоків, контури стратегічного управління і управління процесами формування кадрового потенціалу.

Мотиваційна складова праці належить до проблем, розв'язанню яких у

світовій практиці приділяється значна увага. Вітчизняна теорія і практика мотивації праці, як правило зводиться до фіксованих тарифних ставок та посадових окладів та є досить неефективною. Тому при пошуку методів стимулювання контролінгової діяльності необхідно розглянути вироблений світовою практикою досвід.

Система мотивації працівників контролінгової діяльності повинна охоплювати сукупність взаємопов'язаних заходів для стимулювання окремого працівника чи цілого відділу з метою досягнення цілей контролінгової діяльності. Разом з тим вона повинна бути сформована як комплекс різноманітних методів, який у свою чергу визначає стандарти поведінки.

Так, Хоменком І.М. проведено оцінення мотивації праці та діагностику мотиваційної складової діяльності персоналу на машинобудівних підприємствах. За результатами досліджень ним запропоновано графоаналітичний підхід до визначення мотивації праці персоналу і виявлення основних напрямів удосконалення інструментів мотивації праці в системі управління (2010).

Значення результуючого показника ( $M_i$ ) визначає довжину вектора за групами, і це утворює п'ятикутник мотивації праці (рис. 3.11). У своїй праці автор наводить допустимі значення показника висуває наступні критерії їх оцінки:

- якщо всі результуючі показники ( $M_i$ ) знаходяться в межах від 1 до 2, при цьому рівень мотивації праці характеризується як високий;
- при значенні показників від 0,5 до 1 – рівень мотивації визначається середнім;
- рівень показника в межах від 0 і до 0,5 характеризує мотиваційну складову низькою.

П'ятикутник мотивації може бути двох видів. Правильної форми, який засвідчує, що підприємство рівнозначно використовує інструменти мотивації праці за визначеними управлінськими функціями. Це є підтвердження його успішної діяльності. Інший вид п'ятикутника такий, що має неправильну форму: один вектор більший за інші чи всі вектори різні, що засвідчує

недовикористання потенціалу мотивації праці в системі управління.

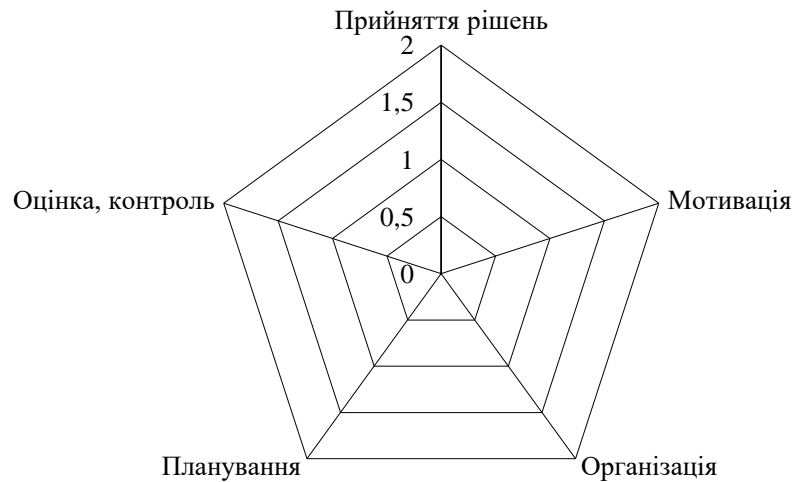


Рис. 3.11. П'ятикутник мотивації праці

Примітка: Сформовано на основі (Хоменко,2010).

При прийнятті управлінських рішень потрібно враховувати, що низький рівень мотивації праці прямо залежить від низьких темпів росту результативності праці, а високий показник є однією з передумов досягнення високих темпів зростання (Грінько, 2014).

Слід також відзначити, що в сучасних економічних умовах роль інструментів мотивації праці постійно зростає, оскільки є присутній недостатній рівень інформованості у трудовому колективі, відсутність знань та досвіду у сфері управління, невпевненість у фінансовій та соціальній стабільності працівників машинобудівних підприємств. Підтвердженням цього є думка Ценклера Н.І. про те, що «контролінг в кадровій сфері дозволяє впливати на причини, що лежать на початку формування цілей і результатів кадрового процесу, і це – головне» (2015, с. 269).

Оскільки контролінг у його «класичному» варіанті чи звужена версія адаптивного для конкретного підприємства оперативного контролінгу є відносно новим для вітчизняної практики видом економічної діяльності, то виникає питання щодо обґрунтування доцільності впровадження абсолютно



нового типу такої системи, чи більш раціональним слід вважати модернізацію існуючих на підприємстві інформаційно-аналітичних систем.. При цьому слід брати до уваги, що впровадження для машинобудівних підприємств контролінгової діяльності з використанням сучасних інформаційних технологій потребує значних витрат з їх подальшим зростанням, як безпосередньо на її впровадження, так і функціонування. Тому виникає не лише методична, але й фінансова проблема з організацією окремої, чітко визначеної за функціональним мотивуванням працівників служби контролінгу.

У багатьох дослідженнях, при формуванні будь-якої організаційної структури підприємства пропонується застосовувати метод структурних еволюційних змін, основою якого є врахування постійного розвитку підприємства, його діяльності в умовах конкуренції та орієнтація на подальший успішний розвиток (Аксентюк, 2008b). Виходячи з цього, найважливішим у процесах модернізації контролінгу на вітчизняних підприємствах машинобудування є формування цільових функцій адаптивної до умов і специфіки їх діяльності системи контролінгу та визначення місця такого функціонального утворення в організаційній структурі машинобудівних підприємств.

Враховуючи наведене та низку інших існуючих проблем функціональний відділ контролінгу, на вітчизняних підприємствах машинобудування найбільш доцільно вмонтувати у сферу фінансового управління чи планово-економічних підрозділів діяльності з адаптацією для таких цілей фактично використовуваних інформаційно-аналітичних інструментальних засобів (методичний підхід до селекції інструментів контролінгу). У такому разі контролінг слід розглядати як саморегулюючу систему методів та інструментів, спрямовану на функціональну підтримку менеджменту підприємства, що поєднує в собі інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль, аналіз і внутрішній моніторинг. Для обмежених фінансовими ресурсами і кваліфікованим персоналом на машинобудівних підприємствах такий варіант контролінгової діяльності можна обґрунтувати перевагами саморегульованості системи контролінгу та її здатністю забезпечити об'єднання функцій управління.

Як слушно зазначає А.А. Самойленко, що в сучасних умовах господарювання підприємства є вимушеними впроваджувати інноваційні засоби та методи мотивування персоналу, які зорієнтовані на постановку цілей та визначення персональної відповідальності кожного конкретного працівника (2014). Технологія мотивації, яка базується на системі КРІ (Key Performance Indicators) ключових показників результативності, отримала достатнє поширення у відомих компаніях Західної Європи та США, проте вона є новою для вітчизняних підприємств машинобудівної галузі.

Ця система дозволяє ранжувати та оцінювати працівників за їх місцем та важливістю для підприємства. З її допомогою можна не тільки контролювати та оцінювати ефективність виконаних робіт, але й будувати ефективну систему оплати праці всього персоналу підприємства.

Система КРІ, які є можливими при застосуванні на машинобудівних підприємствах, повинна відповідати наступним вимогам: мати обмежену кількість показників, застосовуватись для цілого підприємства, мати вимірну можливість кількісного вираження показників, бути прямо пов'язана із найважливішими факторами успіху, мати можливість впливати на численні фактори та бути першочерговим стимулом для працівника (Панов, 2013).

Для впровадження показників КРІ в систему оцінки мотивації контролінгу їх пропонується виокремити групи (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

### Групи показників в системі оцінки мотивації контролінгу

Показники	Характеристика
Цільові показники	визначають загальні цілі контролінгової діяльності
Процесні показники	визначають, наскільки ефективним є діяльність кожної складової контролінгової діяльності: обліку, аналізу, планування, бюджетування, моніторингу (за рахунок таких показників можна оцінити можливість ефективності того чи іншого процесу)
Проектні показники	пов'язані з конкретними завданнями і вказують, ефективність виконання проекту загалом, та окремих його завдань
Показники зовнішнього середовища	не можливість безпосереднього впливу на них, але враховувати є обов'язковим

Примітка: власна розробка

Основними перевагами успішного впровадження ключових показників ефективності контролінгової діяльності є те, що мотивація працівників на пряму залежить від досягнення цілей підприємства, та має відповідати таким критеріям:

- прозорість – чіткість постановки цілей та завдань які взаємопов'язані з цілями та завданнями контролінгу;
- ефект від впровадження системи ключових показників ефективності контролінгової діяльності може бути виражений у кількісних, якісних та фінансових показниках;
- перспективність – можливість кар'єрного зростання, а не лише отримання премії;
- стимулювання матеріальних і нематеріальних потреб працівників;
- забезпечення зворотного зв'язку між керівниками та працівниками машинобудівного підприємства.

Під час розробки системи мотивації персоналу в контролінгу машинобудівного підприємства з використанням КРІ, пропонуємо дотримуватись наступних етапів (рис. 3.12).

На етапі вибору структурних підрозділів, для яких буде розроблятися мотиваційна схема, повинні бути чітко визначені конкретні цілі для даних підрозділів. Так для ТзОВ «Тайм Енд Спейс» пропонується для реалізації контролінгу наступні цілі табл. 3.7.

Разом з тим важливим є визначення формули – розрахунку заробітної плати, а також співвідношення її фіксованої та змінної частин. Остання частина винагороди рекомендовано має становити не менше 30% від окладу.

В економічній літературі існують декілька варіантів розрахунку оплати праці за системою ключових показників ефективності.

На нашу думку, найбільш прийнятним для працівників машинобудівного підприємства є варіант, з врахуванням для всіх показників рівнів ефективності в трьох проекціях.

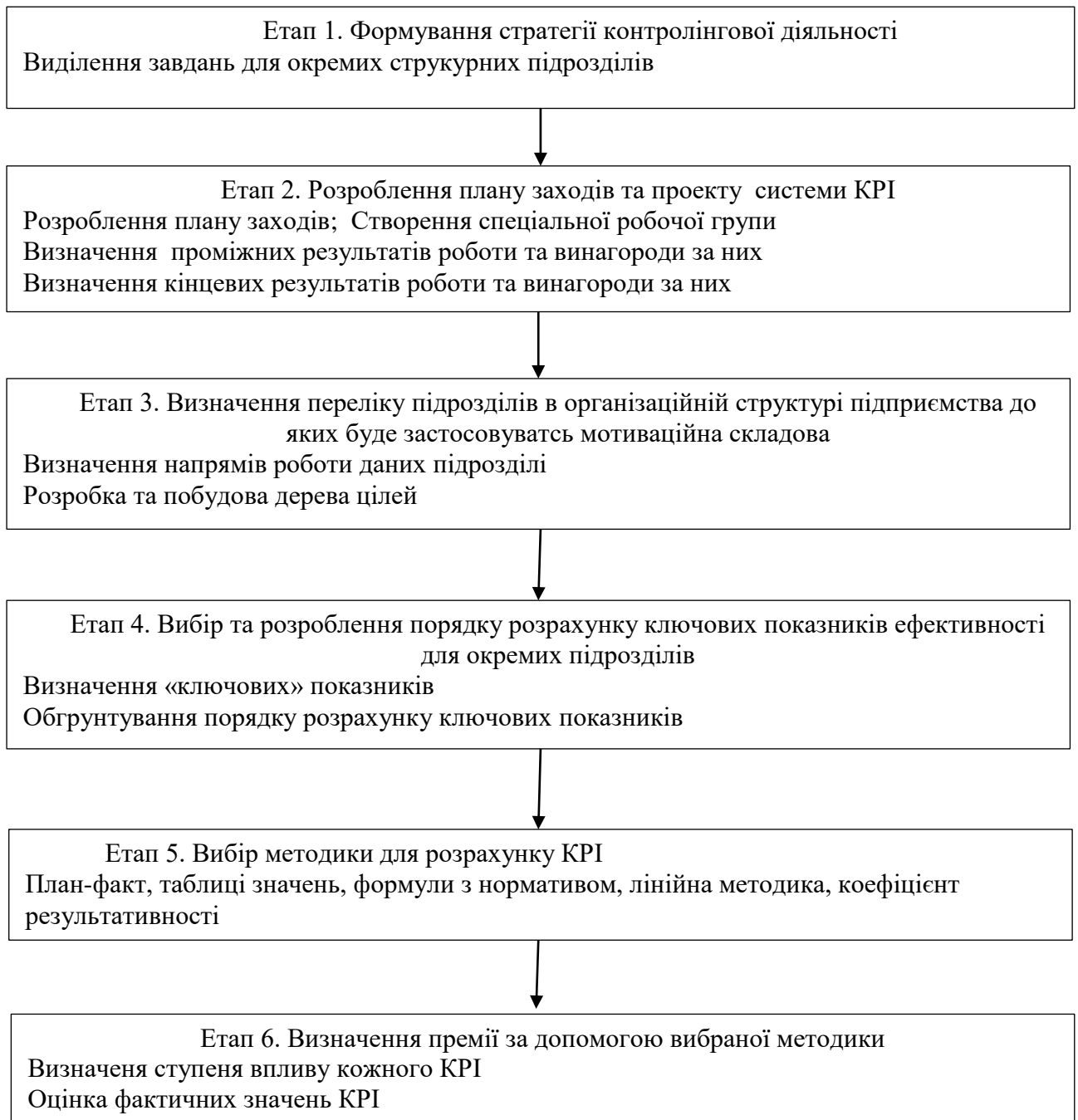


Рис. 3.12. Пропоновані етапи розробки системи мотивації персоналу в системі контролінгу машинобудівних підприємств з використанням KPI

Примітка: власна розробка

Ці проєкції поділяються на такі:

- базове значення (нульова точка) початку відліку результату;
- нормативне значення (визначене з врахуванням ситуації на ринку, особливостей та складності роботи, можливостей працівника) повинне бути задовільним;

– цілі – наднормативний рівень (прагнення працівника).

Таблиця 3.7

Приклади визначених цілей та КПІ для структурних підрозділів ТЗОВ «Тайм Енд Спейс» при побудові системи мотивації КРІ в системі контролінгу

Відділ	Цілі	КПІ
Бухгалтерія	Основною метою застосування КРІ є: правильність ведення управлінського та фінансового обліку	Результати податкових перевірок Отримання якісної оперативної інформації за даними обліку
Відділ продажу	Цілями застосування КРІ є виконання збутового плану, мінімізація дебіторської заборгованості	Рівень виконання плану з об'єму продажу групи продукції, приріст продажу відносно аналогічного періоду минулого року, обсяг реалізації продукції, рівень дебіторської заборгованості
Відділ маркетингу	Цілями розробки КРІ є зростання частки ринку та, доходів, підвищення ступеня задоволеності споживачів	Зміна сегмента ринку за напрямками, кількістю продуктів; приростом споживацької бази; зростання кількості закупівель

Примітка: власна розробка

Розрахунок загальної премії за результатами діяльності повинен проводитись на базі фонду преміювання працівника і становити суму «окремих» премій (за кожним КРІ окремо). Якщо на початку відомий розмір фонду преміювання - максимальні премії по всіх КРІ визначаються в залежності від їх ваги:

$$P_{\text{крі}} = P_{\text{ф}} * V_{\text{п}} \quad (3.6)$$

де  $P_{\text{крі}}$  – максимальна премія по КРІ,  $P_{\text{ф}}$  – фонд преміювання,  $V_{\text{п}}$  – вага показника.

Розмір фактичної премії за кожним КРІ є часткою максимальної премії і залежить від того, наскільки реальне значення даного показника перевищує норму:

$$P_{\text{фкрі}} = ((\Phi_{\text{п}} - H_{\text{п}}) / (Ц_{\text{п}} - H_{\text{п}})) * P_{\text{фкрі}} \quad (3.7)$$

В кінці, окремі премії по всіх КРІ додаються, і виводиться загальна сума преміювання за формулою:

$$P_{\text{крі}} = \sum P_{\text{фкрі}} \quad (3.8)$$

Для визначення премії за допомогою обраної форми розрахунку також потребує визначення впливу кожного з обраних КРІ на змінну частину. У економічній літературі дотримуються погляду, що вага найбільш важливого КРІ не повинна перевищувати 50%, а найменш значимого – складати менше 5%, виходячи з загальної суми показників – 100%. При визначенні ваги доцільно користуватися принципом необхідності, для конкретного розуміння, які саме показники потрібні для виконання для досягнення поставленої мети мотивації контролінгу.

Також в кінці звітної періоду (місяця, кварталу) виникає необхідність оцінки фактичних значень КРІ. При цьому прийнято вимірювати кількісні показники за метричною шкалою, а якісні показники за порядковою 100-бальною. Таким чином існує гнучкість підходу до оцінки якісних КРІ, через встановлення «опорних точок» (наприклад базової – від 0 до 29, нормативної від 30 до 69, наднормового рівня а – від 70 до 100 балів. При цьому градація балів повинна бути чітко обумовлена і працівники повинні чітко розуміти, яких саме результатів від них очікують.

За даним методом розрахунку премії за КРІ, який рекомендується для машинобудівних підприємств, премія по кожному КРІ обчислюється як частка від максимальної премії і залежить від того, наскільки фактичне значення даного показника є перевищенням нормативного. Такий спосіб нарахування премії ще називають «демократичним», оскільки не передбачає «штрафів», а премія за показниками, по яких не досягнута норма, просто не нараховується. Такий спосіб є прийнятним в контролінговій діяльності машинобудівних підприємств.

Разом з тим в діяльності машинобудівних підприємств потрібно на регулярній основі переглядати ключові показники ефективності, їх вагу, та конкретне відношення до кожного працівника, оскільки вони можуть втрачати свою актуальність. За таких умов виникає необхідність своєчасного повідомлення працівників про здійснення змін.

Отже КРІ може стати одним з найважливіших засобів контролю та діагностики контролінгової діяльності. Позитивний ефект від впровадження системи КРІ обумовлений підвищенням загальної ефективності контролінгу, оскільки у кожного працівника встановлюються зв'язки своїх конкретних обов'язків та стратегічних цілей підприємства.

Мотиваційна складова контролінгової діяльності машинобудівних підприємств із застосуванням КРІ буде ефективною за умови правильно визначеної стратегії компанії та розробки дерева цілей, якщо показники є чітко сформованими і працівники чітко розуміють свої цілі та завдання, вдалого вибору серед різних показників тих, які будуть ключовими для різних підрозділів або працівників, правильного ранжування показників ефективності та визначено вагу кожного з них. Важливим є також постійний перегляд та зміна ключових показників з урахуванням змін, які відбуваються на машинобудівному підприємстві.

Застосування КРІ в процесі формування системи мотивації персоналу контролінгової діяльності на машинобудівних підприємствах має стати ефективним інструментом управління, який дозволяє побудувати діяльність підприємства так, щоб поставлені цілі досягалися при використанні оптимального рівня ресурсів. Наведене може обґрунтовувати висновок про те, що стимулювання контролінгової діяльності є важливим елементом управлінських технологій.

### Висновки до розділу 3

1. Необхідність впровадження служби контролінгу на низькорентабельних підприємствах вітчизняного машинобудування нами розглядається насамперед з точки зору вирішування базисних проблем – поточної стабілізації їхньої діяльності і формування передумов розвитку. Досягнення операційної результативності і є тим критерієм, що дозволяє створити основу для формування подальших цілей і стратегічних завдань на основі моделі «Витрати-обсяг-прибуток». Враховуючи зміну структури продукції вітчизняних підприємств машинобудування, зокрема високу питому вагу позамовної продукції, для дієвості цієї моделі необхідні більш деталізовані дані про доходи та витрати, що дасть змогу більш об'єктивно оцінювати рентабельність (прибутковість) окремих видів продукції.

2. У роботі запропонована базова контролінгова модель, ґрунтована на етапах розроблення та створення механізму функціональної мотивованості. Структуризація визначених етапів: встановлення місця контролінгу в структурі управління підприємством та співвідношення з цілями та завданнями управління, визначення його теоретичного базису, координації структурних підрозділів, використання інструментів та методів, конкретизує контролінгову діяльність, забезпечуючи взаємодію фахівців економічних та інших підрозділів і служб координаційними інструментами в управлінні машинобудівними підприємствами.

3. Для ефективного функціонування контролінгової діяльності необхідною умовою є наявність обґрунтованих положень в рамках організаційного і методичного забезпечення. Незаперечною складовою такого типу організаційно-методичного положення є розподіл обов'язків працівникам цієї служби, а також адміністративний дозвіл щодо права надання їм доступу до будь-якої внутрішньої інформації підприємства. Доцільним у цьому документі також є наведення уніфікованих процедурних підходів з метою усунення можливих помилок при опрацюванні інформаційних потоків за



встановленою на підприємстві методикою. Враховуючи динамізм програмно-технологічних поступів необхідним також є надання можливостей доступу до змін у програмному забезпеченні.

4. Використання управлінського інструментарію типу «збалансована система показників» забезпечує можливості встановлення ефективності діяльності підприємства в розрізі окремих проєкцій, дає змогу ув'язувати (збалансовувати) фінансові показники з нефінансовими, а тому інкрустація адекватних до умов вітчизняної економіки окремих елементів цієї концепції в систему контролінгу повинна визнаватися доцільним методом підвищення практичної дієвості контролінгу машинобудівного підприємства.

5. Враховуючи потреби в інвестиційних ресурсах, формування потенціалу розвитку, для оцінки ефективності діяльності підприємств машинобудування пропонується застосовувати показник економічної доданої вартості (EVA) замість традиційного показника прибутковості. Величина показника EVA розраховується на базовій основі. Разом з тим, така її складова як операційний прибуток модифікується на приріст резервів, запасів, доходи майбутніх періодів, витрати на обслуговування кредитів та нематеріальні активи, які на машинобудівних підприємствах не впливаючи безпосередньо на прибутки зменшують величину доданої вартості підприємства. Такий показник достатньою мірою корелює з вартістю власного капіталу та ринках капіталу та інвестицій.

6. У теоретико-прикладній сфері переважно приймається як доведений факт, що показник EVA, розрахований на основі бухгалтерської середньозваженої вартості капіталу, повністю еквівалентний економічному прибутку. Проте, на основі проведених аналітичних досліджень цей факт є запереченим. Відхилення показника економічної доданої вартості від прибутку вказує на те, що показник EVA є оцінкою справжнього прибутку бізнесу, і при обчисленні цього показника (залишковий прибуток) віднімається вартість всього капіталу, тоді як бухгалтерський прибуток визначається без вирахування вартості власного капіталу.

7. Методологія оцінювання ефективної діяльності підприємства за показником економічної доданої вартості є індикативною щодо спроможності компенсувати інвестований капітал, а тому для вітчизняних підприємств машинобудівної галузі, розвиток яких пов'язується з інвестиційними джерелами, її адаптація до умов їхньої діяльності та об'єктивний вимір цього показника є суттєвим для управлінських рішень. Значимість цього показника в управлінні машинобудівним підприємством висуває високі вимоги передусім до встановлення його критеріального рівня.

8. Ураховуючи нестабільність вітчизняної економіки, що суттєво впливає зовнішнім фактором на результативність підприємств галузі, важливо аргументувати як рівень традиційних прибутків, так і його трансформацію показник економічної доданої вартості, на основі чого встановлювати досяжні зміни для підприємств національної трансформаційної економіки взагалі, підприємств машинобудівної галузі і конкретного підприємства, зокрема. При цьому обґрунтовується, що така кореляція необхідна для кожного окремого машинобудівного підприємства.

9. Виходячи з того, що у світовій теорії і практиці існують значні розбіжності по критеріальному рівні показника економічної доданої вартості, критерії цього показника вироблені для компаній розвинутих економік, не доцільно застосовувати для суб'єктів господарювання економік, що розвиваються, тобто підприємств вітчизняного машинобудування. На наш погляд нормативне (аналітично розроблене) значення цього показника має бути обґрунтованим для кожного окремого підприємства машинобудівної галузі при впровадженні контролінгової діяльності.

10. Внутрішньоуправлінський мотиваційний аспект на машинобудівних підприємствах є доволі важливим фактором забезпечення практичної дієвості контролінгової діяльності, оскільки вагомим чинником впливу на розвиток підприємств галузі є відсутність кваліфікованих фахівців, нестача відповідних знань в працюючого управлінського потенціалу. Важливість цього аспекту підсилюється тим, що спеціалісти, які повинні брати участь в контролінговій

діяльності мають мати комплекс знань з обліку, аналізу, аудиту, менеджменту, маркетингу, та застосування методів планування.

11. Мотиваційну складову впровадження контролінгової діяльності, пропонується оцінювати із застосуванням системи ключових показників. Аргументовано, що значення показника буде ефективним за умови правильно визначеної стратегії компанії, розроблення дерева цілей, правильного ранжування показників ефективності та визначення ваги кожного з них. В роботі вказано на важливість постійного перегляду динаміки ключових показників з урахуванням змін, які відбуваються на машинобудівному підприємстві. Позитивний ефект від впровадження системи системи ключових показників в контролінговій діяльності обумовлений підвищенням загальної його ефективності, оскільки у кожного працівника встановлюється зв'язок між своїми конкретними обов'язками і оперативними та стратегічними цілями підприємств вітчизняного машинобудування.

Наукові результати, що висвітлені у розділі 3, опубліковано у працях (Лемішовський, 2016а; Лемішовський, 2017b; Лемішовський, 2018а; Лемішовський, 2018b; Лемішовський, 2018d).

## ВИСНОВКИ

У дисертації вирішено актуальне науково-практичне завдання – формулювання теоретичних положень і розроблення практичних рекомендацій до формування і впровадження адаптивної системи контролінгу як базового економічного інструментарію управління машинобудівними підприємствами.

За результатами наукових досліджень зроблено наступні висновки теоретико-методичного змісту та прикладного спрямування:

1. Напрямом розв'язання існуючих на машинобудівних підприємствах проблем щодо вироблення раціональних управлінських рішень є використання системи контролінгу. Цей вид економічної діяльності виконує завдання координації структурних підрозділів управління з метою досягнення цілей підприємства, інформаційної та консультативної підтримки процесів формування та прийняття раціональних управлінських рішень, контролю за їх використанням. Система контролінгу на вітчизняних підприємствах машинобудівної галузі розглядається як інтегрована система діяльності служб та підрозділів підприємства, яка на основі визначеного механізму інструментів та методів формує та координує систему інформаційного забезпечення управлінських рішень спрямовану на підвищення ефективності діяльності підприємства. Така діяльність є функціональною підтримкою, сервісною функцією системи управління, яка для посилення його ефективності, прямими та зворотними зв'язками пов'язує системи планування, обліку, бюджетування, контролю, аналізу та моніторингу.

2. Розроблений теоретичний базис контролінгу машинобудівного підприємства включає його об'єкт, суб'єкти, цілі, функції, мету, предмет та період формування. Об'єктами контролінгу визначено показники діяльності підприємства, його суб'єктами служби та підрозділи, які визначають та впливають на дані відносини. Предметом контролінгу машинобудівних

підприємств є координаційна організація відносин, які виникають для досягнення управлінських цілей, метою контролінгу визначено вироблення комплексної системи контролю, яка б забезпечувала оптимальний результат в контексті стратегічних цілей машинобудівних підприємств, при цьому ціллю контролінгу є комплексна система орієнтована на результат. Для досягнення цілей контролінг в системі управління підприємством повинен забезпечувати виконання інформаційної функції (системи інтегрованого інформаційного забезпечення), функції планування та контролю діяльності підприємства, координаційної функції (підтримки керівництва у процесі вирішення загального завдання координації системи управління), функції орієнтованої на результат.

3. Класифікація контролінгу має теоретичне і практичне значення та дозволяє виділити за різними ознаками його види, визначити конкретні методи контролінгової діяльності, сприяючи керівництвом підприємства прийняття своєчасних і ефективних управлінських рішень. У роботі доповнено класифікацію видів контролінгу виходячи з власного визначення його змісту, як виду економічної діяльності - за рівнем формування в організаційно-управлінській структурі та за методикою проведення контролінгових процедур. За першою класифікаційною ознакою контролінг поділено на централізований (виконується на основі завдань вищого рівня керівництва) та децентралізований (контролінгові завдання ставляться на рівні структурних підрозділів, які беруть участь у діяльності). За методикою проведення контролінг пропонується класифікувати на актуальний та акумулятивний. Перший проводиться з використанням найновіших методів контролінгової діяльності, другий – застосуванням попередньо використовуваних і апробованих практикою методів. Поділ контролінгу за доданими класифікаційними ознаками дасть змогу розширити функціональну підтримку управління підприємством, для посилення його ефективності.

4. У сучасних дослідженнях не існує чітко формалізованої системи

контролінгової діяльності, оскільки концепція контролінгу дуже чутлива до специфіки, характеру і економічних умов функціонування конкретного підприємства, а також того факту, що концептуально-методичний базис контролінгу постійно розвивається. Запропонована концептуальна основа контролінгу базується на системному масиві інформаційних потоків і включає оцінно-аналітичні інструменти, інструменти формалізованої інформації й оперативної оцінки та інструменти спеціальних функцій, які формують основу інструментальних засобів контролінгу. При розробленні базової концепції контролінгу менеджери повинні передбачати обов'язкове врахування конкретної для машинобудівного підприємства моделі контролінгової діяльності та критеріїв оцінки ефективності.

5. Вітчизняний досвід використання методів контролінгу в системі управління підприємствами України дозволяє констатувати, що на сьогодні впровадження конкретизованої системи контролінгу є незначним, проте передумови широкого застосування даної концепції поступово формуються. Разом з тим існують стримуючі фактори: нестабільність політичного середовища, яка має значний стратегічний вплив на бізнес, неузгодженість процесів перерозподілу власності. Попри те, дедалі більше керівників вітчизняних підприємств, перебираючи досвід закордонних, все ж досліджують можливості використання як системи контролінгу загалом, так окремих її елементів. Таким чином вітчизняним підприємствам потрібно обрати власну модель контролінгу, беручи за основу при цьому апробований зарубіжний досвід.

6. Аналізуючи стан і перспективи впровадження контролінгу на машинобудівних підприємствах відзначимо, що в українській практиці загалом і на підприємствах машинобудування зокрема, контролінгова діяльність впроваджена вкрай слабо з низки різних причин. Найбільш важливою проблемою слід все-таки визнати той факт, що контролінг за своєю функціональною орієнтацією і, відповідно, концептуально-методологічною основою носить сильно індивідуальний характер.

Враховуючи результати опитування встановлено, що рівень інформаційних потреб керівників машинобудівних підприємств є не задоволеним, а план реалізації заходів вимагає запровадження нових, більш ефективних, дієвих на практиці і відповідних сучасному стану економіки форм управління, що вимагає й нових за характером, змістом і функціональною орієнтованістю інформаційно-аналітичних систем типу контролінг.

7. Оцінювання ефективності контролінгової діяльності машинобудівних підприємств пропонується здійснювати за економічною, соціальною та управлінською складовими (перша характеризує ефективність економічного розвитку підприємства та виявляється в результативних показниках діяльності, друга - визначається сукупністю індивідуальних, колективних та суспільних інтересів). При цьому найважливішою визначається управлінська складова оцінки контролінгової діяльності. Контролінгову діяльність пропонується оцінювати за системою збалансованих показників, яка об'єднує всі оцінні параметри діяльності машинобудівного підприємства у чотири групи: «фінанси», «клієнти», «внутрішні бізнес-процеси» та «навчання і зростання».

8. В межах оцінювання ефективності управлінської складової контролінгу машинобудівних підприємств показники пропонується поділити на кількісні (які оцінюють витрати на контролінг та його ефективність) та якісні (оцінка оперативності управління та якості виконання рішень), динаміка яких до і після впровадження контролінгу визнається результатом оцінки. До кількісних показників є доцільним віднесення коефіцієнта витрат на управління в системі контролінгу та коефіцієнта ефективності управління. Якісні показники необхідні для оцінки контролінгової діяльності пропонується визначати за коефіцієнтами оперативності управління та якості виконання рішень. На відміну від існуючих показників, нами запропоновані показники враховують коригування на ефект від прийняття контролінгових рішень.

9. Проведення аналізу стану та перспектив розвитку машинобудівної галузі України дозволяє виділити фактори, що стримують подальше зростання галузі. До них відноситься визнана застаріла технічно-технологічна база більшості підприємств галузі, використання якої негативно впливає на конкурентоспроможність та якість продукції. Вкрай негативним фактором є недостатній рівень платоспроможності покупців на внутрішньому ринку, несвоєчасна оплата продукції яких спричиняє синергетичний ефект низького рівня інноваційної активності вітчизняних підприємств на ринках капіталів та інвестицій, негативно впливає на їх техніко-технологічний розвиток. До загальноекономічних негативних факторів належить і неефективна державна політика щодо діяльності монополістів і посередників, яка призводить до підвищення вартості матеріалів, енергоресурсів. Управління наведеними факторами вимагає об'єктивної інформації, яка в сучасних умовах у зв'язку із складністю отримання для реалізації управлінської діяльності не набуває додаткового значення, а тому підвищується її роль в контролінговій діяльності.

10. У роботі запропонована базова контролінгова модель, ґрунтована на етапах розроблення та створення механізму функціональної мотивованості. Структуризація визначених етапів: встановлення місця контролінгу в структурі управління підприємством та співвідношення з цілями та завданнями управління, визначення його теоретичного базису, координації структурних підрозділів (шляхом створення інтегрованого інформаційного простору), використання інструментів та методів, включення методів інформаційного забезпечення у програмне забезпечення конкретизує контролінгову діяльність, забезпечуючи взаємодію фахівців економічних та інших підрозділів і служб координаційними інструментами в управлінні машинобудівними підприємствами.

11. Дієвість впровадження контролінгової діяльності, як і безпосередньо доцільний для машинобудівного підприємства зміст змодельованої конкретної концепції контролінгу, її ефективність



забезпечується поступовим залученням до контролінгу усіх функціональних підрозділів підприємства. Така координаційна функція контролінгу формує синергетичний ефект у процесах забезпечення результативної діяльності, покращення конкурентних позицій машинобудівними підприємствами на ринку і завоювання його більшої частки, набуття інвестиційної привабливості. З таких позицій служба контролінгу повинна мати інформаційно-координаційні комунікації з усіма структурними підрозділами підприємства, які в свою чергу повинні надавати їй повну інформацію за своїми сферами діяльності.

12. Необхідність впровадження служби контролінгу на низькорентабельних підприємствах вітчизняного машинобудування нами розглядається насамперед з точки зору вирішування базисних проблем – поточної стабілізації їхньої діяльності і формування передумов розвитку. Досягнення операційної результативності і є тим критерієм, що дозволяє створити основу для формування подальших цілей і стратегічних завдань на основі моделі «Витрати-обсяг-прибуток». Аналітичні можливості цього методу дозволяють цілеспрямовано управляти, знаходити оптимальне співвідношення між постійними і змінними витратами, ціною та обсягами виробництва продукції, ефективно прогнозувати та планувати прибуток підприємства. Все це надасть можливості машинобудівному підприємству в умовах реального ринкового господарювання збільшувати потенціал формування прибутку.

13. Виходячи з домінування концепцій вартісних критеріїв ефективності, а також позиції вітчизняних підприємств машинобудування на ринках капіталу та інвестицій, пропонується у системі контролінгу підприємств галузі застосовувати диспозицію спільного використання BSC та EVA. Враховуючи обґрунтовану доцільність використання окремих елементів інструментарію збалансованої системи показників та аргументацій щодо визначення показника EVA ключовим орієнтиром управління машинобудівним підприємством, пропонується концептуальна

основа побудови системи контролінгу підприємства

14. Враховуючи потреби в інвестиційних ресурсах, формування потенціалу розвитку, для оцінки ефективності діяльності підприємств машинобудування пропонується застосовувати показник економічної доданої вартості (EVA) замість традиційного показника прибутковості. Величина показника EVA розраховується на базовій основі. Разом з тим, така її складова як операційний прибуток модифікується на приріст резервів, запасів, доходи майбутніх періодів, витрати на обслуговування кредитів та нематеріальні активи, які на машинобудівних підприємствах не впливаючи безпосередньо на прибутки зменшують величину доданої вартості підприємства. Такий показник достатньою мірою корелює з вартістю власного капіталу та ринках капіталу та інвестицій. У теоретико-прикладній сфері переважно приймається як доведений факт, що показник EVA, розрахований на основі ставки середньозважених витрат на капітал, повністю еквівалентний економічному прибутку. Проте, на основі проведених обчислень цей факт є запереченим. Таке відхилення вказує на те, що показник EVA є оцінкою справжнього прибутку бізнесу, і при обчисленні цього показника (залишковий прибуток) віднімається вартість всього капіталу, тоді як бухгалтерський прибуток визначається без вирахування вартості власного капіталу.

15. Важливим фактором забезпечення практичної дієвості контролінгової діяльності на вітчизняних машинобудівних підприємствах є внутрішньоуправлінський мотиваційний аспект. На даний час проблемою є відсутність кваліфікованих та досвідчених фахівців, нестача відповідних знань у працівників підприємства. Мотиваційну складову впровадження контролінгової діяльності пропонується здійснювати із застосуванням КРІ, що може стати одним з найважливіших засобів контролю та діагностики працівників контролінгової діяльності. Позитивний ефект від впровадження системи КРІ обумовлений підвищенням загальної ефективності контролінгу, оскільки у кожного працівника встановлюється зв'язок між своїми

конкретними обов'язками і стратегічними цілями компанії.

16. Мотивацію управлінського персоналу в контролінговій діяльності пропонується здійснювати за етапами виділення завдань для окремих структурних підрозділів, розробки плану заходів та проекту системи КРІ, визначення проміжних та кінцевих результатів роботи та винагороди за них, визначення переліку структурних підрозділів до яких буде застосовуватись мотиваційна складова, напрямків їх роботи та побудова дерева цілей, розробка та визначення розрахунку ключових показників ефективності для вибраних підрозділів, обґрунтування порядку вибору ключових показників, вибір методики для розрахунку КРІ, визначення премії за допомогою обраної методики та оцінки фактичних значень КРІ.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України, 2017 [online] Доступно: <<https://smida.gov.ua/>> [Дата звернення 20 Березень 2018].
2. Аксентьева, О.Б. та Журавльова, Ю.А., 2009. *Контролінг як фактор підвищення ефективності управління підприємством*, [online]. Доступно: <[www.rusnauka.com/12\\_KPSN\\_2009/Economics/44704.doc.htm](http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2009/Economics/44704.doc.htm)> [Дата звернення 01 Жовтень 2017].
3. Аксенюк, М.М., 2008а. Контролінгове забезпечення стратегії розвитку підприємства. *Економіка та держава*, 7, с.40-44.
4. Аксенюк, М.М., 2008б. *Формування адаптивної системи контролінгу у менеджменті аграрних підприємств*. Кандидат наук. Національний аграрний університет.
5. Ананькіна, Е.А., Данилочкин, С.В. и Данилочкіна, Н.Г., 2003. *Контролінг как инструмент управления предприятием*. Москва: Аудит; ЮНИТИ.
6. Антонов, И.В., 2006. Сбалансированная система показателей в контроллинге (на примере нефтегазового холдинга). *Аудит и финансовый анализ*, 1, с.1-16.
7. Барішевська, І.В., 2013. *Стратегічне управління розвитком аграрних підприємств регіону*. Кандидат наук. Миколаївський національний аграрний університет.
8. Баталов, Д.А. и Рыбьянцева, М.С., 2011. Методы и инструменты оперативного и стратегического контроллинга. *Научный журнал КубГАУ*, 67, с.1-19.
9. Белякова, Е.А., 2009. Контролінг знаній нове направление в теории и практике менеджмента. *Економіка, Статистика и Информатика*, 4, с.72-75.
10. Бондар, Н.М., 2007. Формування системи контролю на сучасному підприємстві. *Управління проектами, системний аналіз і логістика*, 4, с.207-210.

11. Бондаренко, Т.Ю., 2009. *Облік і контроль загальнопромислових витрат (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств)*. Кандидат наук. ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».
12. Брітченко, І.Г. та Князевич, А.О., 2015. *Контролінг*. Рівне: Волинські береги.
13. Брохун, Н.С., 2008. Система контролінгу: об'єкт, суб'єкт та завдання. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*, 2, с.22-30.
14. Брохун, Н.С., 2012. Аналіз ефективності впровадження та функціонування системи контролінгу на підприємствах. *Вісник ЖДТУ*, 4, с.35-38.
15. Букреєва, Д.С., 2014. Комплексна система показників ефективності контролінгу – інструмент контролю ефективності впровадження контролінгу на промисловому підприємстві. В: *Розвиток бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах інтеграційних процесів: Міжнародна науково-практична конференція*. Київ, Україна, 1-2 Серпень 2014. Київ: КЕНЦ.
16. Булеев, И.П. и Пилипенко, А.А., 2007. Инструментарий и методы организации внедрения сбалансированной системы показателей на предприятии. *Бизнес-Информ*, 10, с.70-80.
17. Бутко, М.П. (2014). Організація системи контролінгу на підприємствах України. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки*, 6 (2). с. 116-118.
18. Варфоломєєва, К.О., 2010. Сутність і значення інформаційного потенціалу контролінгу в системі управління підприємством. *Вісник ЖДТУ*, 3.
19. Вебер, Ю. и Шеффер, И. 2014. *Введение в контролинг*. Москва: Объединение контролеров.
20. Вербицький, О.А., 2009. Оцінка готовності та доцільності впровадження контролінгу на підприємстві. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*, 26, с.13-21.

21. Воляник, Г.М. та Марушко, Н.С., 2009. Контролінг у системі управління підприємством. *Науковий вісник НЛТУ України*, 19.4, с.151-155.

22. Воронко, Р.М. 2016. *Контроль у системі споживчої кооперації України: сучасний стан та перспективи розвитку*. Львів: В-во Львівського торговельно-економічного університету.

23. Герега, Г.Ф., 2015. *Економічна ефективність функціонування торговельних комплексів*. Кандидат наук. Львівська комерційна академія Укоопспілки.

24. Гладких, Н.И., 2000. *Контроллинговый механизм в системе управления предприятием*. Кандидат наук. Институт экономики промышленности Национальной академии наук Украины.

25. Глушко, О.В., 2015. *Економічний інструментарій в управлінні економічною стійкістю підприємств*. Кандидат наук. Національний університет «Львівська Політехніка».

26. Говорушко, Т.А. та Кроніковський, Д.О., 2011. Проблемні аспекти впровадження контролінгу в Україні. *Економічний часопис-XXI*, 1-2, с.51-53.

27. Говорушко, Т.А. та Кроніковський, Д.О., 2014. Дослідження методів оцінки ефективності системи контролінгу. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*, 5, с.63-65.

28. Голубєва, Т.С. та Колос, І.В., 2006. Методологічні підходи до оцінки ефективності діяльності підприємства. *Актуальні проблеми економіки*, 5, с.66-71.

29. Гребець, О.Б., 2013. *Формування та реалізація системи стратегічного контролінгу на промислових підприємствах*. Кандидат наук. Національний технічний університет «Київський політехнічний інститут».

30. Григорин, І.О., 2010. Класифікація інструментів контролінгу. *Формування ринкової економіки*, 1, с.244-252.

31. Грінченко, В.О., 2011. Інструменти та завдання стратегічного фінансового контролінгу: теоретичний аспект. *Формування ринкової економіки*, 26, с.282-289.

32. Грінько, І.М., 2014. *Мотивація персоналу на підприємствах машинобудування*. Кандидат наук. ПВНЗ «Європейський університет».
33. Губачов, В.П. та Петрусевич, Н.Ю., 2001. Зарубіжні системи контролінгу: досвід для України. *Регіональні перспективи*, 1, с.68-71.
34. Гудзинський, О.Д., Аксентюк, М.М. та Деменіна, О.М. 2009. *Контролінг в системі менеджменту*. Київ: ІПК ДСЗУ.
35. Гуркова, О.В. 2011. *Організаційно-економічні складові впровадження контролінгу в управління оператора поштового зв'язку*. Кандидат наук. ОНАЗ ім. Попова.
36. Гуцайлюк, З.В. 2013. *Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції*. Тернопіль: Крок.
37. Гуцаленко, Л.В., 2011. *Формування адаптивної системи обліку і контролю прибутків сільськогосподарських підприємств*. Доктор наук. Інститут аграрної економіки.
38. Давидович, І.Є., 2008. *Контролінг*. Київ: Центр учбової літератури.
39. Давидович, І.М., 2009. Планування собівартості продукції в системі стратегічного контролінгу машинобудівного підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Логістика»*, 649, с.175-183.
40. Дайле, А. 2003. *Практика контролінга*. Москва: Финансы и статистика.
41. Дамодаран, А., 2008. *Инвестиционная оценка: Инструменты и методы оценки любых активов*. Москва: Альпина Бизнес Букс.
42. Деменіна, О.М., 2005. *Організаційно-економічний механізм оперативного контролінгу на промисловому підприємстві*. Кандидат наук. Національний університет харчових технологій.
43. Державна служба статистики України, 2017 [online] Доступно: <<http://www.ukrstat.gov.ua/>> [Дата звернення 11 Грудень 2017].

44. Дмитрієва, О.О., 2006. Розширення можливостей управлінського обліку на основі використання збалансованої системи показників. *Актуальні проблеми економіки*, 11, с.182-192.

45. Добровольська, О.В., 2010. Контролінг як засіб створення довгострокових конкурентних переваг на підприємстві. *Ефективна економіка*, 1, [online]. Доступно: <[http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2010\\_1\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2010_1_10)> [Дата звернення 15 Грудень 2017].

46. Єршова, Н.Ю., 2015. Ідентифікація предмету та методу стратегічного управлінського обліку. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*, 1/2, с.148-152.

47. Жакевич, А.Г., 2016. *Формирование эффективной системы контроллинга в промышленных организациях*. Кандидат наук. Институт проблем рынка РАН.

48. Жигало, І.І., 2014. *Економічний інструментарій в управлінні машинобудівним підприємством*. Кандидат наук. Національний університет «Львівська політехніка».

49. Загородній, А.Г., Вознюк, Г.Л. та Смовженко, Т.С., 1996. *Фінансовий словник*. Львів: Видавництво Державного університету «Львівська політехніка».

50. Загорудько, В.Л. та Трофимова, К.С., 2012. Дослідження основних переваг організації служби контролінгу на вітчизняних підприємствах. *Ефективна економіка*, 4, [online]. Доступно: <<http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1083>> [Дата звернення 18 Грудень 2017].

51. Задорожна, Р.П., 2010. *Контролінг як концепція управління фінансово-господарською діяльністю підприємства*, [online]. Доступно: <[http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vkib/2010-1/Zadorozhna.html](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vkib/2010-1/Zadorozhna.html)> [Дата звернення 11 Травень 2017].

52. Заюкова, М.С., 2004. *Теорія фінансової стійкості підприємства*. Вінниця: УНІВЕРСУМ.



53. Зоріна, О.А., 2010. Місце контролінгу в системі управління підприємством. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*, 2, с.59-66.
54. Зоріна, О.А., 2009. Організація контролінгу в Україні: питання теорії та практики. *Фінансовий вісник*, 4, с.350 -355.
55. Зоріна, О. А., 2011. Проблематика трактування контролінгу. *Статистика України: науково- інформаційний журнал*, 1 (52). с. 40-44.
56. Иванов, А.П., 2008. Стоимостные критерии оценки эффективности управления. *Финансы*, 2, с.78-80.
57. Иванов, Р., 2006. Бюджетирование. Практически аспекты постановки задачи. *Проблемы теории и практики управления*, 1, с.75-81.
58. Ивашкевич, В.Б., 1991. Котроллинг: сущность и назначение. *Бухгалтерский учет*, 7, с.8.
59. Іванова, З.О., 2012. Особливості формування системи контролінгу на підприємствах. *Актуальні проблеми економіки*, 6, с.136-141.
60. Калайтан, Т.В. 2008. *Контролінг*. Львів: Новий Світ-2000.
61. Камінська, Т.Г., 2014. *Бухгалтерський облік і контроль кругообороту капіталу: теорія, методологія, практика*. Доктор наук. Національний університет біоресурсів і природокористування України.
62. Каменська, Т.О. та Редько, О.Ю. 2015. *Внутрішній контроль і аудит в управлінні*. Київ: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство».
63. Карминский, А.М., Оленев, Н.И., Примаков, А.Г. и Фалько, Г.С., 2002. *Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях*. 2-е изд. Москва: Финансы и статистика.
64. Карцева, В.В., 2010а. Систематизація інструментарію контролінгу на підприємстві: теоретичний аспект. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*, 1, с.118-127.
65. Карцева, В.В., 2010б. Нові погляди на класифікацію інструментарію контролінгу. *Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації: Економіка, організація і управління підприємством*, 1 (40), с.68-72.

66. Кизим, М.О., Пилипенко, А.А. та Зінченко, В.А. 2007. *Збалансована система показників*. Харків: ВД «Інжек».
67. Килимнюк, В., 2004. Еволюція контролінгу, його місце і роль в економіці підприємства. *Економіст*, 1, с.47-49.
68. Кіндрат, О.В., 2015. Оцінювання впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовищ на стійкість фінансово-економічного стану підприємств. *Актуальні проблеми економіки*, 1 (187), с. 140-149.
69. Кіпіоро, І.М., 2012. Формування системи контролінгу на підприємстві. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. економічні науки*, 2, с.250-254.
70. Климова, Н.І., 2008. Концептуальні підходи до формування ефективного механізму фінансового управління. *Вісник Університету банківської справи Національного банку України*, 2, с.108-111.
71. Коваленко, О., 2010. Сучасні підходи та інструментарій діагностики загрози банкрутства промислових підприємств. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*, 5-1, с.176-185.
72. Козенкова, Н.П., 2011. *Організація контролінгу в системі управління промисловим підприємством*, [online]. Доступно: <[http://archive.nbuu.gov.ua/portal/soc\\_gum/vcndtu/2011\\_50/12.htm](http://archive.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/vcndtu/2011_50/12.htm)> [Дата звернення 01 Жовтень 2017].
73. Конащук, В.Л. та Фоміна М.М., 2013. До питання про місце контролінгу в системі управління підприємства. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*, 4, с. 75-82.
74. *Контролінг*, [online]. Доступно: <<https://uk.wikipedia.org/wiki/>> [Дата звернення 20 Жовтень 2017].
75. Королева, Л.П., 2007. Оценка эффективности контроллинга. *Управленческий учет*, 1, с. 37-42.
76. Коршунов, Є.А., 2013. *Планування витрат основного виду витрат діяльності промислового підприємства*. Кандидат наук. Харківський національний економічний університет.

77. Костенко, О. М., 2013. Контролінг як інтегрована інформаційно-аналітична система управління. *Економіка АПК*, 7. с. 87-92.

78. Коцупатрий, М.М. та Гуцаленко, О.У., 2010. Сутність та місце контролінгу в управлінні підприємством. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія Економічні науки*, 5-2, с.68-70.

79. Кошкаров, С.А., Бачинський, В.І. та Куцик, П.О. 2012. *Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств*. Чернівці: Золоті литаври.

80. Кривов'язюк, І.В., Стрільчук, Р.М., 2016. Управління стратегічними можливостями машинобудівних підприємств. *Актуальні проблеми економіки*, 9, с. 144-155.

81. Кривов'язюк, І.В, Кривов'язюк, Л.В. та Кривов'язюк, О.І., 2013. *Місце контролінгу і моніторингу в процесах прийняття та реалізації інвестиційних рішень на підприємстві* [online]. Доступно: < [http:// irbis-nbuv.gov.ua /cgi-bin/ irbis-nbuv / cgiirbis\\_64.exe? > \[Дата звернення 6 Листопад 2017\].](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis-nbuv/cgiirbis_64.exe?)

82. Криворотько, І.О., 2009. *Контролінг у системі управління підприємством і прийняття управлінських рішень*, [online]. Доступно: < [http://nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Dtr\\_ep/2009\\_7/files/EC709\\_26.pdf](http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_ep/2009_7/files/EC709_26.pdf)> [Дата звернення 12 Листопад 2017].

83. Криворучко, Л.Б., 2014. *Організаційно-економічні основи контролінгу управління зовнішньоекономічною діяльністю машинобудівного підприємства*. Кандидат наук. Сумський державний університет.

84. Кричевец, Е.А. и Поляков, А.П., 2012. Проблемы оценки эффективности функционирования предприятия. *Вісник СевНТУ*, 130, с.97-103.

85. Кузнецова, І.О., 2018а. *Технологія управління за відхиленнями як основа контролінгу*. В: Сучасні технології стратегічного управління в умовах євроінтеграції. Одеса: ОНЕУ, С. 179-186.

86. Кузнецова, І.О., 2018б. Розвиток процесного підходу в концепції контролінгу. *Науковий вісник ОНЕУ*, 3 (255), с.114-127.

87. Кузнецова І.О., 2016. Діагностика в процесі стратегічного управління підприємством: місце та структура. *Вісник соціально-економічних досліджень*, 1(60), с. 142-149.

88. Кузьмін, О.Є., Мельник, О.Г. та Іванець, Л.В., 2011. Діагностика в системі процесно-структурованого менеджменту. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку»*, 714, с.9-14.

89. Кулик, І.О. та Качуровський, В.Є., 2012. Застосування контролінгу в сучасних умовах господарювання, [online]. Доступно: <[http://www.rusnauka.com/9\\_NND\\_2012/Economics/3\\_105300.doc.htm](http://www.rusnauka.com/9_NND_2012/Economics/3_105300.doc.htm)> [Дата звернення 12 Грудень 2017].

90. Куцик, П.О. та Головацька, С.І., 2017. Оцінка ефективності контролінгу у системі управління підприємства. *Економічний аналіз*, 27/2, с.145-155.

91. Куцик, П.О., Бачинський, В.І. та Полянська, О.А., 2015. *Управлінський облік операційної діяльності підприємств оптової торгівлі*. Львів: Видавництво «Растр-7».

92. Левицька, І.В. та Житник, І.В. Моніторинг як інформаційне забезпечення контролінгу підприємства. В: *Матеріали наукових конференцій* [online]. Доступно: <<http://intkonf.org/levitska-iv-ken-zhitnik-iv-monitoring-yak-informatsiyne-zabezpechennya-kontrolingu-pidpriemstva/>> [Дата звернення 6 вересень 2017].

93. Лазарева, Е.Г., 2005. Balanced Scorecard как инструмент стратегического контроллинга. *Финансовый менеджмент*, 6, с. 25-33.

94. Лебедев, В.Г., Дроздова, Т.Г. и Кустарев, В.П. 2000. *Управление затратами на производстве*. СПб: «Издательский дом «Бизнес Пресса».

95. Лемішовський, В.І., 2014. Контролінг в управлінні підприємством: формат і складові елементи. *Нова економічна політика на світовому,*

державному і регіональному рівнях: Міжнародна науково-практична конференція. Одеса, Україна, 21-22 Листопад 2014. Одеса: ЦДР.

96. Лемішовський, В.І., 2015а. Контролінг у системі стратегічного управління підприємством. В: *Національні моделі економічних систем: формування, управління, трансформації: Міжнародна науково-практична конференція*. Херсон, Україна, 15-16 Жовтень 2015. Херсон: Видавничий дім «Гельветика».

97. Лемішовський, В.І., 2015б. Контролінг в процесі управління підприємством: понятійний базис і концептуальна основа. *Економічний простір*, 94, с.202-210.

98. Лемішовський, В.І., 2015с. Моніторинг в системі контролінгу підприємства: концепція взаємозв'язку. *Економічні науки. Серія «Економіка та менеджмент»: Збірник наукових праць Луцького національного університету*, 12, с.135-145.

99. Лемішовський, В.І., 2015d. Проблемні аспекти впровадження контролінгу на підприємстві. В: *Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень: V Всеукраїнська науково-практична конференція*. Львів, Україна, 20 Листопад 2015. Львів: Львівська комерційна академія.

100. Лемішовський, В.І., 2015е. Завдання та інструментарій контролінгу в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства. В: *Проблеми управління зовнішньоекономічною та митною діяльністю в умовах європейської інтеграції України: Міжнародний науково-практичний симпозиум*. Львів, Україна, 24 квітень 2015. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

101. Лемішовський, В.І., 2016а. Збалансована система показників як інструмент формування контролінгу машинобудівного підприємства. *Вісник Одеського національного університету імені І.І. Мечнікова*, 1/21, с.126-129.

102. Лемішовський, В.І., 2016б. Інструментарій фінансово-економічного аналізу, діагностики і моніторингу в системі контролінгу машинобудівного

підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*, 20/1, с.103-107.

103. Лемішовський, В.І., 2016с. Інструменти концептуально-методологічного базису системи BSC в контролінгу машинобудівних підприємств. В: *Сучасні проблеми та перспективи розвитку підприємництва та економічного потенціалу регіону: Міжнародна науково-практична конференція*. Запоріжжя, Україна, 11 Листопад 2016. Запоріжжя: Запорізька державна інженерна академія.

104. Лемішовський, В.І., 2017а. Контролінг в управлінні машинобудівним підприємством: координаційні елементи. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*, 11, с.94-97.

105. Лемішовський, В.І., 2017б. Мотиваційні аспекти організації і провадження контролінгової діяльності на машинобудівних підприємствах. *Бізнес-навігатор*, 4-2, с.7-13.

106. Лемішовський, В.І., 2018а. Модель «витрати-обсяг-прибуток» як методичний інструментарій оперативного контролінгу машинобудівного підприємства. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Економічні науки», 1, с.54-61.

107. Лемішовський, В.І., 2018б. Базовий критерій ефективності в контролінгу машинобудівного підприємства. *Причорноморські економічні студії*, 26/2, с. 21-28.

108. Лемішовський, В.І., 2018с. Організаційна модернізація контролінгу машинобудівних підприємств. В: *Забезпечення сталого розвитку економіки: проблеми, можливості, перспективи: Міжнародна науково-практична конференція*. Ужгород, Україна, 16-17 Лютий 2018. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика».

109. Лемішовський, В.І., 2018d. Оцінка ефективності контролінгу в системі управління машинобудівним підприємством. В: *Вдосконалення економіки та фінансової системи країни: актуальні проблеми та перспективи:*

*Міжнародна науково-практична конференція. Запоріжжя, Україна, 2 Лютий 2018. Запоріжжя: Класичний приватний університет.*

110. Лемішовський, В.І., 2018е. Контролінгова діяльність машинобудівних підприємств: мотиваційні аспекти організації. В: *Економічна система країни в контексті міжнародного співробітництва: стан та перспективи розвитку: Міжнародна науково-практична конференція. Львів, Україна, 26-27 Січень 2018. Львів: ЛЕФ.*

111. Лихацька, К.В., 2003. *Організація і методи управлінського обліку виробництва продукції овочівництва захищеного ґрунту.* Кандидат наук Національний аграрний університет.

112. Лозовицький, Д.С. 2012. *Контролінг.* Львів: Видавництво ЛьвДУВС.

113. Майер, Э. 1993. *Контролінг как система мышления и управления.* Москва: Финансы и статистика.

114. Малярець, Л.М. і Проскуріна, Н.В., 2012. Методичне забезпечення формування та проведення контролінгу зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Бізнес-Інформ*, 6, с.32-35.

115. Маркіна, І.А., Таран-Лала, О.М. та Гунченко, М.В. 2013. *Контролінг для менеджерів.* Київ: Центр учбової літератури.

116. Матвієнко, Г.Л., 2011. Основний інструментарій контролінгу на українських підприємствах. *Коммунальное хозяйство городов. Серия «Экономические науки»*, 61, с.175-180.

117. Меленюк, В.О., 2011. *Визначення ефективності контролінгу на промислових підприємствах України*, [online]. Доступно: <[http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc\\_gum./Dtr\\_ep/2011\\_6/files/EC611\\_31.pdf](http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum./Dtr_ep/2011_6/files/EC611_31.pdf)> [Дата звернення 12 Листопад 2017].

118. Мельник, Н.Г. та Михайлишин, Н.П., 2011. Практичні аспекти організації контролінгу на підприємстві. *Вісник Львівської комерційної академії*, 36, с.254-257.

119. Мельник, О.Г., 2007. Система показників оцінювання діяльності підприємства: сутність, аналіз та умови застосування. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Логістика, 580, с. 274-282.

120. Мельник, О.Г. 2010. Системи діагностики діяльності машинобудівних підприємств: полікритеріальна концепція та інструментарій. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».

121. Мельник, О.Г. та Пецкович, М.Д., 2012. Моніторинг діяльності підприємства. Вісник НУ «Львівська політехніка»: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку, 722, с. 381-386.

122. Михайлишин, Н.П. та Мельник, Н.Г., 2010. Контролінг інноваційної діяльності як засіб реалізації інноваційного потенціалу підприємства. Інноваційна економіка, 1, с.101-105.

123. Міщенко, Н.Г. та Градюк, Н.М., 2015. Контролінг соціальної відповідальності підприємства. Торгівля, комерція, підприємництво: збірник наукових праць Львівської комерційної академії, 19, с.63-66.

124. Міщенко, В. А. та Ковальова, Н. П., 2016. Особливості застосування контролінгу в проектних організаціях. Вісник Національного технічного університету «ХПІ» : збірник наукових праць. Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства, 24 (1196), с. 83-86.

125. Мозенков, О.В. ред. 2005. Система фінансового моніторингу. Методологія проектування. Харків: ВД «ІНЖЕК».

126. Морозов, Д.М., 2005. Сучасна концепція контролінгу в контексті коригування фінансових планів. Актуальні проблеми економіки, 11, с.136-149.

127. Мочерний, С.В. ред., 2000. Економічна енциклопедія: у трьох томах, 1. Київ: Видавничий центр «Академія».

128. Мошек, Г.Є., 2011. Контролінг як сучасна концепція управління діяльністю підприємства. Вісник ЖДТУ, 3, с.339-340.



129. Мухин, В.И. и Кутинов, К.А., 2011. Разработка системы стратегического контроллинга бизнес-процессов на промышленном предприятии. *Управление экономическими системами*, 12.

130. Нивен, П. 2004. *Сбалансированная система показателей: шаг за шагом: максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов*. Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс.

131. Нили, Э. и Кеннерли, М., 2003. *Призма эффективности: Карта сбалансированных показателей для измерения успеха в бизнесе и управления им*. Днепропетровск: Баланс-Клуб.

132. Нівен, П., 2006. *Діагностика збалансованої системи показників: Підтримуючи максимальну ефективність*. Дніпропетровськ: Баланс Бізнес Букс.

133. Олексюк, О.І., 2009. Досвід використання систем показників в оцінці результативності діяльності підприємства. *Вчені записки. Збірник наукових праць Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана*, 11, с. 119-132.

134. Олійник, В.В. та Савчук, М.О., 2011. *Контролінг в системі управління підприємством та його автоматизація*, [online]. Доступно: <[http://www.rusnauka.com/10\\_NPE\\_2011/Economics/10\\_83299.doc.htm](http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/10_83299.doc.htm)> [Дата звернення 15 Грудень 2017].

135. Олійник, О.В., 2009. *Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: теорія, методологія, організація*. Доктор наук. Державна академія статистики, обліку та аудиту.

136. Ольве, Н-Г., Рой, Ж. и Веттер, М., 2008. *Сбалансированная система показателей. Практическое руководство по использованию*. Москва: Издательский дом «Вильямс».

137. Остапенко, Т.М., 2013. Класифікація інструментів (методів) контролінгу витрат. *Економіка: реалії часу*, 5, с.125-130.

138. Панов, М.М., 2013. *Оценка деятельности и система управления компанией на основе KPI*. Москва: Инфра-М.

139. Панченко, Г.С., 2014. Контролінг в системі обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень. В: *Обліково-аналітичне забезпечення: вітчизняний і міжнародний досвід: монографія*. Донецьк: В-во «Дмитренко Л.Р.».

140. Партин, Г.О. та Заdereцька, Р.І. 2013. *Фінансовий контролінг*. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

141. Паскалова, А.Г., 2016. *Фінансовий контролінг в управлінні витратами підприємств*. Кандидат наук. ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана».

142. Перезозова, І.В., 2015. Системна парадигма контролінгу в контурах системи управління підприємство. *Науково-виробничий журнал: Інноваційна економіка*, 3 (58), с. 234-241.

143. Перезозова, І.В., 2014а. Адаптаційні аспекти застосування економічної експертизи в контурах німецької моделі контролінгу підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку*, 797, с. 403–409.

144. Перезозова, І.В., 2014б. Застосування системи контролінгу з підсистемою економічної експертизи в ПАТ «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України». *Нафтогазова галузь України*, 5, с.3 – 7.

145. Перерва, П.Г. та ТОВАЖНЯНСЬКИЙ, В.Л., 2010. Антикризовий моніторинг фінансово-економічних показників роботи машинобудівного підприємства. *Економіка розвитку*, 2, с.46-50.

146. Петрикiва, О.С. та Лубенська, А.С., 2017. Організація контролінгу фінансових результатів діяльності підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*, 18, с.327-331.

147. Петрович, Й.М. та Панас, Я.В., 2013. Еволюція контролінгу в сучасній теорії та практиці управління вітчизняними підприємствами. *Маркетинг і менеджмент інновацій*, 1, с.129-137.

148. Півнюк, О.П., 2010. Формування інструментарію контролінгу підприємства. *Вісник Житомирського технологічного університету. Серія «Економічні науки»*, 3/3, с.78-80.

149. Плахотнік, О.О., 2011. *Ефективні механізми практичного антикризового управління підприємствами*. Кандидат наук. ДВНЗ «Приазовський державний технічний університет».

150. Погорелов, І.М. та Сахно, А.В., 2009. Фінансовий контролінг як основа ефективного управління фінансами. *Збірник наукових праць. Вісник «ХПУ»*. Серія: *Технічний прогрес та ефективність виробництва*, 34, с.173-177.

151. Поліщук, Н.В., 2005. *Логістичний контролінг в системі управління підприємством*. Кандидат наук. Національний університет «Львівська політехніка».

152. Попова, О.Ю. та Секеріна, Г.В., 2009. Використання методів контролінгу при плануванні процесів розвитку господарської діяльності на підприємстві. *Механізм регулювання економіки*, 4/2, с.196-200.

153. Попович, Л.В., 2009. Контролінг в управлінні витратами. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку», 647, с.479-483.

154. Прокопенко, О.В. та Криворучко, Л.Б., 2011. Економічна суть контролінгу, його місце в системі управління підприємством. *Вісник СумДУ*. Серія: *економіка*, 4, с.27-34.

155. Прохорова, Ю. В., 2006 *Контролінг – від теорії до реалізації на практиці*. Харків: ІНЖЕК.

156. Прохорова, В.В. и Олейник, А.Н., 2007. Финансовый контроллинг как инструмент обеспечения устойчивого финансового состояния предприятия. *Бизнес Информ*, 12, с.78-81.

157. Пугачова, С.В., 2008. *Методологічні засади статистичного моніторингу ділової активності підприємств*. Доктор наук. Науково-проектний інститут статистичних технологій.

158. Пудичева, Г.О., 2015. *Управління енергетичним господарством бюджетних та комерційних підприємств на засадах контролінгу*. Кандидат наук. Одеський національний економічний університет.

159. Пушкар, М.С. та Пушкар, О.М. 2004. *Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту*. Тернопіль: Карт-бланш.

160. Пушкар, М.С., 1997. *Контролінг*. Тернопіль: Тернопільська академія народного господарства.

161. Райхман, Т., 1999. Менеджмент и контроллинг. Одни цели - разные пути и инструменты. *Международный бух. Учёт*, 5, с. 26-36.

162. Рассказов, С.В. и Рассказова, А.Н., 2002. Стоимостные методы оценки эффективности менеджмента компании. *Финансовый менеджмент*, 3, с.12-20.

163. Репілевський, Р.В., 2012. *Удосконалення системи контролінгу в сільськогосподарських підприємствах*. Кандидат наук. Херсонський державний аграрний університет.

164. Реслер, М.В., 2013. Управлінський облік в інформаційному забезпеченні контролінгу. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*, 1, с.193-202.

165. Рибак, О.В., 2014. *Формування механізму контролінгу в управлінні результативною діяльністю підприємства*. Кандидат наук. Хмельницький національний університет.

166. Рудницький, В.С. та Рудницький, Т.В., 2012. Види сучасного контролінгу. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку», 722 (81), с. 221-225.

167. Русановська, О.А., 2013. Інструменти та методи стратегічного контролінгу на підприємстві. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку», 3, с. 96-107.

168. Рябенков, О.В., 2016. *Організація системи фінансового*

*контролінгу на промисловому підприємстві*. Кандидат наук. Сумський державний університет.

169. Савчук, Д.Г., 2015. *Антикризовий фінансовий контролінг на підприємстві*. Кандидат наук. Тернопільський національний економічний університет.

170. Самойленко, А.А., 2014. Особливості застосування КРІ в системі мотивації персоналу на підприємстві. *Ефективна економіка*, 5 [online]. Доступно: < <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3030> > [Дата звернення 12 Грудень 2017].

171. Самофалов, П.П., 2004. Управлінський облік як складова частина контролінгу. *Формування ринкових відносин в Україні*, 12, с.49-53.

172. Сафаров, О.І., 2008. Практика контролінгу: що перешкоджає успіху його здійснення? *Актуальні проблеми економіки*, 4, с.27-31.

173. Сашко, О.П., 2016. *Обліково-інформаційне забезпечення контролінгу витрат підприємства*. Кандидат наук. Львівський торговельно-економічний університет.

174. Семенов, А.Г., 2009. *Методи стратегічного управління підвищення ефективності виробництва на підприємствах*. Кандидат наук. Класичний приватний університет.

175. Семенюк, Н.О., 2010. Необхідність контролінгу як системи ефективного управління діяльністю підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*, 1/1, с.39-41.

176. Серединська І., 2011. Машинобудівна галузь України та стан управління її підприємствами. *Галицький економічний вісник*, 4 (33), с. 74 - 81.

177. Серединська, І.В., 2014. *Формування інтегрованої системи показників вартісно-орієнтованого управління машинобудівними підприємствами*. Кандидат наук. Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя.

178. Ситніченко, В., (2009). Стратегія розвитку машинобудування на основі системи збалансованих показників. *Стандартизація. Сертифікація. Якість*, 1, с. 39 - 44.

179. Ситніченко, В., Стратегія розвитку машинобудування на основі системи збалансованих показників, [online]. Доступно: <<http://www.ukrtest.com/raznoe/publikacii/11.pdf> > [Дата звернення 15 березня 2016].

180. Слепцов, Д.О., 2015. Напрями оптимізації фінансової структури капіталу підприємств, [online]. Доступно: <<http://libfor.com/index.php?newsid=2535>> [Дата звернення 18 травня 2017].

181. Сливінська, О.Б., 2015 Впровадження системи контролінгу на підприємствах України. *Агросвіт*, 11. с. 34-37.

182. Смірнов, В.В. та Клименко, О.О., 2007. Модифікована система збалансованих показників як синтез існуючих інструментів стратегічного управління. *Економічний вісник Національного гірничого університету*, 1, с.90-96.

183. Смовкіна, Г.А., 2011. Контролінг як складова частина управління підприємством. *Вісник соціально-економічних досліджень*, 2, с.329-335.

184. Смолякова, О.М., 2011. Збалансована система показників як інструмент контролінгу машинобудівних підприємств (на прикладі Харківського регіону). *Економіка розвитку*, 3, с.82-84.

185. Софійчук, К.К., 2012. Місце та значення контролінгу в теорії управління. *Управління проектами, системний аналіз і логістика. Технічна серія*, 10, с.563-567.

186. Стефаненко, М.М., 2007. Система збалансованих показників як основа прийняття контролінгових рішень. *Фінанси України*, 3, с.112-117.

187. Супрунова, І.В., 2011. Оцінка в моделюванні фінансових результатів суб'єкта господарювання. *Вісник Університету банківської справи Національного банку України*, 1, с.79-82.

188. Сухарева, Л.А. и Петренко, С.М., 2002. *Контроллинг – основа управления бизнесом*. Киев: Эльга, Ника-центр.
189. Тавожнянський, В.Л., 2011. *Формування антикризового механізму стабілізації та стійкого розвитку машинобудівних підприємств*. Кандидат наук. Сумський державний університет.
190. Тарасюк, М., 2009. Обґрунтування організаційної структури торговельної мережі в умовах контролінгу. *Економічний вісник Донбасу*, 4 (18), с. 152–157.
191. Терещенко, О.О., 2006. Поняття «контролінг» та «управлінський облік» в теорії і практиці. *Фінанси України*, 8, с.137-145.
192. Терещенко, О.О., 2009. Контролінг у системі антикризового управління підприємством. *Фінанси України*, 9, с.48-55.
193. Тищенко, А.Н., Кизим, Н.А. и Догадайло, Я.В., 2005. *Экономическая результативность деятельности предприятий*. Харьков: ИД «ИНЖЕК».
194. Ткаченко, А.М., 2005. *Організація контролінгу та внутрішнього аудиту в системі управління промисловим підприємством*. Доктор наук. Інститут економіки промисловості НАН України.
195. Феррис, К. и Барбара, Пешеро, Пети, 2003. *Оценка стоимости компании: как избежать ошибок при приобретении*. Москва: ИД «Вильямс»
196. Фольмут, Х.И., 2007. *Инструменты контроллинга*. Москва: Омега.
197. Хайлук, С.О., 2005. Закордонний досвід використання системи контролінгу в управлінні фінансами підприємств. *Вісник Української академії банківської справи*, 2 (19). с. 36-41.
198. Хайлук, С.О., 2008. Контролінг в системі управління підприємствами молокопереробної галузі. Кандидат наук. *Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН*.
199. Хан, Д., 1997. *Планирование и контроль: концепция контроллинга*. Москва: Финансы и статистика.

200. Хмурова, В.В. та Лапко С.В., 2014. Ефективність впровадження контролінгу на підприємствах. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*, 3 (27), с.76-78.

201. Ходзицька, В.В., 2014. Стратегічний контролінг як методичний інструментарій стратегічного управління витратами. *Облік і фінанси*, 4, с.146-153.

202. Хоменко, І.М., 2010. Методи дослідження та вдосконалення мотивації праці в системі управління промисловими підприємствами. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*, 2, с.192-196.

203. Хорват, П. 2006. *Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование*. Москва: Альпина Бизнес Букс, 2006.

204. Хорев, А.И., Воднин, А.П. и Овчинникова, О.М. Мониторинговый анализ как информационная основа социально-экономического управления предприятием. *Менеджмент в России и за рубежом*, 3, с.39-47.

205. Цабиева, Т.О., 2005. *Обеспечение устойчивого функционирования и развития морских портов Украины*. Кандидат наук. Одесский национальный политехнический університет.

206. Ценклер, Н.І., 2015. Методичні підходи до формування моделі кадрового контролінгу. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*, 1/2, с.269 - 272.

207. Цигилик, І.І., Мозіль, І. О. та Кірдякіна, Н. В., 2004. Контролінг. Сутність і основи формування та функціонування на підприємствах України. *Економіка. Фінанси. Право*, 4, с. 13-16.

208. Цигилик, І.І. 2004. *Контролінг*. Київ: Центр навчальної літератури.

209. Чимшит, С.И. 2008. *Управление потенциалом сложных социально-экономических систем*. Донецк: Монолит.

210. Черевко О.Л. (2010) Тенденції розвитку машинобудівної промисловості у посткризовий період. *Європейський вектор економічного розвитку: збірник наукових праць..2* (9), с. 233 – 239.



211. Черкас, А.В., 2014. Моніторинг як гарант інформаційного забезпечення системи контролінгу підприємства. В: *Проблеми та перспективи інноваційного розвитку економіки: Міжнародна науково-практична конференція*. Одеса, Україна, 21-22 березень 2014. Херсон: Видавничий дім «Гельветика».

212. Чумаченко, М.Г., 1995. Развитие управленческого учета в Украине: контроллинг. *Світ бухгалтерського обліку*, 11, с. 2-8.

213. Шевчук, В.Р. та Чернобай Л.І., 2007. Концепція управління фінансами підприємства на базі економічної доданої вартості. *Менеджмент та підприємництво в Україні : етапи становлення і проблеми розвитку*, 606, с. 108- 113.

214. Шешукова, Т.Г. и Гуляева, Е.Л., 2008. *Теория и практика контроллинга*. Москва: Финансы и статистика; ИНФРА-М.

215. Шляга, О.В., 2007. *Інформаційне забезпечення системи управління машинобудівних підприємств*. Кандидат наук. Запорізька державна інженерна академія.

216. Шнайдер, Д., Ананькина, Е., и Данилочкин, С., 1998. *Контроллинг как инструмент управления предприятием*. Москва: Аудит, ЮНИТИ.

217. Штрайт, Б. та Петрик, О., 1995а. Контролінг у реалізації інформаційної функції. *Бухгалтерський облік і аудит*, 7, с. 35-39.

218. Штрайт, Б. та Петрик, О., 1995b. Контролінг у реалізації функцій планування і контролю. *Бухгалтерський облік і аудит*, 6, с. 31-34.

219. Штрайт, Б. та Петрик, О., 1995с. Контролінг і управління підприємством. *Бухгалтерський облік і аудит*, 5, с. 32-35.

220. Carenys, J., 2012. Management Control Systems: A Historical Perspective. *International Journal of Economy, Management and Social Sciences*, 1/1, p.1-18.

221. Hamed, A., Habibollah, S. and Baqer, K., 2010. Management Control System. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, 2/6, p.193-206.

222. Horvath & Partner, 2008. *Концепция контролинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование*. 3-е изд. Москва: Альпина Бизнес Букс.

223. Kaplan, R.S. and Norton, D.P., 1992. The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, Jan.–Feb, p.71-79.

224. Kupper, H. 2001. *Controlling: Konzeptionen, Aufgaben und Instrumente*. Stuttgart.

225. Kapu Arachchilage, N. and Smith, M., 2013. The effects of the diagnostic and interactive use of management control systems on the strategy-performance relationship. *Jamar*, 11/1, p. 9-27.

226. Koller, T., 1994. What is value Based management. *THE McKinsey QUARTERLY*, 3, p.97-109.

227. International Group of Controlling [online]. Доступно: <<https://www.igc-controlling.org/>> [Дата звернення 07 Грудень 2017].

228. Wolfgang, B., Baltzer, B. and Ulrich, P., 2011. Controlling as a Science in Germany-Retrospective, Status Quo and Outlok. *Singidunum Scientific Review*, 8/2, p.40-54.

229. Mensh, V. 2001. *Finanz-Controlling: Finanzplanung und – kontrolle, Controlling zur finanziellen Unternehmensführung*. Wien; Oldenburg.

## ДОДАТКИ

## Основні акценти на існуючій проблематиці економічного інструментарію в умовах сучасної економіки

№ п/п	Зміст	Джерело
1	2	3
1.	<p style="text-align: center;"><b>Загальні для умов сучасної ринкової економіки (I)</b></p> <p>До 1925 р. сформувались всі основні інструменти управлінського контролю, що використовуються і до нині: бюджетування, розрахунок собівартості за методом «стандарт-кост», модель Дюпона та ін. У ХХ ст. традиційна система управлінського контролю діяла в умовах зрілих ринків й технологій, що повільно змінювалися. <i>Нова стратегія вимагає нової інформації для розроблення планів, прийняття рішень, моніторингу процесів і організації контролю. Функція системи інструментальних засобів управління розширюється за рахунок аналізу зовнішніх факторів і накопичення стратегічної інформації.</i></p> <p>Традиційним системам властиві такі <b>недоліки</b>: недостатність інформації для прийняття рішень; неспроможність враховувати сучасні вимоги організації бізнесу і стратегії компанії; спирання на інформацію, отриману у системі обліку; недостовірність інформації про розподіл витрат та контролю за інвестиціями; недостатній акцент на ділове середовище, у якому функціонує компанія; орієнтація на поточні результати діяльності (с. 32-34).</p>	Ольве, Рой и Веттер, 2008
2.	<p>У сучасній економіці оцінка результатів діяльності відіграє надзвичайно важливу роль, а тому значення оцінної системи, системи стратегічного управління й інструмента розповсюдження інформації є визначальною. Дослідження виразно показують, що в багатьох організаціях існує <b>необхідність</b> і бажання <b>змінити існуючі системи оцінки результатів діяльності. Проблема полягає у тому, що ми покладемося виключно на фінансові показники діяльності.</b> Такі системи погано пристосовані для виявлення механізмів, що створюють вартість, сучасної комерційної організації (нематеріальні активи, знання працівників, відносини з клієнтами, культура новаторства тощо) (с. 36).</p>	Нивен, 2004
3.	<p>Необхідно створювати умови для того, щоби <i>різномітпіві управлінські інструменти</i> застосовувалися не самі по собі (інструменти ніби-то функціонують, а поставленого завдання не вирішують), а в тісному взаємозв'язку з чітким <i>визначенням їхнього завдання.</i> Тільки так можна вибирати ті інструменти, які вирішують поставлені завдання, впроваджувати їх і, тим самим, формувати інструментарій організації (с. 71).</p>	Булеев и Пилипенко, 2007
4.	<p>Для оцінки ефективності діяльності компанії у взаємозв'язку із її загальною стратегією дієвими визнаються <b>моделі типу «збалансованих показників».</b> Найбільш популярними є: «Система збалансованих показників» (Balanced Scorecard); «Оцінка ефективності діяльності і зростання» (EP<sup>2</sup>M – Effective Progress and Performance Measurement); модель «Піраміда ефективності» (Performance Measures Have); модель стратегічних карт Л. Мейселя та ін.</p> <p>Традиційно будь-яка система збалансованих показників розглядає ефективність функціонування компанії із чотирьох проєкцій (інновації – внутрішні процеси – задоволеність (лояльність) клієнтів – фінанси); модель EP<sup>2</sup>M крім цього дозволяє проаналізувати вплив чинників зовнішнього середовища, не залишаючи поза увагою внутрішні змінні організації (с. 36-42).</p>	Ольве, Рой и Веттер, 2008

## Продовження додатка А

1	2	3
2.1	<p align="center"><b>Для підприємств машинобудівної галузі і національної економіки загалом (II)</b></p> <p>Існуючі оцінно-аналітичні системи і моделі не можуть достатньо об'єктивно характеризувати фінансово-економічну позицію машинобудівного підприємства та зміни рівня ефективності його функціонування, оскільки, базуючись на показниках облікової системи не враховують інших складових економічного потенціалу. Крім цього, вони не пристосовані до оцінювання факторів впливу зовнішнього середовища. <i>Розвиток адаптивних оцінно-аналітичних систем потребує нової парадигми формування концептуальної і методологічної основи та методик</i> (с. 128).</p>	Жигало, 2014
2.2	Умови діяльності підприємств машинобудування вимагають удосконалення чи розроблення нових принципових підходів до формування адаптивного економічного інструментарію управління. Концепція управління машинобудівними підприємствами повинна забезпечуватись адекватним цій концепції економічним інструментарієм (с.3).	Глушко, 2015
2.3	У сучасних економічних умовах необхідним є реформування системи управління діяльністю вітчизняного машинобудівного підприємства і застосування контролінгу є саме тим засобом, який забезпечить впорядкованість, релевантність інформаційних потоків, оптимізацію організаційної структури (с.3)	Криворучко, 2014
2.4	Використання системи контролінгу могло б стати важливим інструментом виходу українських підприємств з кризового стану.	Добровольська, 2010
2.5	Контролінг виступає в якості ефективного інструменту, який дає реальні шанси вистояти в конкурентній боротьбі (с.83)	Міщенко та Ковальова, 2016
2.6	Система контролінгу на підприємстві дасть змогу здійснювати реальну, незалежну оцінку результатів діяльності, яка у будь якому разі надасть змогу контролювати процес виконання поставлених цілей та допоможе забезпечити позитивний фінансовий результат (с. 331)	Петриківа та Лубенська, 2017

## Зміст і функціональна орієнтованість контролінгу в системі управління підприємством

№ п/п	Автор	Змістова і функціональна характеристика контролінгу
1	2	3
1	Мочерний, 2000	Контролінг – міжфункціональний напрям управлінської діяльності, який завдяки цілеспрямованим збору, обробці та альтернативному інтерпретуванню отриманої інформації допомагає у процесі прийняття управлінських рішень. Контролінг – сервісна функція менеджменту, що посідає помітне місце серед сучасних економічних концепцій управління підприємством. Концепція контролінгу націлює керівництво на формування довготермінових цілей, з яких випливають і формуються оперативні, які скоординовано спрямовують роботу всіх співробітників підприємства.
2	Вікіпедія:online	Контролінг – орієнтована на досягнення цілей інтегрована система інформаційно-аналітичної й методичної підтримки керівників у процесі планування, контролю, аналізу й прийняття управлінських рішень у всіх функціональних сферах діяльності підприємства. Контролінг – технологія керування різними напрямками фінансово-господарської діяльності, забезпечуючи інформаційно-аналітичну підтримку процесів розробки, прийняття та реалізації управлінських рішень для будь-якого суб'єкта господарювання.
3	Kupper, 2001	Контролінг – інструмент координації систем управління підприємством. Виконуючи координуючу функцію, контролінг сприяє досягненню не однієї цілі діяльності підприємства, а системи цілей.
4	Штрайт та Петрик, 1995а	Контролінг- координація складових частин управління підприємством: системи цілей, організаційної системи, системи управління персоналом, системи планування і контролю, інформаційної системи, а також системи виробництва і реалізації
5	Хан, 1997	Контрлінг- інформаційне забезпечення, орієнтоване на результати управління підприємством
6	Хорват, 2006	Котролінг як міжфункціональна концепція управління спрямований на координацію систем планування, контролю та інформаційного забезпечення
7	Майер, 1993	Контролінг – концепція управління фірмою і забезпечення її довгострокового існування
8	Пушкар, 2004	Контролінг – спеціальні системи спостереження, які здійснюють сервісне забезпечення обслуговування управління на основі інформації обліку, планування і контролю
9	Аксенюк, 2008а	Контролінг – система інтегрованої цілісності планування, обліку, контролю та аналізу, в основу якого покладено цільову спрямованість для досягнення синергетичного ефекту від взаємодії всіх її складових
10	Перевозова, 2014б	Контролінг - принципово нова концепція управління реалізує синтез елементів обліку, контролю, планування, забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей і результатів діяльності підприємства, привертає до себе увагу науковців і практиків під час розгляду питання такої модернізації.
11	Куцик та Головацька, 2017	Контролінг – це сучасна концепція системного управління організацією, функціонально відокремлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічних функцій у менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних рішень

## Продовження додатка В

1	2	3
12	Михайлишин та Мельник, 2010	Контролінг інноваційної діяльності розглядається як методика управління інноваційною моделлю розвитку підприємства, спрямована на визначення тенденцій розвитку мікро- і макро середовища підприємства, виявлення резервів і удосконалення координації системи управління.
13	Давидович, 2008	Контролінг - функціонально відокремлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції в менеджменті, що забезпечує прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень. Координуючи, інтегруючи і направляючи діяльність всієї системи управління підприємством на досягнення поставлених цілей, контролінг виконує функцію управління підприємством чи організацією і є одночасно синтезом планування, обліку, контролю, економічного аналізу, організації інформаційних потоків і багато іншого (с.6).
14	Брітченко та Князевич, 2015	Контролінг - спеціальна система методів та інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства і охоплює інформаційне забезпечення управління, його планування, організацію взаємодії, мотивацію і контроль; своєрідний механізм саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотній зв'язок у контурі управління.
15	Паскалова, 2016	Фінансовий контролінг – це система інформаційної та методичної підтримки фінансового менеджменту, спрямована на координацію стратегічного та оперативного планування, аналізу і внутрішнього контролю з метою підвищення результативності та ефективності діяльності підприємства.
16	Зоріна, 2011	Контролінг – це комплексна система управління підприємством, що охоплює управлінський облік, облік і аналіз витрат із метою контролю всіх статей витрат, усіх підрозділів і всіх складових виробленої продукції (виконаних робіт і наданих послуг), а також їх подальше планування. Контролінг забезпечує інформаційно-аналітичну підтримку процесів прийняття управлінських рішень, що включає управління ризиками (страховою діяльністю підприємств), загальну систему інформаційного постачання підприємства, систему оповіщення шляхом управління системою фінансових індикаторів, управління системою реалізації стратегічного, тактичного й оперативного планування та систему менеджменту якості.
17	Костенко, 2013	Сутність контролінгу полягає у виявленні векторів впливу на економічну ситуацію для досягнення встановлених цілей на основі інтеграції і координації інформаційних потоків, які є результатом реалізації функцій управління діяльністю. Розглядаючи контролінг з позиції системного підходу, його можна визначити як цілісну систему управлінських елементів, за допомогою взаємодії яких досягається орієнтація управлінського процесу підприємства на виконання розроблених планів. Контролінг — це елемент управління управлінням підприємства. Він контролює, координує дійсний стан системи менеджменту.

**Концептуальний зміст сформульованих парадигм контролінгу у  
вітчизняних дослідженнях**

№ п/п	Назва	Зміст
1	2	3
1	Паскалова, 2016	Для побудови фінансового контролінгу обґрунтовано <b>комплексний підхід до оцінки ефективності управління витратами</b> , який є результатом синтезу трьох аналітичних прийомів – кореляційно-регресійного аналізу взаємозв'язків між рівнем витрат та індикаторами фінансового стану підприємств; визначення інтегрального показника управління витратами; прогнозування показників фінансової результативності підприємства на основі імітаційного моделювання.
2	Сашко, 2016	Запропоновано <b>комплексну обліково-інформаційну систему контролінгу витрат</b> підприємств з виробництва ліфтів і підйомного обладнання, яка базується на концепції управлінського обліку, внутрішнього контролю та економіко-математичного моделювання витрат за технологічними процесами діяльності для формування достовірної, своєчасної й релевантної інформації, що дає змогу забезпечувати підвищення рівня ефективності прийняття управлінських рішень.
3	Рибак, 2014	Розроблено теоретико-методичні основи побудови та реалізації <b>механізму контролінгу з виділенням функціональних підсистем, відповідальних за підвищення результативності</b> підприємства, з використанням методів, принципів, функцій та завдань контролінгу в системі управління підприємством, що у комплексі дозволяє сформувати на основі діагностичних висновків управлінські рішення по усуненню виявлених відхилень та реалізації можливостей підвищення рівня результативності підприємства.
4	Гребець, 2013	Запропоновано концептуальні підходи щодо <b>формування системи стратегічного контролінгу</b> на промислових підприємствах, які передбачають перехід від оперативного до стратегічного контролінгу <b>на засадах системного підходу</b> , враховують реструктуризацію інформаційної підтримки з урахуванням залежності між управлінськими технологіями й типами організаційної структури підприємства, деструктуризацію факторів уповільнення процесу впровадження системи контролінгу, що не тільки нівелює їх негативний вплив, але й дає змогу запровадити схему стратегічного контролінгу на промисловому підприємстві.
5	Савчук, 2015	Для побудови <b>антикризового фінансового контролінгу</b> обґрунтовано системний підхід до фінансової діагностики, який полягає у комплексній оцінці сукупності факторів та параметрів фінансового стану підприємства. Підхід є результатом синтезу трьох аналітичних прийомів: прогнозування платоспроможності на основі розрахунку показника покриття боргу, визначення інтегрального показника фінансового стану на основі аналізу звітної інформації, оцінка потенціалу зростання вартості на основі розрахунку вартісно-орієнтованих показників.
6	Ткаченко, 2005	Запропонований <b>комплекс методів і засобів реалізації завдань контролінгового механізму</b> що дозволяє використовувати <b>методи менеджменту</b> набагато раніше від конкурентів; визначено, що для практичної реалізації основ контролінгу однаково важливі всі його складові: планування, облік, маркетинг, контроль, аналіз.



## Продовження додатка В

1	2	3
7	Рябенков, 2016	Для організації <i>системи фінансового контролінгу</i> розроблено науково-методичний підхід до <i>комплексного оцінювання фінансового ризику втрати ринкової вартості підприємства</i> , що дозволяє враховувати інтегральний вплив показників фінансового стану підприємства на формування його економічної доданої вартості, ранжованих за пріоритетністю моніторингу в системі фінансового контролінгу підприємства, який передбачає створення масиву даних експертним методом, нормалізацію показників, оцінювання ступеня ризику за допомогою системного підходу, визначення пріоритетності факторних ознак, кількісне та якісне оцінювання цього ризику.
8	Пудичева, 2015	Розроблено підхід до управління енергетичним господарством на основі використання <i>інноваційної концепції енергетичного контролінгу</i> , який являє собою систему методів та інструментів підтримки енергетичного менеджменту, що полягає у плануванні, аналізі та контролі, координуванні та регулюванні, а також інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень з метою оптимізації процесів виробництва, розподілу, передачі та споживання енергії на підприємстві.
9	Гуцаленко, 2011	Розроблено <i>модель контролінгу процесу формування прогнозного прибутку</i> , яка враховує управлінські функції за трьома рівнями його отримання і результати оцінки основних чинників прибутковості.
10	Хайлук, 2008	Розроблено <i>механізм реалізації контролінгу</i> на підприємствах молокопереробної галузі, який забезпечить цілісність та повноту його застосування, а основними ланками його є встановлення цілей, створення інформаційного ресурсу, планування, управлінський облік, контроль і регулювання, внутрішній консалтинг й аудит; методичні підходи до застосування контролінгу в системі управління молокопереробними підприємствами. У ньому <i>комплексно враховують рівні економічної безпеки галузі та фінансового стану підприємств</i> і дозволяють здійснити вибір ефективної довгострокової альтернативи їх розвитку.
11	Поліщук, 2005	Обґрунтовано доцільність запровадження <i>«логістичного контролінгу»</i> як інтегрованої функції логістики і контролінгу в управлінні підприємством, визначено інтегровані цілі логістики і контролінгу в <i>аспекті стратегічних і тактичних цілей</i> менеджменту та зміст основних логістично-контролінгових операцій.
12	Репілевський, 2012	Обґрунтовано концепцію та сформульовано організаційно-економічні складові впровадження й оцінки ефективності функціонування <i>системи контролінгу як інноваційного управлінського ресурсу</i> в сільськогосподарських підприємствах, який включає поетапну реорганізацію структури, механізм регламентації бізнес-процесу як складової здійснення контролінгу.
13	Гуркова, 2011	Досліджено та науково обґрунтовано теоретико-методологічні засади, виявлено та сформульовано організаційно-економічні складові, розроблено науково-методичний підхід з <i>впровадження та оцінки ефективності функціонування контролінгу</i> в управлінні оператора поштового зв'язку, що включає поетапну реорганізацію організаційної структури, механізм регламентації бізнес-процесу як складової діяльності контролінгу, для оцінки ефективності впровадження і функціонування контролінгу запропоновано використовувати багатфакторну модель.
14	Аксенюк, 2008b	Обґрунтовано методологічний підхід до формування <i>контролінгу як інтегрованої функціональної системи</i> та запропоновано алгоритм її розвитку як системної цілісності, спрямованої на забезпечення стратегії, <i>досягнення цілей та результативного розвитку підприємства</i> .

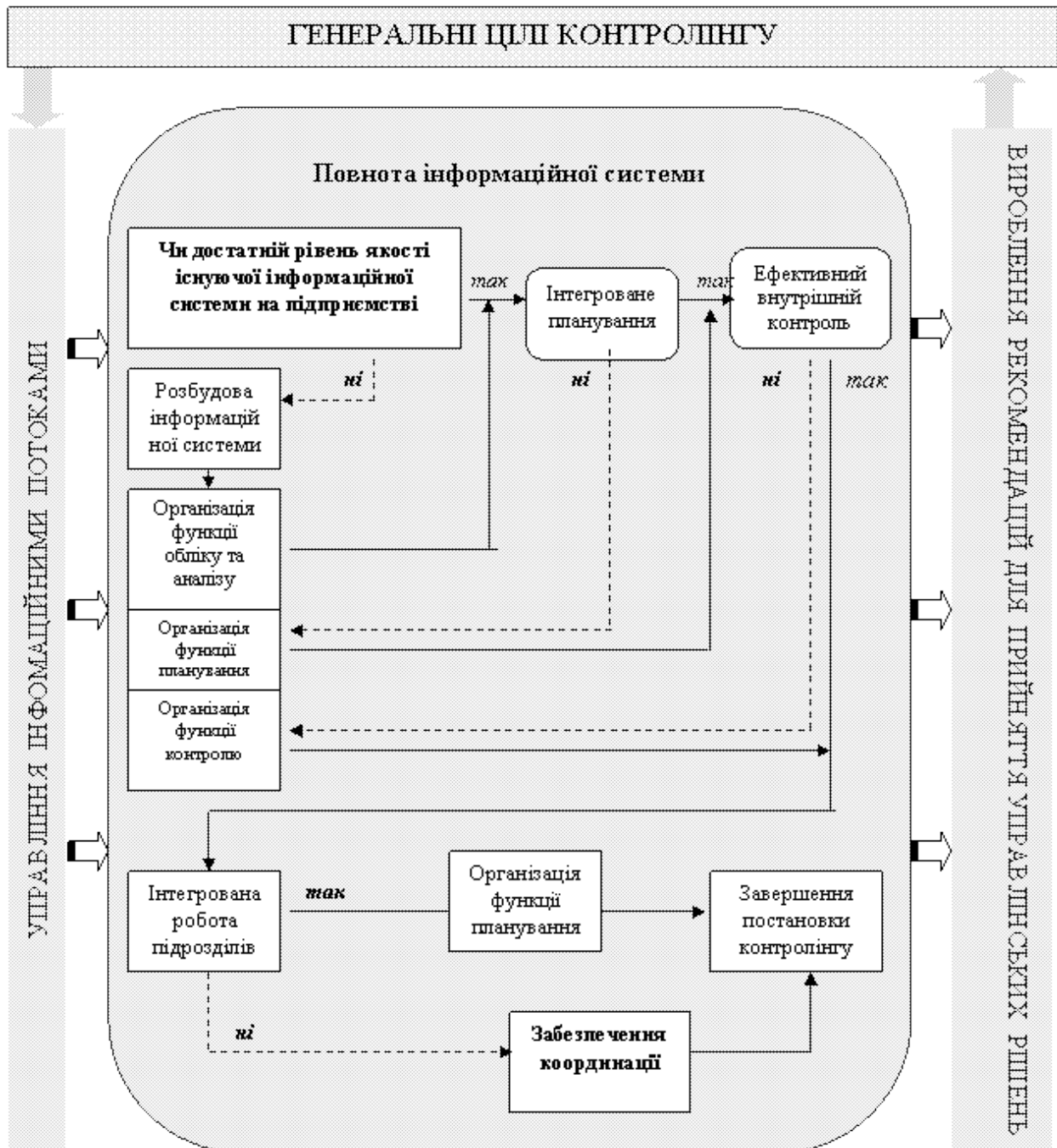
## Закінчення додатка В

1	2	3
15	Кузнецова, 2018b	Розроблено <i>процесний підхід</i> до реалізації концепції контролінгу. На основі такого підходу виокремлені фази управління у певну структуру чіткого визначення вихідної інформації та цільових показників планування, формалізації планових форм стратегічного управління
16	Перезозова, 2014a	Обґрунтовано, що, різноманітність ситуацій, що виникають на підприємстві, для вирішення (уточнення, обґрунтування рішень) яких доцільно застосувати <i>економічну експертизу</i> , у кожному конкретному випадку визначають характер мети дослідження і взаємозв'язку із загальною системою контролінгу підприємства. У зв'язку з тим, що контролінг пов'язує всі функції управління, інтегрує та координує їх дію, <i>економічна експертиза виконує роль інструменту контролінгу</i> , що сприяє реалізації цих функцій, особливо функції контролю. Використання специфічного процесу економічної експертизи як індикативного інструменту контролінгу <i>сприятиме забезпеченню функціонування системи управління підприємством на якісно вищому рівні</i> .
17	Беякова, 2009	Досліджено та науково обґрунтовано <i>контролінг знань</i> як систему, яка полягає в забезпеченні необхідного рівня знань на підприємстві для довгострокового існування та розвитку, що має обернений зв'язок в контурі управління

**Функції контролінгу, сформульовані у вітчизняних наукових дослідженнях**

№ п/п	Назва	Зміст
1.1.	Гуцаленко, 2011	<b>Контрольна.</b> Визначено <i>контрольні функції контролінгу</i> при формуванні прогнозного прибутку за трьома рівнями: 1-й рівень при визначенні контрольних ключових параметрів в точках прибутку від звичайної діяльності за основними її видами; 2-й рівень здійснює перехід функції контролю на рівень контрольних точок за складовими елементами генерації прибутку; 3-й рівень відображає класифікацію статей витрат, видів податків, джерел фінансування та ін.
2.1.	Куцик, Бачинський та Полянська, 2015	<b>Інформаційна.</b> Підґрунтям системи <i>контролінгу є структурована інформація</i> , яка збирається і аналізується в моніторинговому режимі. При цьому джерелами інформації можуть бути будь-які дані, що є корисним для прийняття управлінських рішень, включаю зовнішню інформацію (про конкурентне середовище, ціни на галузевому ринку, курси валют та інше) і внутрішню інформацію.
2.2.	Пушкар та Пушкар, 2004	<i>Контролінг</i> призначений для збору <i>внутрішніх даних про діяльність підприємства</i> та моніторингу зовнішнього середовища, в якому воно функціонує, з метою забезпечення стратегії розвитку.
2.3	Паскалова, 2016	<i>Контролінг</i> – комплекс заходів з координації планування, розподілу, аналізу та контролю за витратами підприємства, який <i>інформаційно та методично забезпечить</i> вчасне прийняття рішень щодо їх оптимізації.
3.1.	Панченко, 2014	<b>Координаційна.</b> <i>Функцією і основною метою контролінгу є орієнтація процесу управління на досягнення вагомих для підприємства цілей на даному етапі його діяльності та інформаційна підтримка управлінських рішень для підвищення їх якості</i> – цілі і функція контролінгу нерозривно пов'язані із цілями самого підприємства на даному етапі його розвитку.
3.2	Давидович, 2008	У сукупності <i>функцій контролінгу</i> можна виділити дві найважливіші функції: <i>сервісну та управлінську</i> . Суть <i>сервісної функції</i> полягає у наданні необхідної інформації для управління. Інформаційне обслуговування контролінгу забезпечується з допомогою системи планування, нормування, обліку і контролю, орієнтованих на досягнення мети, кінцевого результату діяльності підприємства. Суть <i>управлінської функції</i> полягає у прийнятті рішень, або, точніше, методології прийняття рішень і їх координації. Такі рішення приймаються на всіх рівнях управління підприємством, і досить важливим завданням контролінгу є координація цілей різних рівнів, засобів і методів їх реалізації з тим, щоб максимальною мірою забезпечити досягнення кінцевої мети підприємства.
3.3	Брітченко та Князевич, 2015	Функціональна спрямованість контролінгової діяльності полягає в <i>координації управлінської діяльності, інформаційній та консультаційній підтримці прийняття управлінських рішень, створення інформаційної системи управління підприємством, забезпечення раціональності управлінського процесу.</i>

### Контролінговий механізм підприємства



Примітка: Джерело: Добровольська, 2010.

## Методичні підходи вітчизняних науковців при розробленні спорідненого за функціональним призначенням до контролінгу управлінського інструментарію

Додаток Ж.1

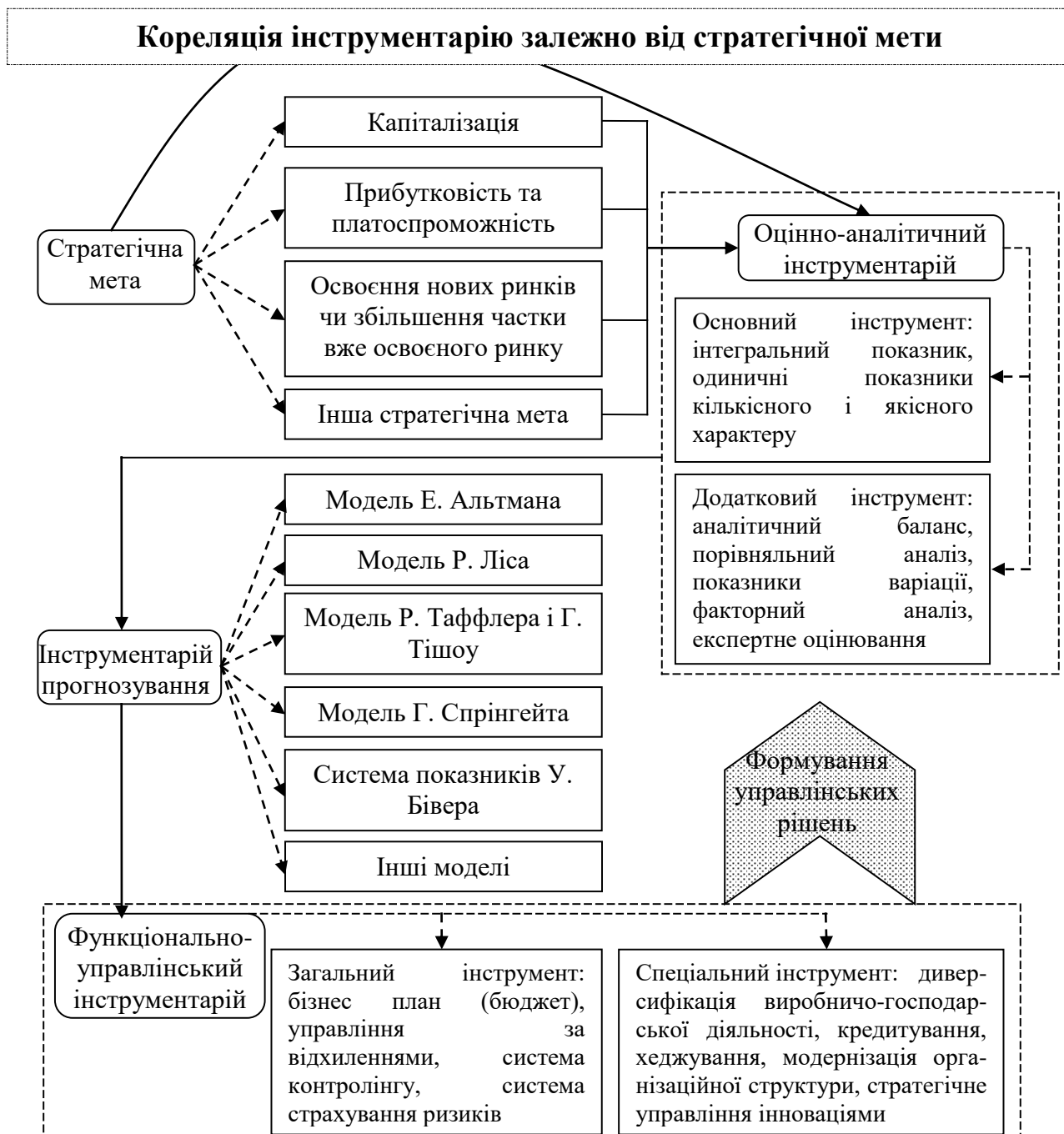
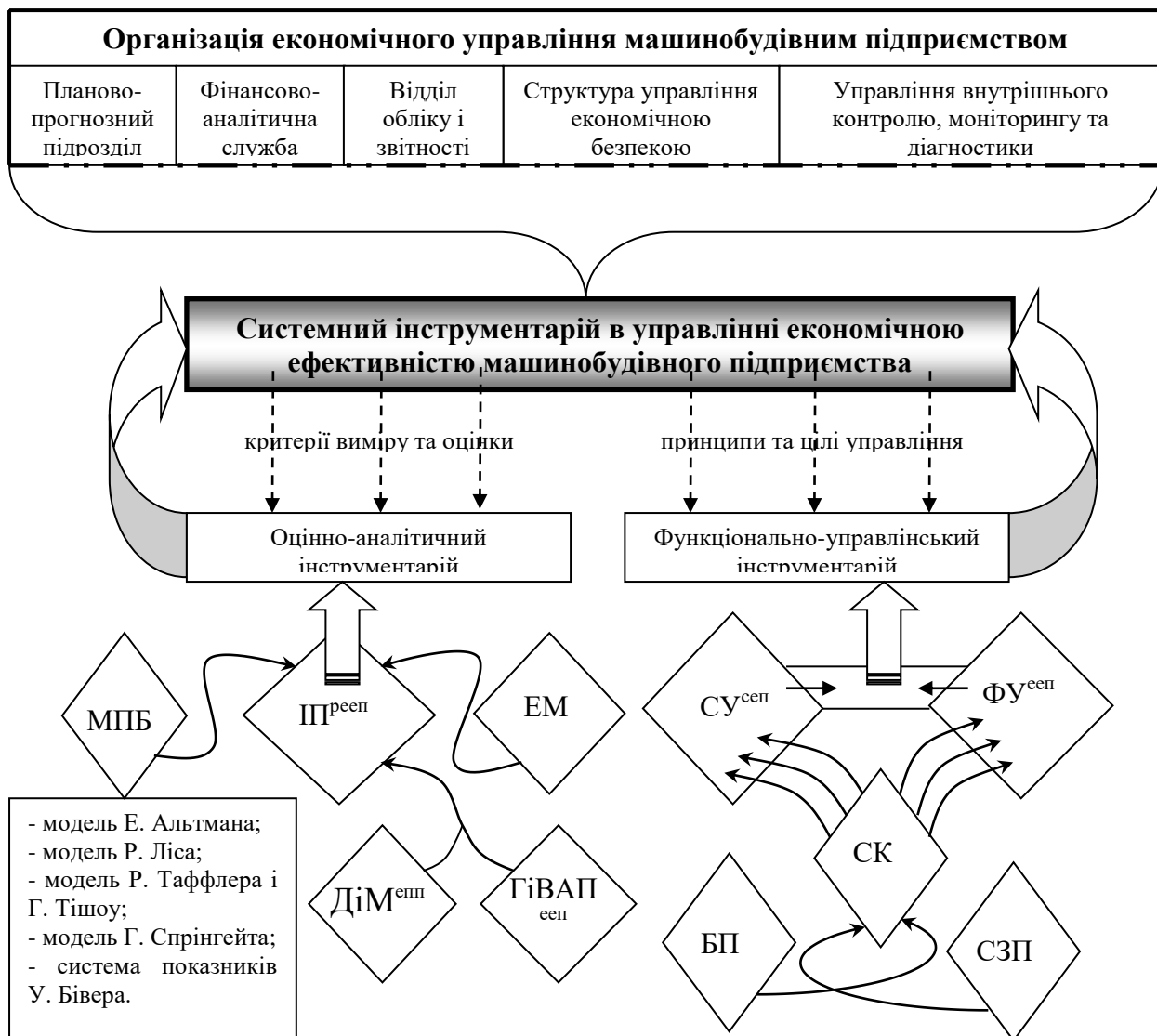


Рис. Модель комплексного інструментарію в управлінні економічною стійкістю машинобудівного підприємства (Глушко, 2015)

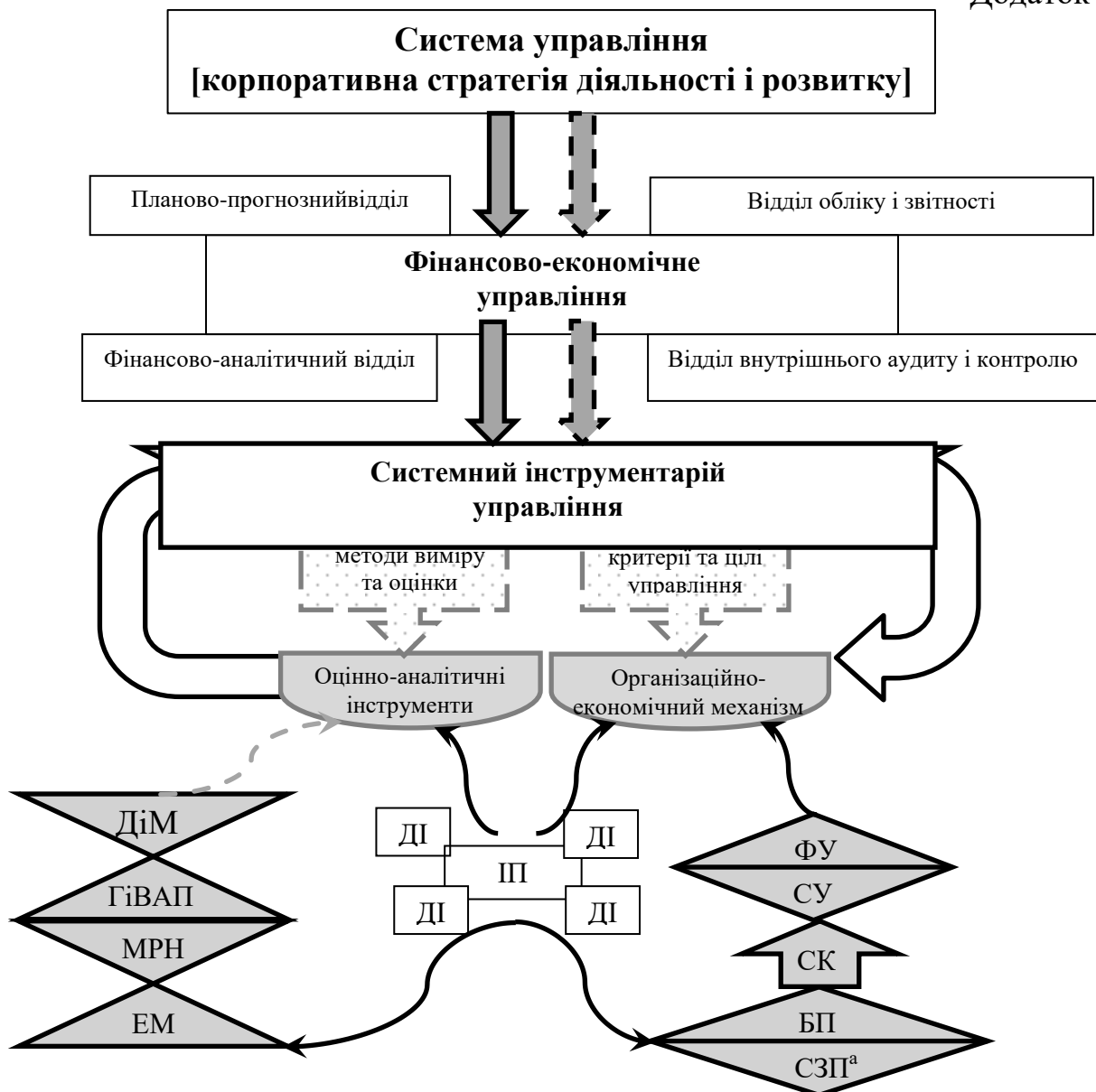


*Примітки:*

ДіМ<sup>сеп</sup> – діагностика і моніторинг економічних показників підприємства;  
 ГіВАП<sup>сеп</sup> – горизонтальний та вертикальний аналіз показників (формалізованих і не формалізованих) економічної ефективності підприємства;  
 ІП<sup>сеп</sup> – інтегральний показник рівня економічної ефективності підприємства;  
 МПБ – моделі прогнозування банкрутства; ЕМ – експертні методики;  
 ФУ<sup>сеп</sup> – функціональне управління економічною ефективністю підприємства;  
 СУ<sup>сеп</sup> – ситуаційне управління стійкістю економічного потенціалу підприємства;  
 СЗП – система збалансованих показників (інструменти стратегічного управління);  
 БП – бізнес планування; СК – система контролінгу.

Рис. Функціональна спрямованість складових системного інструментарію управління економічною ефективністю машинобудівним підприємством

(Жигало, 2014, с. 66)



ДіМ – діагностика і моніторинг загальноекономічних і внутрішньогосподарських показників та індикаторів;  
 ГіВАП – горизонтальний та вертикальний аналіз показників (формалізовані та неформалізовані);  
 ІІ – інтегральний показник;  
 Ді – допоміжні індикатори;  
 МРН – методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності;  
 ЕМ – експертні методи оцінювання;  
 ФУ – функціональне управління підприємством;  
 СУ – ситуаційне управління підприємством;  
 СЗП<sup>а</sup> – система збалансованих показників адаптована до умов діяльності підприємства;  
 БП – бізнес планування;

Рис. Функціональна спрямованість системного інструментарію управління економічною ефективністю підприємства (Гергеа, 2015, с. 94)

## Анкета

*Шановний респонденте!*

*Звертаємось до Вас із проханням взяти участь в опитуванні, цільовою аудиторією якого є керівники різних рівнів управління, працівники економічних, фінансових, облікових та контрольних служб вітчизняних машинобудівних підприємств. Опитування призначене для дослідження стану використання економічного інструментарію в процесах управління, практичної дієвості використовуваних інформаційно-аналітичних і планово-контрольних систем та доцільності впровадження контролінгової діяльності на машинобудівних підприємствах. Отримані дані будуть використані в наукових та методичних цілях, зокрема розвитку теоретичних засад контролінгу, формування методичних положень щодо його реалізації на підприємствах галузі.*

*Заповнюючи анкету, уважно прочитайте запитання та варіанти відповідей на них. Обведіть кружечком варіант, що збігається з Вашою точкою зору, або ж допишіть свою думку в окремому рядку, де це обумовлено.*

**1. Чи задовольняє потреби управління інформаційно-аналітична база, сформована на основі традиційних для української практики методів аналізу, контролю, планування, даних існуючої системи обліку.**

- однозначно так;
- швидше так, ніж ні;
- складно відповісти;
- швидше ні, ніж так;
- однозначно ні.

**2. Чи є, на Вашу думку доцільність інтеграції в одному (базовому) економічному управлінському інструментарії ключових методів і засобів управління, об'єднання їх у систему, зорієнтовану на досягнення операційних і стратегічних цілей?**

- однозначно так;
- швидше так, ніж ні;
- складно відповісти;
- швидше ні, ніж так;
- однозначно ні.

**2. Оберіть функції управління, які на Вашу думку, є найважливішими при досягненні цілей?**

- планування;
- організування;
- мотивування;
- контролювання;
- регулювання

**3. Чи погоджуєтесь Ви з твердженням, що прогнозний результат діяльності й ефективний зворотній зв'язок, переводить управління підприємством на новий рівень, інтегруючи та спрямовуючи діяльність різних служб і підрозділів підприємства на досягнення найважливіших завдань?**

- Так
- Ні

**4. Чи відоме Вам поняття «контролінг»?**

- Так
- Ні

**5. Чи, на Вашу думку, система координації планування, бюджетування, обліку, аналізу, контролю, аудиту, моніторингу впливає на результативність діяльності підприємства?**

- однозначно так;
- швидше так, ніж ні;
- складно відповісти;
- швидше ні, ніж так;
- однозначно ні.

**6. Чи взаємозалежні дієвий контроль та рівень результативності Вашого підприємства?**

- контроль істотно покращує рівень прибутковості підприємства;
- контроль покращує рівень прибутковості підприємства;
- контроль не призводить до зміни рівня прибутковості підприємства;
- контроль призводить до погіршення рівня прибутковості підприємства;
- контроль істотно погіршує рівень прибутковості;
- важко відповісти.

**7. Кінцевим суб'єктом прийняття рішень на Вашому підприємстві є:**

- власники;
- менеджери інституційного (вищого) рівня управління (президент компанії, віце-президенти, директор та заступники директора);



- ✓ спеціально створені відділи;
- ✓ менеджери управлінського та технічного рівнів управління;
- ✓ інший варіант \_\_\_\_\_-

**8. Які заходи планують реалізувати на Вашому підприємстві впродовж найближчих двох років (включно із роком проведення опитування) з метою покращення виробничо-господарської діяльності? (кількість варіантів відповідей не обмежена)**

- ✓ удосконалення збутової політики;
- ✓ удосконалення цінової політики;
- ✓ удосконалення товарної політики;
- ✓ удосконалення маркетингу;
- ✓ економія фінансових ресурсів;
- ✓ пошук нових ринків збуту продукції;
- ✓ обмеження інвестиційних ресурсів;
- ✓ звільнення персоналу;
- ✓ оптимізування оплати праці працівників;
- ✓ залучення кредитних ресурсів;
- ✓ удосконалення корпоративної культури;
- ✓ розвиток навчальних програм для персоналу;
- ✓ удосконалення складу та структури основних засобів та нематеріальних активів;
- ✓ впровадження інноваційних технологій управління;
- ✓ не планується реалізувати жодних важливих заходів;
- ✓ інше (вказати, що) .....

**9. Виокреміть основні завдання розвитку Вашого підприємства на найближчу перспективу?**

- ✓ оптимізація виробничих витрат, у тому числі й програми їх зниження;
- ✓ формування умов ефективності виробничого процесу;
- ✓ надання інформації іншим підрозділам про виробничі витрати, завантаженість потужностей, параметри виконання виробничої програми тощо;
- ✓ контроль за економічністю витрат під час постачання матеріалів;
- ✓ поточна оцінка закупівель;
- ✓ формування орієнтованої на ринок системи матеріального постачання
- ✓ забезпечення поточної і підтримка структурної ліквідності, підтримка та фінансування ліквідних резервів;
- ✓ узгодження фінансового та внутрішнього виробничого обліків;
- ✓ аналіз взаємозв'язку між внутрішніми і зовнішніми (для підприємства) сферами за допомогою бюджетування як інструмента управління наявними (фінансовими) ресурсами на рівні окремих джерел успіху (наприклад, груп продуктів);
- ✓ застосування в практичній діяльності фінансово-економічних показників;

**10. Проранжуйте фактори, які на Вашу думку стримують розвиток машинобудівної галузі. Проставте бали від 1 до 6.**

- ✓ застаріла техніко-технологічна база більшості підприємств, що негативно впливає на конкурентоспроможність та якість продукції \_\_\_\_\_;
- ✓ недостатній рівень платоспроможності товаровиробників, що зумовлює погіршення фінансово-економічного стану підприємств машинобудування \_\_\_\_\_;
- ✓ обмежений внутрішній попит на вітчизняну продукцію як у приватному, так і корпоративному секторах \_\_\_\_\_;
- ✓ низький рівень інноваційної активності вітчизняних підприємств \_\_\_\_\_;
- ✓ залежність вітчизняних підприємств від постачання комплектуючих виробів та запасних частин з інших країн \_\_\_\_\_;
- ✓ неефективна політика держави щодо діяльності монополістів і посередників, що приводить до підвищення вартості матеріалів, енергоресурсів \_\_\_\_\_

**11. Вкажіть (поставте відмітки), які підрозділи підприємства виконують елементи функцій контролінгу, коротко опишіть напрямки (якщо позначено аналіз то деталізувати показники, якщо ведеться управлінський облік, то за якими методами витрат, чи проводиться внутрішній аудит (контроль, за якими ділянками).**

Функції контролінгу	Назва відділу _____	Назва відділу _____	Назва відділу _____	Назва відділу _____	Назва відділу _____
планування					
бюджетування					
управлінський облік					
аналіз					
моніторинг					
аудит					
контроль					

**12. Оцініть шляхом попарних порівнянь важливість кожної із складових контролінгової діяльності машинобудівних підприємств.**

Складові контролінгової діяльності	планування	бюджетування	облік	аналіз	моніторинг	аудит	контроль
планування							
бюджетування							
облік							
аналіз							
моніторинг							
аудит							
контроль							

**13. Чи відомі Вам, системи показників для характеристики потенціалу підприємства та рівня ефективності функціонування? (Відомі показники підкреслити)**

- ✓ ROI, ROS, ROA, ROE
- ✓ Du Pont, ZWEI, RL, CF ROI, EVA
- ✓ Data Envelopment Analysis, Performance Measurement in Service Business, Balanced Scorecard

**14. Представником якого рівня управління Ви є?**

- ✓ інституційного вищого рівня управління (президент компанії, віце-президенти, директор та заступники директора);
- ✓ управлінського середнього рівня управління (начальники служб, відділів, цехів);
- ✓ технічного нижчого рівня управління (начальники дільниць, бригадири, майстри).

**15. Ваш стаж роботи на керівній посаді?**

- ✓ до 1 року;
- ✓ 1-3 роки;
- ✓ 3-5 років;
- ✓ понад 5 років.

**16. Ваш вік? (будь ласка, вкажіть повну кількість років) .....**

**17. Ваша посада.....**

**18. Ваша освіта (будь-ласка, вкажіть рівень освіти (повна вища, неповна вища, середня спеціальна, середня) та напрям (економічна, технічна тощо))?.....**

**19. Вкажіть назву Вашого підприємства.....**

**20. До якої з категорій належить Ваше підприємство?**

- ✓ великі підприємства (понад 1000 осіб);
- ✓ середні підприємства (від 51 до 999 осіб);
- ✓ малі підприємства (до 50 осіб).

**21. Вкажіть основні види економічної діяльності Вашого підприємства**

.....

*Дякуємо за участь в опитуванні!*

## Індекси промислової продукції за видами діяльності за 2013-2016 роки

Показники	Відсотків до попереднього року,%				Відхилення,%		
	2013	2014	2015	2016	2014/2013	2015/2014	2016/2015
Машинобудування, крім ремонту та монтажу машин і устаткування	86,4	79,4	85,9	102,0	-7	6,5	16,1
Виробництво комп'ютерів, електронної та оптичної продукції	86,0	77,9	71,3	124,2	-8,1	-6,6	52,9
Виробництво електронної апаратури побутового призначення	98,5	71,6	32,9	21,7	-26,9	-38,7	-11,2
Виробництво радіологічного, електромедичного й електротерапевтичного устаткування	35,0	44,2	129,3	139,8	9,2	85,1	10,5
Виробництво електричного устаткування	91,1	100,9	89,8	100,9	9,8	-11,1	11,1
Виробництво електродвигунів, генераторів, трансформаторів, електророзподільчої та контрольної апаратури	98,9	116,5	91,0	104,9	17,6	-25,5	13,9
Виробництво батарей і акумуляторів	93,0	55,8	72,6	95,6	-37,2	16,8	23
Виробництво проводів, кабелів і електромонтажних пристроїв	74,1	86,5	92,2	103,1	12,4	5,7	10,9
Виробництво електричного освітлювального устаткування	97,4	87,8	83,3	103,7	-9,6	-4,5	20,4
Виробництво побутових приладів	91,0	84,4	77,5	92,1	-6,6	-6,9	14,6
Виробництво іншого електричного устаткування	69,4	101,0	110,3	70,6	31,6	9,3	-39,7
Виробництво машин і устаткування, не віднесених до інших угруповань	93,5	88,7	87,5	102,3	-4,8	-1,2	14,8
Виробництво машин і устаткування загального призначення	109,6	87,6	89,3	88,9	-22	1,7	-0,4
Виробництво інших машин і устаткування загального призначення	86,3	97,0	91,1	115,3	10,7	-5,9	24,2
Виробництво машин і устаткування для сільського та лісового господарства	87,6	86,8	104,4	115,0	-0,8	17,6	10,6
Виробництво металообробних машин і верстатів	62,3	75,6	97,3	103,0	13,3	21,7	5,7
Виробництво інших машин і устаткування спеціального призначення	84,3	86,6	76,8	109,6	2,3	-9,8	32,8
Виробництво автотранспортних засобів, причепів і напівпричепів та інших транспортних засобів	79,8	64,3	85,0	98,4	-15,5	20,7	13,4
Виробництво автотранспортних засобів, причепів і напівпричепів	89,3	90,3	118,6	99,1	1	28,3	-19,5
Виробництво автотранспортних засобів	68,3	54,2	49,4	72,2	-14,1	-4,8	22,8
Виробництво вузлів, деталей і приладдя для автотранспортних засобів	93,3	96,5	125,2	98,5	3,2	28,7	-26,7
Виробництво інших транспортних засобів	78,4	59,9	76,3	98,1	-18,5	16,4	21,8
Виробництво залізничних локомотивів і рухомого складу	65,5	37,3	41,4	106,4	-28,2	4,1	65

**Базова формалізована інформація про стан економічних ресурсів, капітал та результати діяльності ПАТ «Дрогобицький машинобудівний завод» за 2012-2016 рр.**

№ з/п	Показники	Роки, тис. грн					Динаміка			
		2012	2013	2014	2015	2016	2013/ 2012	2014/ 2013	2015/ 2014	2016/ 2015
1	Економічні ресурси, в т.ч.	53949	50499	51010	48593	49293	-6,39	1,01	-4,74	1,44
1.1	Капітальні інвестиції	1294	1286	1291	1305	1305	-0,62	0,39	1,08	0,00
1.2.	Фінансові інвестиції	71	71	71	821	821	0,00	0,00	1056,34	0,00
1.3	Витрати майбутніх періодів	-	5186	7929	7929	9421	-	52,89	0,00	18,82
2	Капітал підприємства	30838	29685	27306	2305	21133	-3,74	-8,01	-91,56	816,83
2.1.	Зареєстрований капітал	120	120	120	120	120	0,00	0,00	0,00	0,00
2.2	Капітал в дооцінках	23698	23698	23886	23886	23886	0,00	0,79	0,00	0,00
2.3	Резервний капітал	188	188	-	-	-	-	-	-	-
2.4	Нерозподілений прибуток	6832	5679	3300	-	-	-16,88	-41,89	-	-
2.5.	Непокритий збиток	-	-	-	-949	-2873	-	-	-	202,74
3	Короткострокові кредити банків	1969	1969	1969	1969	1969	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Дохід від реалізації	19815	11542	10562	2682	2165	-41,75	-8,49	-74,61	-19,28
5.1	Собівартість реалізації	12387	8732	7112	5620	9226	-29,51	-18,55	-20,98	64,16
5.2	Адміністративні витрати	2598	3154	2172	4116	2130	21,40	-31,14	89,50	-48,25
5.3	Витрати на збут	1103	644	742	272	2150	-41,61	15,22	-63,34	690,44
6	Фінансовий результат від операційної діяльності	2373	-2124	-258	-4089	-1752	-189,51	-87,85	1484,88	-57,15
7	Інші витрати	172	156	541	160	172	-9,30	246,79	-70,43	7,50
8	Чистий фінансовий результат	1760	-2379	-1153	-4249	-1924	-235,17	-51,53	268,52	-54,72

**Базова формалізована інформація про стан економічних ресурсів, капітал та результати діяльності ПАТ «Львівський локомотиворемонтний завод» за 2012-2016 рр.**

№ з/п	Показники діяльності	Роки, тис. грн					Відносне відхилення, %			
		2012	2013	2014	2015	2016	2013/ 2012	2014/ 2013	2015/ 2014	2016/ 2015
1	Економічні ресурси, в т.ч.	-	269380	300446	128463	133435	-	11,53	-57,24	3,87
1.1	Капітальні інвестиції	6106	6014	6937	122	119	-1,51	15,35	-98,24	-2,46
1.2.	Відстрочені податкові активи	738	-	-	-	6244	-100	-	-	100
2	Капітал підприємства	153507	162578	161629	163644	130230	5,91	-0,58	1,25	-20,42
2.1.	Зареєстрований капітал	72635	72635	72635	72635	72635	0,00	0,00	0,00	0,00
2.2	Капітал в дооцінках	63601	48984	45804	46616	47775	-22,98	-6,49	1,77	2,49
2.3	Резервний капітал	1997	2306	2415	2427	2427	15,47	4,73	0,50	0,00
2.4	Нерозподілений прибуток	15274	19139	20411	21514	-	25,30	6,65	5,40	-
2.5.	Непокритий збиток	-	-	-	-	12991	-	-	-	100
3	Цільове фінансування	-	-	280	351	353	-	-	25,36	0,57
3.1	Короткострокові кредити	17897	22200	30000	-	-	24,04	35,14	-	-
4	Дохід від реалізації	266018	292287	282676	284789	17324	9,87	-3,29	0,75	-93,92
5.1	Собівартість реалізації	218707	240150	237587	239169	179390	9,80	-1,07	0,67	-24,99
5.2	Адміністративні витрати	30277	33366	30263	33945	34528	10,20	-9,30	12,17	1,72
5.3	Витрати на збут	527	606	780	959	823	14,99	28,71	22,95	-14,18
6	Фінансовий результат від операційної діяльності	12698	13228	8884	4230	-42435	4,17	-32,84	-52,39	-1103,19
7	Фінансові витрати	1377	2576	4367	3550	-	87,07	69,53	-18,71	-
8	Чистий фінансовий результат	6480	6186	2159	260	-36144	-4,54	-65,1	-87,96	-14001,5

**Базова формалізована інформація про стан економічних ресурсів, капітал  
та результати діяльності ПАТ «Одеський машинобудівний завод»  
за 2012-2016 рр.**

№ з/п	Показники діяльності	Роки, тис. грн					Відносне відхилення, %			
		2012	2013	2014	2015	2016	2013/ 2012	2014/ 2013	2015/ 2014	2016/ 2015
1	Економічні ресурси, в т.ч.	32768	30037	56989	55395	59298	-8,33	89,73	-2,80	-8,33
1.1.	Відстрочені податкові активи	638	638	-	1070	1070	0,00	-	-	0,00
2	Капітал підприємства	5653	-3557	3407	2546	-6715	-162,9	-195,7	-25,27	-162,92
2.1.	Зареєстрований капітал	8420	8420	8420	8420	8420	0,00	0,00	0,00	0,00
2.2.	Капітал в дооцінках	-	-	16193	16193	16193	-	-	0,00	-
2.3.	Резервний капітал	343	343	343	343	343	0,00	0,00	0,00	0,00
2.4.	Додатковий капітал	23946	21701	21701	-	-	-9,38	0,00	-	-9,38
2.5.	Непокритий збиток	27056	34021	43250	47698	56959	25,74	27,13	10,28	25,74
3	Інші довгострокові зобов'язання	14836	12803	15579	13396	16905	-13,70	21,68	-14,01	-13,70
	Інші поточні зобов'язання	5994	13970	23112	38399	45334	133,07	65,44	66,14	133,07
4	Дохід від реалізації	21784	14269	14059	18024	34207	-34,50	-1,47	28,20	-34,50
5.1	Собівартість реалізації	16762	14340	13055	19593	27996	-14,45	-8,96	50,08	-14,45
5.2	Адміністративні витрати	4605	4434	4348	6763	10767	-3,71	-1,94	55,54	-3,71
5.3	Витрати на збут	753	447	366	714	1100	-40,64	-18,12	95,08	-40,64
6	Фінансовий результат від операційної діяльності	-17997	-5685	-3819	-10079	-6553	-68,41	-32,82	163,92	-68,41
7	Фінансові витрати	2649	3122	2776	3819	3509	17,86	-11,08	37,57	17,86
8	Чистий фінансовий результат	-21023	-9210	-9229	-10230	-9261	-56,19	0,21	10,85	-56,19

**Проблематика базового критерію в системі контролінгу та показник економічної доданої вартості в концепціях управління**

№ з/п	Зміст	Джерело
1	2	3
<b>I. Базовий критерій в системі контролінгу</b>		
1.1.	У фахівців з контролінгу немає єдності в питаннях стосовно цілей і орієнтації на результат	Добровольська, 2010
<b>II. Показник економічної доданої вартості (EVA)</b>		
2.1.	Найперспективнішою з-поміж аналогічних концепцій збалансованих показників ефективності залишається «Система збалансованих показників (BSC-модель Р. Каплана і Д. Нортонна)», що дає змогу трансформувати конкретну діяльність і стратегію в достатньо повний набір показників, які фактично утворюють <i>систему стратегічного контролінгу</i> й управління підприємством. <i>BSC-модель є елементом добре розробленої системи контролінгу</i> й орієнтує керівництво підприємства на адекватний стратегічний розвиток, віддзеркалює розширення інформаційних можливостей системи управління. <i>Включення показника EVA до структури системи (BSC-моделі)</i> дає змогу виправити <i>один з недоліків</i> останньої – недостатнє фокусування на певному базовому показникові, який відображає ступінь успішності функціонування підприємства (с. 114, 117).	Стефаненко, 2007.
2.2.	Оцінка економічного ефекту діяльності фірми в цілому й окремих її підрозділів на основі <b>EVA<sup>®</sup> (Economic Value Added – економічна додана вартість)</b> має певні <i>переваги</i> перед традиційними показниками: 1) підвищення ефективності використання власного капіталу фірми за рахунок інвестування в проект з позитивним економічним, а не бухгалтерським прибутком; 2) стимулювання економії власного капіталу при прийнятті управлінських рішень; 3) більш об'єктивна оцінка кожного керівника у забезпечення економічного прибутку фірми. Водночас <i>показник EVA</i> має суттєві <i>недоліки</i> , які є загальними для усіх показників, що базуються на концепції економічного прибутку: 1) <i>проблематичність</i> визначення економічного прибутку окремих підрозділів; 2) <i>можливість маніпулювання</i> показником економічного прибутку заради збільшення винагороди в короткостроковій перспективі (с. 70).	Голубева та Колос, 2006
2.3.	У сучасній практиці достатньо <b>поширена концепція економічної доданої вартості (Economic Value Added, EVA)</b> , яка спрямована на оцінку результатів діяльності та прийняття управлінських рішень на всіх рівнях системи управління. Модель і показник EVA оцінює доходи і одночасно враховує капітал, використаний для отримання цих доходів. Низка <b>проведених досліджень засвідчують, що показник EVA забезпечує отримання більш ґрунтовної інформації про доцільність здійснених у минулому операцій, ніж показники традиційного обліково-звітного вимірювання результативності підприємства.</b> Водночас EVA є показником, який тісно пов'язаний з бухгалтерським прибутком, що створює можливості використання їх як єдиної основи для прийняття стратегічних рішень.	Гергега, 2015

## Продовження додатка Л

1	2	3
2.4.	Для <i>універсальності застосування модифікованої BSC</i> пропонується використовувати <i>принципи побудови tableau de bord</i> . Як <b>базовий показник</b> до цього ІСУ <b>включено EVA<sup>®</sup> (Economic Value Added – економічна додана вартість</b> – фінансовий показник, що відображає фактичний економічний прибуток підприємства; EVA <sup>®</sup> – чистий операційний прибуток після сплати податків – вартість капіталу (с. 101).	Смірнов та Клименко, 2007
2.5.	<i>Усунення недоліків у системі інформаційних потреб управління</i> можна вирішити шляхом використання <b>показника економічної доданої вартості (EVA)</b> . При цьому вкрай важливо розкрити обґрунтовані шляхи трансформації результатних фінансових показників машинобудівних підприємств (зазвичай збитків від операційної діяльності та накопичених сум непокритих збитків) у показник економічної доданої вартості. Для <i>вітчизняних підприємств машинобудування</i> , як для суб'єктів господарювання в економіках, що розвиваються (передусім інвестиційна залежність), <b>найбільш об'єктивним критерієм виміру ефективності їхнього функціонування доцільно використовувати динаміку змін показника економічної доданої вартості</b> . Така позиція щодо доцільності використання показника економічної доданої вартості на машинобудівних підприємствах нами аргументується тим, що у цьому показнику концентровано відображається рентабельність інвестицій, показник рентабельності капіталу. Трансформація «традиційних» фінансових результатів діяльності підприємства у показник економічної доданої вартості формує засадні підходи до вимірювання вартісного результативності функціонування підприємства (корелює із критеріями створеної вартості). З такого погляду і у зарубіжних публікаціях наводяться аргументи на користь використання показника економічної доданої вартості (с. 173-174).	Жигало, 2014
2.6.	<b>Економічна вартість (economic value)</b> відноситься до вартості чистих (після оподаткування) грошових потоків, які отримують власники (акціонери) протягом передбачуваного строку існування компанії. Ця концепція базується на прогнозах майбутніх грошових потоків компанії (с. 17-18).	Феррис К., Барбара Пешеро Пети, 2003
2.7.	Значення EVA <i>служує індикатором якості управлінських рішень, так як дозволяє оцінити реальний прибуток</i> при альтернативній мінімальній ставці доходності... частина цього доходу йде на оплату ресурсів (виражається у витратах на власний і залучений капітал) (с. 79).	Іванов, 2008
2.8.	Аналіз <i>EVA і його зміни</i> за даними звітності минулих періодів подає <b>точкову оцінку ефективності управління</b> , і в багатьох випадках його доцільно застосовувати у системі стимулювання менеджерів	Рассказов и Рассказова, 2002
2.9.	Відправною точкою інтегрованої системи вартісно-орієнтованого управління є <b>вимірювання базового рівня вартості машинобудівного підприємства за допомогою показника EVA</b> (с.7)	Серединська, 2011



## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### Наукові праці, в яких опубліковані основні результати дисертації

#### 1.1. Монографія

1. Кузьмін, О. С., Мельник, О. Г., Ганас, Л. М., Дідик, А. М. та Лемішовський, В. І., 2017. *Управління виробничими запасами на підприємствах: концептуальні, методологічні та прикладні засади*. Львів: Видавництво «Апріорі». (Особистий внесок автора: розділ 5 «Оцінювання формування та використання виробничих запасів на підприємствах»).

#### 1.2. Публікації у наукових фахових виданнях України та виданнях, які включені до міжнародних наукометричних баз даних

2. Лемішовський, В. І., 2015. Моніторинг в системі контролінгу підприємства: концепція взаємозв'язку. *Економічні науки. Серія «Економіка та менеджмент»: Збірник наукових праць Луцького національного університету*, 12 (46), с.135-145.

3. Лемішовський, В. І., 2015. Контролінг в процесі управління підприємством: понятійний базис і концептуальна основа. *Економічний простір*, 94, с. 202-210 (міжнародні наукометричні бази: *Index Copernicus, РИНЦ*).

4. Лемішовський, В. І., 2016. Збалансована система показників як інструмент формування контролінгу машинобудівного підприємства. *Вісник Одеського національного університету імені І.І. Мечнікова*, 21, 1, с. 126-129.

5. Лемішовський, В. І., 2016. Інструментарій фінансово-економічного аналізу, діагностики і моніторингу в системі контролінгу машинобудівного підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*, 20, 1, с. 103-107.

6. Лемішовський, В. І., 2017. Контролінг в управлінні машинобудівним підприємством: координаційні елементи. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*, 11, с. 94-97. (міжнародна наукометрична база *Index Copernicus*).

7. Лемішовський, В. І., 2017. Мотиваційні аспекти організації і провадження контролінгової діяльності на машинобудівних підприємствах. *Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор»*. 4-2 (43), с. 7-13. (міжнародна наукометрична база *Index Copernicus*).

8. Лемішовський, В. І., 2018. Модель «витрати-обсяг-прибуток» як методичний інструментарій оперативного контролінгу машинобудівного підприємства. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Економічні науки», 1, с. 54-61. (міжнародні наукометричні бази: *РИНЦ; Open Academic Journals Index; ResearchBib; Scientific Indexing Services; Turkish Education Index; Electronic Journals Library; Staats - und Universitätsbibliothek Hamburg Carl von Ossietzky; RePEc; InfoBase Index; International Institute of Organized Research; CiteFactor; Open J-Gate, Cosmos Impact Factor*).

9. Лемішовський В.І., 2018. Базовий критерій ефективності в контролінгу машинобудівного підприємства. *Науково-практичний журнал Причорноморського науково-дослідного інституту економіки та інновацій «Причорноморські економічні студії»*, 26/2, с. 21-28. (міжнародна наукометрична база *Index Copernicus*).

#### 2. Оpubліковані праці апробаційного характеру

10. Лемішовський, В.І., 2014. Контролінг в управлінні підприємством: формат і складові елементи. В: *Нова економічна політика на світовому, державному і регіональному рівнях: Міжнародна науково-практична конференція*. Одеса, Україна, 21-22 листопада 2014 р. Одеса: ЦДР.

11. Лемішовський, В. І., 2015. Проблемні аспекти впровадження контролінгу на підприємстві. В: *Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень: V Всеукраїнська науково-практична конференція*. Львів, Україна, 20 листопада 2015 р. Львів: ЛКА.

12. Лемішовський, В.І., 2015. Завдання та інструментарій контролінгу в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства. В: *Проблеми управління зовнішньоекономічною та митною діяльністю в умовах європейської інтеграції України: Міжнародний науково-практичний симпозиум*. Львів, Україна, 24 квітень 2015. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

13. Лемішовський, В.І., 2015. Контролінг у системі стратегічного управління підприємством. В: *Національні моделі економічних систем: формування, управління, трансформації: Міжнародна науково-практична конференція*. Херсон, Україна, 15-16 Жовтень 2015. Херсон: Видавничий дім «Гельветика».

14. Лемішовський, В.І., 2016. Інструменти концептуально-методологічного базису системи BSC в контролінгу машинобудівних підприємств. В: *Сучасні проблеми та перспективи розвитку підприємництва та економічного потенціалу регіону: Міжнародна науково-практична конференція*. Запоріжжя, Україна, 11 Листопад 2016. Запоріжжя: Запорізька державна інженерна академія.

15. Лемішовський, В.І., 2018. Контролінгова діяльність машинобудівних підприємств: мотиваційні аспекти організації. В: *Економічна система країни в контексті міжнародного співробітництва: стан та перспективи розвитку: Міжнародна науково-практична конференція*. Львів, Україна, 26-27 Січень 2018. Львів: ЛЕФ.

16. Лемішовський, В.І., 2018. Оцінка ефективності контролінгу в системі управління машинобудівним підприємством. В: *Вдосконалення економіки та фінансової системи країни: актуальні проблеми та перспективи: Міжнародна науково-практична конференція*. Запоріжжя, Україна, 2 Лютий 2018. Запоріжжя: Класичний приватний університет.

17. Лемішовський, В.І. 2018. Організаційна модернізація контролінгу машинобудівних підприємств. В: *Забезпечення сталого розвитку економіки: проблеми, можливості, перспективи: Міжнародна науково-практична конференція*. Ужгород, Україна, 16-17 Лютий 2018. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика».

#### 3. Інші публікації, що додатково відображають результати дисертації

18. Кузьмін, О.С., Мельник, О.Г., Петришин, Н.Я., Адамів, М.С., Дідик, А.М., Лемішовський, В.І., 2018. *Соціально-економічна діагностика в умовах європейського співробітництва*. Львів: Видавництво ТзОВ «Аудиторська фірма «Західна аудиторська група» (Особистий внесок автора: розділ 4 «Соціально-економічна діагностика результатів функціонування підприємств»).

19. Дідик, А. М. та Лемішовський, В.І., 2017. *Бюджетні установи: облік, оподаткування та звітність*. Львів: Видавництво «Апріорі» (Особистий внесок автора: розділи 14-31).

### АПРОБАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

№ з/п	Типи конференцій	Назви конференцій	Місце і дата проведення	Тип участі
1	Міжнародна науково-практична конференція	Нова економічна політика на світовому, державному і регіональному рівнях	Одеса, 21-22 листопада 2014 р	заочна
2	V Всеукраїнська науково-практична конференція	Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень	Львів, 20 листопада 2015 р.	очна
3	II Міжнародний науково-практичний симпозіум	Проблеми управління зовнішньоекономічною та митною діяльністю в умовах європейської інтеграції України	Львів, 24 квітня 2015 р.	очна
4	Міжнародна науково-практична конференція	Національні моделі економічних систем: формування, управління, трансформації	Херсон, 15-16 жовтня 2015 р.	очна
5	Міжнародна науково-практична конференція	Сучасні проблеми та перспективи розвитку підприємництва та економічного потенціалу регіону	Запоріжжя, 11 листопада 2016 р.	заочна
6	Міжнародна науково-практична конференція	Економічна система країни в контексті міжнародного співробітництва: стан та перспективи розвитку	Львів, 26-27 січня 2018 р.	заочна
7	Міжнародна науково-практична конференція	Вдосконалення економіки та фінансової системи країни: актуальні проблеми та перспективи	Запоріжжя, Україна, 02 лютого 2018 р.	заочна
8	Міжнародна науково-практична конференція	Забезпечення сталого розвитку економіки: проблеми, можливості, перспективи	Ужгород, Україна, 16-17 лютого 2018 р.	очна



**Приватний вищий навчальний заклад  
«ЛЬВІВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІЗНЕСУ ТА ПРАВА»**

вул. Кульпарківська, 99, Львів 79021, тел. (+38032) 292-87-08, ел. пошта: Bussiness\_law@ukr.net  
99, Kulparkivska Str., L'viv, 79021, tel. (+38032) 292-87-08, e-mail: Bussiness\_law@ukr.net

25.04.2018 № 0847

на № \_\_\_\_\_

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

**Ректор  
доктор економічних наук,  
професор,**



Ф.В. Горбонос

**АКТ №29**

**25 квітня 2018 р.**

**м. Львів**

Про впровадження  
дисертаційного дослідження Лемішовського В.І.  
«Розвиток контролінгової діяльності машинобудівних підприємств»  
в навчальний процес ПВНЗ «ЛЮБП»

**ПІДСТАВА:** наказ ректора Приватного вищого навчального закладу  
«Львівський університет бізнесу та права» від 22.04.2018 р. № 79.

Уклала експертна комісія з виявлення, узагальнення та впровадження  
позитивного досвіду роботи у складі:

голови : ректора, д.е.н., професора Горбоноса Ф.В.;

членів комісії: завідувача кафедри фінансів, банківської справи та  
страхування Янковської Л.А.

секретаря: доц. кафедри фінансів, банківської справи та страхування Пинди Ю.В.;

У присутності: здобувача кафедри економіки підприємств та інформаційних технологій Приватного вищого навчального закладу «Львівський університет бізнесу та права» Лемішовського В.І.

Комісія відповідно до наказу по університету від 22.04.2018 р. № 79. розглянула й узагальнила матеріали дисертаційного дослідження Лемішовського В.І. «Розвиток контролінгової діяльності машинобудівних підприємств».

На основі проведеного аналізу комісія дійшла до висновку, що подані на розгляд матеріали заслуговують на схвалення та запровадження для використання:

- у науково-дослідницькій сфері – теоретичні положення роботи, що спрямовані на уточнення окремих понять, категорій для найбільш ефективного їх використання, узагальнення і висновки, методи системного та порівняльного аналізу, прогнозування та моделювання можуть бути використані для подальшого проведення наукових досліджень;

- у практичній діяльності підприємств – в результаті дослідження сформульовано низку пропозицій щодо практичного використання контролінгу як інструменту управління машинобудівним підприємством;

- у навчальному процесі – при підготовці навчально-методичних матеріалів і викладанні таких навчально-економічних дисциплін як “Економіка та управління підприємствами”, “Математичні моделі, методи та інформаційні технології в економіці”, “Менеджмент” та “Маркетинг”.

Голова комісії

члени комісії

секретар комісії



Ф. В. Горбонос

Л. А. Янковська

Ю. В. Пинда



Проректор з наукової роботи  
 Національного університету  
 «Львівська політехніка»  
 проф. Чухрай Н. І.  
 р.

#### АКТ

**про використання результатів дисертаційної роботи Лемішовського Василя Івановича на тему «Розвиток контролінгової діяльності машинобудівних підприємств», представленої на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, при виконанні науково-дослідної роботи кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» за темою: «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства»**

Комісія у складі – начальника НДЧ доц. к.т.н. Жук Л. В., зав. відділу науково-організаційного супроводу наукових досліджень к.т.н. Лазько Г. В., в.о. завідувача кафедри менеджменту і міжнародного підприємництва проф. к.е.н. Чернобай Л.І. та заст. начальника планово-фінансового відділу Чулой Т. М. цим актом підтверджує, що результати дисертаційної роботи здобувача кафедри економіки підприємств та інформаційних технологій ПВНЗ «Львівський університет бізнесу і права» Лемішовського Василя Івановича, який брав участь у виконанні науково-дослідної роботи кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» увійшли до теми: «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (номер державної реєстрації: 0115U004221).

Зокрема, у рамках виконання означеної науково-дослідної роботи враховані пропонувані Лемішовським В.І.: зміст і формат адаптивної для вітчизняних підприємств машинобудування концепції контролінгу, яка об'єднує взаємопов'язану систему обліку, контролю, планування, бюджетування та сформульовану методичну основу взаємозв'язку інформаційних потоків у концепції такого типу (розділ 1, підрозділ 1.2. «Аналізування стану та перспективи розвитку контролінгової діяльності»). Пропонований ключовим критерієм ефективності функціонування підприємства і базовим орієнтиром управління показник EVA з обґрунтованою методикою його модифікації включений у розділ 2, підрозділ 2.2. «Показники контролінгової діяльності в інформаційній системі менеджменту підприємства».

**Голова комісії:**  
 начальник НДЧ, к.т.н., доц.

 Л. В. Жук

**Члени комісії:**  
 зав. відділу НОСНД, к.т.н.

 Г. В. Лазько

заст. нач. відділу ПФВ

 Т. М. Чулой

в.о. завідувача кафедри ММП, проф.

 Л. І. Чернобай

проф. Яремко І. Й.







ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з наукової роботи

Національного університету

«Львівська політехніка»

проф. Чухрай Н. І.

р.

## АКТ

**про використання результатів дисертаційної роботи Лемішовського Василя Івановича на тему «Розвиток контролінгової діяльності машинобудівних підприємств», представленій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, при виконанні науково-дослідної роботи кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» за темою: «Економічний розвиток підприємства: теоретико-методологічні аспекти та інструментарій управління»**

Комісія у складі – начальника НДЧ доц. к.т.н. Жук Л. В., зав. відділу науково-організаційного супроводу наукових досліджень к.т.н. Лазько Г. В., в.о. завідувача кафедри менеджменту і міжнародного підприємництва проф. к.е.н. Чернобай Л.І. та заст. начальника планово-фінансового відділу Чулой Т. М. цим актом підтверджує, що результати дисертаційної роботи здобувача кафедри економіки підприємств та інформаційних технологій ПВНЗ «Львівський університет бізнесу і права» Лемішовського Василя Івановича, який брав участь у виконанні науково-дослідної роботи кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» використані при виконанні теми «Економічний розвиток підприємства: теоретико-методологічні аспекти та інструментарій управління» (номер державної реєстрації: 0115U004220).

Зокрема, у рамках виконання означеної науково-дослідної роботи враховано пропонування Лемішовським В.І. інструментарій оцінки і аналізу мотиваційної складової контролінгової діяльності, який передбачає застосування КРІ. Методика такого інструментарію об'єктивно розкриває позитивний ефект від впровадження такої системи, встановлює рівень загальної ефективності контролінгу (розділ 3, підрозділ 3.2. «Види та інструментарій контролінгу в економічному розвитку підприємства»). У підрозділ 3.3. «Прикладні аспекти та інструментарій управління в економічному розвитку підприємства» включено сформульовану систему інструментів та методів, яка формує координуючий зміст контролінгової діяльності в інформаційному забезпеченні структурними підрозділами підприємства виконання управлінських рішень.

**Голова комісії:**

начальник НДЧ, к.т.н., доц.

Л. В. Жук

**Члени комісії:**

зав. відділу НОСНД, к.т.н.

Г. В. Лазько

заст. нач. відділу ПФВ

Т. М. Чулой

в.о. завідувача кафедри ММП, проф.

Л. І. Чернобай

проф. Яремко І. Й.



ЗАТВЕРДЖУЮ

Директор з наукової роботи

Національного університету

«Львівська політехніка»

проф. Чухрай Н. І.

22.06.2018 р.

## АКТ

**про використання результатів дисертаційної роботи Лемішовського Василя Івановича на тему «Розвиток контролінгової діяльності машинобудівних підприємств», представленій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, при виконанні науково-дослідної роботи кафедри менеджменту і міжнародного підприємництва Національного університету «Львівська політехніка» за темою: «Формування системи управління діяльністю організації на засадах врахування інтересів стейкхолдерів»**

Комісія у складі – начальника НДЧ доц. к.т.н. Жук Л. В., зав. відділу науково-організаційного супроводу наукових досліджень к.т.н. Лазько Г. В., в. о. завідувача кафедри менеджменту і міжнародного підприємництва проф. к.е.н. Чернобай Л.І. та заст. начальника планово-фінансового відділу Чулой Т. М. цим актом підтверджує, що результати дисертаційної роботи здобувача кафедри економіки підприємств та інформаційних технологій ПВНЗ «Львівський університет бізнесу і права» Лемішовського Василя Івановича, який брав участь у наукових дослідженнях кафедри ММП, використані при виконанні науково-дослідної роботи кафедри менеджменту і міжнародного підприємництва Національного університету «Львівська політехніка» за темою: «Формування системи управління діяльністю організації на засадах врахування інтересів стейкхолдерів» (номер державної реєстрації: 0115U006724).

Зокрема, у рамках виконання означеної науково-дослідної роботи Лемішовського В.І. обґрунтовано доцільність використання сформованої системи контролінгу в управлінні машинобудівними підприємствами з урахуванням пропонованого синтезованого показника як ключового орієнтира збалансування поточної результативності та набуття потенціалу розвитку. У виконання теми увійшли сформульовані концептуальні засади системи контролінгу, які включають обґрунтовану систему інструментальних засобів, необхідних для формування систематизованої інформації в управлінні машинобудівними підприємствами в умовах трансформації вітчизняної економіки та міжнародної конкуренції підприємств галузі.

Застосування пропонованої системи контролінгу та добір інструментальних засобів дає змогу з вищим рівнем об'єктивності обґрунтовувати управлінські рішення щодо операційної діяльності та стратегії розвитку машинобудівних підприємств.

**Голова комісії:**

начальник НДЧ, к.т.н., доц.

Л. В. Жук

**Члени комісії:**

зав. відділу НОСНД, к.т.н.

Г. В. Лазько

заст. нач. відділу ПФВ

Т. М. Чулой

в.о. завідувача кафедри ММП, проф.

Л. І. Чернобай

доц. Бала. О. І.

виз. № 18 / 2018

виз 14.02.2018р.

## Довідка

про впровадження результатів дисертаційної роботи

ТзОВ "Тайм Енд Спейс" підтверджує, що розроблені при виконанні дисертаційної роботи Лемішовським В.І. науково-практичні положення з упровадження в управлінські процеси адаптивної системи контролінгу були використані у практичній діяльності ТзОВ "Тайм Енд Спейс". Зокрема для підвищення дієвості різних рівнів управління було використано:

1. рекомендації щодо формування системної інформаційної бази інструментарієм контролінгу, його функціональний зміст в координації управлінських процесів та підвищенні контрольних функцій за роботою структурних підрозділів;
2. Методичні положення стосовно підходів до побудови та організації в ТзОВ "Тайм Енд Спейс" контролінгової системи як основного управлінського інструментарію, який визнається адекватним для умов української економіки.

Впроваджені у практичну діяльність рекомендації і методичні положення створили передумови для вироблення більш раціональних управлінських рішень, спрямованих передусім на підвищення прибутковості та інвестиційної привабливості ТзОВ "Тайм Енд Спейс", що засвідчує про їх практичну дієвість.

Довідку видано для подання до спеціалізованої вченої ради із захисту дисертацій і вона не може виступати підставою для взаємних фінансових розрахунків.

Директор



Хомик Володимир Васильович





**КОНЦЕРН-ЕЛЕКТРОН**  
ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО

Код ЄДРПОУ: 13801109  
п/р 26008000020261 у ПАТ «ВІЕС Банк» м. Львова,  
МФО 325213, інд. под. № 138011013030, № свід. ПДВ 100341730

79018, Україна, м. Львів, вул. Стороженка, 32  
тел.: +38 032 239-53-14, факс +38 032 233-53-44  
web: www.electron.ua e-mail: info@electron.ua

21 05 2018 р. № 001/204

## Довідка

*про впровадження результатів наукових досліджень за тематикою розроблення контролінгової системи для ефективного управління машинобудівними підприємствами, отриманих здобувачем Львівського університету бізнесу і права Лемішовським Василем Івановичем при виконанні дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.*

Результати дисертаційного дослідження частково впроваджені у діяльності ПрАТ «Концерн-Електрон».

Сформульовані і обґрунтовані В.І. Лемішовським теоретико-методологічні і концептуальні положення, розроблені науково-методичні підходи і практичні рекомендації щодо вибору системи показників при побудові для української практики системи контролінгу як інструментарій управління дає змогу більш дієво впливати на ефективність діяльності, підвищувати інвестиційну привабливість підприємства.

Запропоновані автором інструментальні засоби, зведені в єдину контролінгову систему, дають змогу розширити інформаційну базу для моніторингу працівниками ключових факторів впливу на інвестиційну привабливість підприємства, ураховувати їх при формуванні цільових та інфраструктурних програм.

Використання авторських розробок дає підстави відзначити, що їх використання працівниками підприємства сприяє підвищенню рівня аналітичності при моніторингу й узагальненні факторів впливу на інвестиційну привабливість підприємства.

Президент  
Академік Академії ТН України  
Заслужений економіст України



Юрій Бубес

ТзОВ «КОМПАНІЯ ВЕЕМ-МЕТАЛАВТОПРОМ»

COMPANY VEEM METALAVTOPROM Ltd

Україна, м. Львів, 79035 вул. Зелена 149г.  
Тел: (032) 244 21 91.  
Факс: (032) 244 21 92  
E-mail: veem2005@ukr.net


**VEEM**

149, ZELENA str., LVIV, 79035 UKRAINE  
Phone (032) 244 21 91  
Fax (032) 244 21 92  
E-mail: veem2005@ukr.net

Вих. № 895  
від 18.05.2018 року

### Довідка

про використання у практичній діяльності результатів наукових розробок здобувача Львівського університету бізнесу та права Лемішовського В.І., отриманих при виконанні дисертаційної роботи

У практичну діяльність впроваджено сформульовану здобувачем адаптивну систему контролінгу, спрямовану на підвищення ефективності і систему відповідним для української практики управлінським інструментом. На практиці це дало змогу раціональніше скоординувати роботу структурних підрозділів і управлінських служб товариства, встановити для них чіткіші завдання і посилити контрольні функції за виконанням управлінських рішень.

Наведене дає підстави характеризувати сформульований у дисертаційній роботі Лемішовського В.І., концептуальний базис системи контролінгу дієвим засобом збалансування операційної раціональності управлінських процесів в умовах трансформаційної економіки. Практична апробація пропонованого підходу до добору окремих методів в систему контролінгу, а також використання рекомендованих для цього інструментальних засобів й обґрунтованих критеріїв ефективності дозволяє характеризувати сформульовану результативності і формування потенціалу розвитку вітчизняних підприємств машинобудування, ретранслятором забезпечення інвестиційної привабливості на структурні підрозділи і виконавців.

Цим підтверджуємо факт впровадження у практичну діяльність розробок, що наведені у дисертаційній роботі Лемішовського В.І., та їх дієвість у процесах управління ефективним функціонуванням машинобудівних підприємств. При цьому відзначаємо прикладний характер отриманих результатів для вітчизняних підприємств машинобудування, які здійснюють діяльність в умовах незбалансованої та непрогнозованої української економіки, що дає підстави пропонувати розробку адаптивної системи контролінгу до впровадження підприємствами машинобудівної галузі.

Рекомендації прийняті до впровадження на безоплатній основі.

Генеральний директор  
ТзОв «Компанія ВЕЕМ- Металавтопром»



Богдан Шевців





**ЛЬВІВСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ**

вул. Винниченка, 18, м. Львів, 79008, тел. (032) 299-91-00, факс (032) 261-23-99

www.loda.gov.ua, e-mail: kancel@loda.gov.ua, Код ЄДРПОУ 00022562

№ \_\_\_\_\_

На № \_\_\_\_\_

від \_\_\_\_\_

18 травня 2018 р.

№ 5/18-3775/0/2-18/1-10

**ДОВІДКА**

про використання результатів наукових досліджень за тематикою розроблення контролінгової системи для ефективного управління машинобудівними підприємствами, отриманих здобувачем Львівського університету бізнесу і права Лемішовським Василем Івановичем при виконанні дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.

Львівська обласна державна адміністрація повідомляє, що результати дисертаційної роботи Лемішовського Василя Івановича використовуються в поточній діяльності установи. Так, запропоновані автором інструментальні засоби, зведені в єдину контролінгову систему, дають змогу розширити інформаційну базу для моніторингу працівниками адміністрації ключових факторів впливу на інвестиційну привабливість підприємств машинобудівного сектору економіки області, ураховувати їх при формуванні цільових та інфраструктурних регіональних програм.

Впровадження авторських розробок дає підстави відзначити, що їх використання працівниками обласної адміністрації сприяє підвищенню рівня аналітичності при моніторингу й узагальненні факторів впливу на інвестиційну привабливість машинобудівних підприємств, які здійснюють свою діяльність на території області.

Перший заступник голови  
облдержадміністрації

**Р. Т. Замлинський**

0844



**Приватний вищий навчальний заклад  
«ЛЬВІВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІЗНЕСУ ТА ПРАВА»**

вул. Кульпарківська, 99, Львів 79021, тел. (+38032) 292-87-08, ел. пошта: Bussiness\_law@ukr.net  
99, Kulparkivska Str., L'viv, 79021, tel. (+38032) 292-87-08, e-mail: Bussiness\_law@ukr.net

10.05.18 № 0844

на № \_\_\_\_\_

Довідка

про участь та використання результатів дисертаційного дослідження  
здобувача Львівського університету бізнесу та права  
Лемішовського Василя Івановича  
на тему: "Розвиток контролінгової діяльності машинобудівних підприємств"

Цим засвідчуємо, що окремі положення, висновки та рекомендації дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук Лемішовського Василя Івановича знайшли своє відображення у процесі розробки комплексної науково-дослідної теми Львівського університету бізнесу та права "Підвищення конкурентоспроможності підприємств та ефективності використання їх виробничого і кадрового потенціалу", відповідно до постанови Президії НАН України № 179 від 20.12.2013 р. "Про Основні наукові напрями та найважливіші проблеми фундаментальних досліджень у галузі природничих, технічних і гуманітарних наук НАН України на 2014–2018 роки" (п. 3.1.13 – Економіка підприємства та управління виробництвом).

Ректор



*Ф. В. Горбонос*  
Ф. В. Горбонос