
УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

УДК 005.591.3

О. І. Гарафонова, к.е.н., доцент

**КОНТРОЛІНГ: КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ТА МЕХАНІЗМ ЗДІЙСНЕННЯ ЗМІН
В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Анотація. У статті розглянуто підходи щодо визначення поняття «контролінг», узагальнено основні концептуальні підходи до даного визначення. Обґрунтовано моделі контролінгу (англійська та німецька) з перерахуванням особливостей їхнього функціонування. Також виокремлено функції контролінгу на підприємстві та представлено роль контролінгу у процесі реалізації основних функцій менеджменту. Дано характеристику факторам впровадження контролінгу в Україні. Наведено механізм здійснення змін в управлінні за рахунок реалізації елементів оперативного та стратегічного контролінгу.

Ключові слова: контролінг, функції контролінгу, система контролінгу.

О. И. Гарафонова, к.э.н., доцент

**КОНТРОЛЛИНГ: КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ И МЕХАНИЗМЫ
ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ИЗМЕНЕНИЙ В УПРАВЛЕНИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ
ОТЕЧЕСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

Аннотация. В статье рассмотрены подходы к определению понятия «контроллинг», обобщены основные концептуальные подходы к данному определению. Представлены модели контроллинга (английская и немецкая) с особенностями их функционирования. Также изложены функции управления компанией и представлена роль контроллинга в реализации основных функций управления. Охарактеризованы факторы внедрения контроллинга в Украине. Предоставлен механизм для изменения управления за счет внедрения элементов оперативного и стратегического контроллинга.

Ключевые слова: контроллинг, функции контроллинга, система контроллинга.

O. I. Garafonova, candidate of economic sciences, associate professor

**CONTROLLING: CONCEPTUAL APPROACHES AND MECHANISMS OF IMPLEMENTATION
OF CHANGES IN MANAGEMENT ACTIVITIES OF DOMESTIC ENTERPRISES**

Abstract. The approaches to the definition of the concept of "controlling" are considered and the basic conceptual approaches to the given definition are generalized in the article. The model of controlling (English and German) with the features of their functioning are presented. The functions of controlling the company are stated and the role of controlling in the implementations of the basic functions of Management are presented. The factors of controlling implementation in Ukraine are characterized. The mechanism for changes in management at the expense of implementation of items of operational and strategic controlling is provided.

Keywords: controlling, functions of controlling, system of controlling.

Актуальність теми дослідження. Сучасний контролінг заснований на філософії прибутковості, формуванні адекватної стратегії і тактики компанії, створенні адекватної інформаційної системи; усвідомленні циклічності контролінгу, тому виникає необхідність обґрунтувань можливих шляхів управління підсистемою контролінгу на прикладі вітчизняних підприємств.

Постановка проблеми. Нестабільність середовища функціонування бізнес-одиниць, посилення конкурентних відносин на світових і вітчизняних фінансових ринках, стрімкий розвиток інноваційних технологій, зростання диверсифікованості бізнесу, складність самих бізнес-процесів та інші фактори зумовили необхідність застосування новітніх підходів щодо формування загальної сис-

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

теми менеджменту підприємства, зокрема банківських установ, яка має включати підсистему контролінгу, або хоча б уособлювати в собі окремі її елементи. З цієї точки зору важливим є визначення поняття «контролінг» з урахуванням сучасних тенденцій розвитку вітчизняних підприємств, визначення особливостей моделей контролінгу та групування функцій контролінгу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок у розвиток теорії контролінгу зробили західні вчені-економісти І. Ансофф, Ю. Вебер, А. Дайле, Е. Майєр, М. Мескон, Р. Манн, Г. Піч, М. Постер, Т. Райхман, К. Серфлінг, Х. Фольмут, Д. Хан, К. Хомбург, П. Хорват, У. Шеффер, Б. Шрайт, а також такі вчені-економісти України, як: О. Амоша, С. Аптекарь, О. Ананькін, В. Анташов, І. Балабанов, О. Благодатний, М. Білуха, І. Булеєв, С. Голов, Т. Головін, О. Градов, Г. Губерна, Д. Гулін, Н. Гладких, С. Голов, С. Данілочкін, Н. Данілочкіна, В. Івашкевич, А. Криклій, Ю. Лисенко, Ю. Макогон, О. Максименко, С. Петренко, Л. Попова, М. Пушкар, В. Савчук, Г. Семенов, В. Сопко, Л. Сухарева, О. Терещенко, М. Чумаченко, Н. Шульга, Г. Уварова, Е. Уткін та ін. Загалом, теоретичні здобутки концепції вітчизняного контролінгу стали надбанням з перекладених робіт німецьких вчених. Але в умовах нестабільних сучасних інтеграційних процесів ця проблема залишається не досить вивченою та обґрунтованою.

Виклад основного матеріалу. Розвиток контролінгу породив низку тлумачень цього терміну, але спершу надамо історичну характеристику його походження. Термін «контролінг» походить від англійського «to control», яке в економічному розумінні означає управління, спостереження, регулювання, контроль [1].

З самого початку дослідження контролінг був націлений перш за все на фінансові показники діяльності, а контролери виконували роль ревізорів та фінансових аналітиків на підприємстві.

Поширення теорії контролінгу на європейську частину принесло в собі низку змін, адже закордонні зразки та місцеві уявлення про облік та аудит виявилися неспроможними перед глобалізуючою економікою. В результаті з'явилася європейська модель контролінгу з центром розвитку у Німеччині. На сьогодні виділяють **дві системи контролінгу**, залежно від центру-країни розвитку, а саме: **американську та німецьку**.

І. А. Григораш виокремлює наступні концептуальні підходи до вивчення контролінгу, розподіляючи їх за часовим параметром розвитку концепції [2]:

- ✓ концепція, орієнтована на систему управлінського обліку (30-ті роки ХХ ст.);
- ✓ концепція, орієнтована на управлінську інформаційну систему (80-ті роки ХХ ст.);
- ✓ концепція, орієнтована на систему управління (з акцентом на планування і контроль та з акцентом на координацію) (90-ті роки ХХ ст.);
- ✓ концепція, орієнтована на процес прийняття управлінських рішень (XXI ст.).

Згідно з **першою концепцією**, контролінг розглядається як інструмент вдосконалення системи документообороту, орієнтований на управління витратами з використанням інформаційних технологій. Прихильниками цієї концепції є такі представники німецької школи – Р. Манн, Е. Майєр, Х. Фольмут. Зокрема, Майєр Е. пропонує обмежити контролінг допоміжними контрольними та координаційними завданнями на базі даних управлінського обліку, що свідчить про вузьке розуміння сутності контролінгу

Друга концепція характеризує контролінг як загальну управлінську інформаційну систему. Вона виходить за межі підходу, орієнтованого на управлінський облік, оскільки охоплює всю цільову систему підприємства, включаючи не лише дані бухгалтерського обліку, але й якісні показники діяльності. Змінюється рівень прийняття управлінських рішень: від оперативного до стратегічного.

Фундаторами **третьої концепції** (з акцентом на планування та контроль) вважають Д. Хана і П. Хорвата. Погляди Д. Хана [3] базуються на засадах школи наукового управління, що розглядає процесний підхід до управління у послідовності циклів планування, організації, контролю, мотивації, а саме – загальних функцій менеджменту.

Основним завданням контролінгу є сприяння досягненню цілей підприємства шляхом інформаційного забезпечення процесу планування, моніторингу діяльності, системної організації і координації. Д. Хан [3] розрізняє стратегічний та оперативний контролінг, пропонує методіку їхнього узгодження у сфері виробничих завдань.

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

У межах **четвертої концепції** основною функцією контролінгу є підтримка прийняття управлінських рішень, причому контролінг не лише координує цей процес, але й пропонує власну методологію й методику координації.

Вивчення різноманітних підходів до економічного змісту поняття контролінгу вплинуло і на формування окремих напрямів концепції за напрямками діяльності підприємства: маркетинг-контролінг, персонал-контролінг, фінансовий контролінг, контролінг в антикризовому управлінні, контролінг інвестицій, контролінг логістики, контролінг виробництва.

Неоднозначність тлумачення поняття контролінг різними авторами дозволяє зробити висновок про постійний розвиток концепції та наповнення її все новими значеннями та підходами, зокрема з акцентом розвитку нестабільного зовнішнього середовища.

З цієї точки зору, ми можемо виділити такі причини вказаного різноманіття тлумачення терміну «контролінг»:

- тривалий процес розвитку та наявність різних концепцій (шкіл);
- еволюція розуміння з розвитком потреб суспільства, науки та техніки;
- автори акцентують увагу на різних аспектах контролінгу;
- різні підходи відрізняються співвідношенням теоретичного обґрунтування та прикладних досліджень;
- прихильність авторів до різних шкіл організаційного управління.

З урахуванням вказаних визначень, слід зауважити, що з нашої точки зору для вітчизняних підприємств **«контролінг»** - це фінансово-економічна система підприємства, яка охоплює функції планування, контролю, аналізу, координації, внутрішнього консалтингу та загального інформаційного забезпечення, що використовує спеціфічний фінансовий інструментарій задля функціональної підтримки керівництва підприємства (власників та всього персоналу) в постійно змінних господарських умовах для досягнення ефективного довгострокового функціонування організації.

Факторами впровадження контролінгу в Україні, на нашу думку, є такі:

- нестабільність як зовнішніх (інтернаціоналізація економічного життя, загострення конкуренції на внутрішніх і світових ринках і т.д.), так і внутрішніх (обсяги виробництва, заборгованості по зарплаті, пошук надійних партнерів і постачальників) факторів, що висувають додаткові вимоги до системи керування підприємством;
- необхідність пошуку все більше нових і створених систем управління, що забезпечують гнучкість і надійність функціонування підприємства. А це, у свою чергу, припускає визначення механізмів координації усередині системи управління;
- істотні зміни в організації й методології системи інформаційного забезпечення;
- необхідність обґрунтування та порівняльної оцінки різних варіантів управлінських рішень.

Школа управління розглядає контролінг з різних позицій та поглядів (див. табл. 1):

Таблиця 1

Узагальнення підходів до трактування терміну контролінг різними авторами

Сутність підходу
як інтегруючу і координуючу підсистему контуру управління;
як функцію підтримки процесу управління (як інформаційну підтримку управління);
як функцію підтримки процесу управління (як інформаційну підтримку управління);
як систему управління, що інтегрує управління різними аспектами і параметрами діяльності підприємства;
як саморегулюючу систему методів та інструментів, що спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства і включає інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг;
як систему, що підтримує стратегічне і тактичне прогнозування та планування діяльності підприємства на основі активного використання комплексного інформаційного банку даних;
як функцію управління, що полягає у рефлексії рішень, які стосуються інших управлінських функцій, і рефлексії, що виходить за межі тієї або іншої функції, і всередині функціонального узгодження цих рішень.

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Система контролінгу залежно від країни розвитку поділяється на дві: американську та німецьку.

Згідно з американською моделлю, контролінг (управлінський облік) представлений системою планування, інформаційного менеджменту, супроводжується проведенням спеціальних економічних розрахунків, внутрішньою ревізією тощо.

Основними характеристиками американської моделі є наступні:

- носить назву "управлінський облік", а спеціалістів, які ним займаються, називають контролерам;
- модель, орієнтована на швидку реакцію на вимоги ринку та задоволення потреб клієнтів;
- контролери у США відповідають за виконання функцій фінансового обліку, наповнення основних компонентів інформаційних систем, а також несуть відповідальність за фінансові системи підприємства, аспекти фінансового менеджменту та елементи фінансової звітності підприємства.

Натомість ключовими характеристиками німецької моделі є такі:

- є якісно новим явищем в управлінні підприємством;
- спирається на "виробничу" бухгалтерію (яка виділяється поряд з фінансовою), термін "управлінський облік" не використовується;
- орієнтована на розв'язання конкретних економічних завдань, сервісну підтримку основних функцій менеджменту;
- має місце певна академізація контролінгу, прагнення створення теоретично цілісної системи.

Функції американської та німецької моделей представлені на рис. 1.

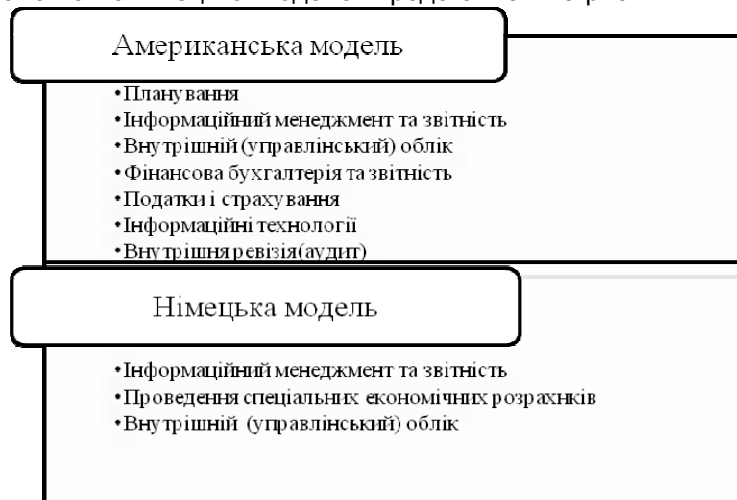


Рис. 1. Функції американської та німецької моделей контролінгу

Із врахуванням вищевикладеного та в результаті дослідження [1-3] контролінг за цільовим спрямуванням поділяється на стратегічний, оперативний та фінансовий.

Стратегічний контролінг - це сервісно-економічне забезпечення менеджменту щодо досягнення стратегічних цілей підприємства, координація функцій стратегічного планування, контролю та системи стратегічного інформаційного забезпечення.

Метою стратегічного контролінгу є визначення тенденцій майбутнього, виявлення потенціалу та загроз розвитку підприємства.

Оперативний контролінг - це сервісно-економічне забезпечення менеджменту щодо досягнення тактичних та оперативних цілей підприємств, координація процесів планування, оперативного контролю, обліку та звітності при підтримці сучасної інформаційної системи.

Головною метою оперативного, або тактичного, контролінгу є створення ефективної системи управління та оцінки поточної діяльності банку у площині «витрати - прибуток». Причому така

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

оцінка ґрунтується на результатах порівняння фактичних значень із запланованими як у цілому по банку, так і в розрізі окремих бізнес-процесів.

Існують різні точки зору науковців з приводу розподілу інструментарію контролінгу. Більшість науковців сходяться у своїх поглядах на розподіл інструментарію залежно від цільового спрямування або ж часового параметру. На рис. 2 наведено перелік типових інструментів підсистем стратегічного та оперативного контролінгу.

Під **фінансовим контролінгом** прийнято розуміти функціональну систему планування, контролю, аналізу відхилень, координації, внутрішнього консалтингу та загального інформаційного забезпечення керівництва підприємством. Підсистема фінансового контролінгу на підприємстві означає, що безпосередньо не приймають рішення, а здійснюють їхню підготовку, функціональну та інформаційну підтримку і контроль за реалізацією. Інформаційне забезпечення менеджменту повинно здійснюватися у зрозумілій для користувачів формі. З цією метою відповідна інформація спочатку обробляється, узагальнюється, аналізується і подається користувачам у формі звітів, доповідних записок, презентацій, рекомендацій, прогнозів тощо. Однією з основних цілей фінансового контролінгу є орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку та вартості капіталу власників при мінімізації ризику і збереженні ліквідності та платоспроможності підприємства.



Рис. 2. Інструменти здійснення контролінгу [4]

Фінансовий контролінг функціонує як окрема концепція з її поділом на оперативний фінансовий контролінг та стратегічний. Під стратегічним фінансовим контролінгом розуміють комплекс функціональних завдань, інструментів і методів довгострокового (три і більше років) управління фінансами, вартістю та ризиками. Вважається, що часовий горизонт стратегічного контролінгу необмежений. Головною метою оперативного фінансового контролінгу є організація системи управління досягненням поточних (короткострокових) фінансових цілей підприємства.

Отже, основною метою контролінгу на вітчизняному підприємстві є формування у менеджерів сучасних концептуальних основ управління підприємством на базі інтегрування та спрямування діяльності різних служб та підрозділів підприємств на досягнення оперативних і стратегічних цілей. Діяльність контролера повинна націлюватися на повне використання внутрішніх можливостей підприємства.

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

На підприємстві повинна бути сформована підсистема контролінгу, яка повинна забезпечити:

- взаємозв'язок контролінгу практично з усіма функціями управління;
- взяти під контроль витрати підприємства як основний об'єкт управління в системі контролінгу;
- організувати і забезпечити функціонування на підприємстві центрів витрат, прибутку, виручки та інвестицій;
- впровадити системи стандарт-кост і директ-костінг;
- постійно проводити аналіз витрат на виробництві.

Результати функціонування системи контролінгу дозволяють розробляти заходи і обґрунтовувати управлінські рішення, з орієнтацією останніх на покращення результатів підприємницької діяльності.

Функції контролінгу зумовлюються визначеними цілями підприємства та охоплюють ті види управлінської діяльності, які забезпечують досягнення цих цілей. Серед спеціалістів консенсусу з цього приводу немає.

Загалом до функцій контролінгу належать такі: фінансова стратегія, прогнозування, планування, фінансовий аналіз, координація, внутрішній консалтинг, бюджетування, аналітична, інформаційна, методична, контрольна, консультаційна, комунікаційна, інноваційна, планова, фінансовий контроль, ревізія, оцінка ризиків, система раннього попередження і реагування, прогнозування і попередження банкрутства.

Визначення основних функцій контролінгу в рамках основних функцій менеджменту подається на рис. 3.

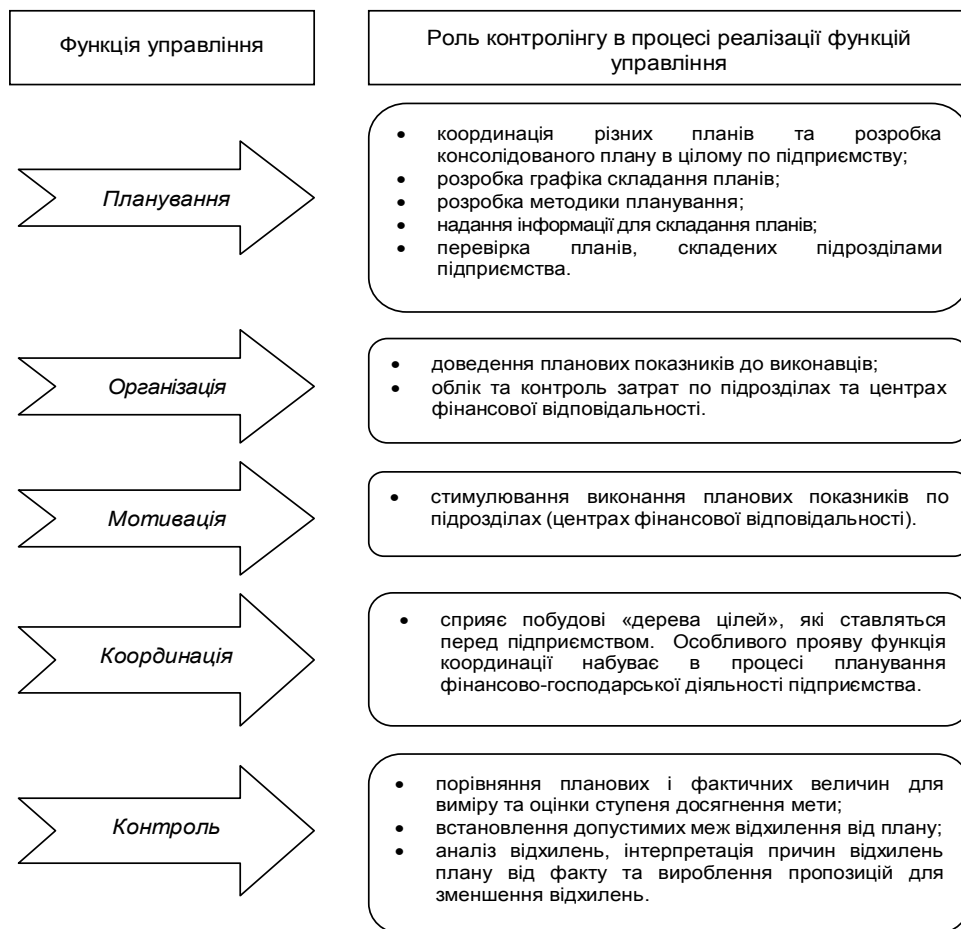


Рис. 3. Роль контролінгу в процесі реалізації основних функцій менеджменту

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Контролінг спрямований насамперед на підтримку управлінських рішень. Перебуваючи на перетині функцій управління, контролінг займає особливе місце в системі керування, синтезуючи та пов'язуючи всі управлінські функції, інтегрує та координує їх, але не підмінює жодну з них.

Окремою специфічною функцією підсистеми є аналіз рішень, де здійснюються наступні дії:

- участь у розробці архітектури управлінської інформаційної системи (постановка задач для програмістів);
- збір найбільш значних даних для прийняття управлінських рішень;
- консультації з вибору корегуючих заходів й управлінських рішень;
- розробка інструментарію для планування, контролю прийняття управлінських рішень.

Перелік функцій контролінгу (рис. 3) не є універсальними та обов'язковим до виконання абсолютно в усіх компаніях. На нашу думку, обсяг реалізованих на підприємствах функцій контролінгу залежить від наступних факторів: фінансово-економічного стану підприємства; розуміння керівництвом або власниками підприємства важливості й корисності впровадження функцій контролінгу; розміру підприємства (чисельність зайнятих, обсяг виробництва); рівня диверсифікованості виробництва; виду економічної діяльності підприємства; сформованого рівня конкуренції; кваліфікації співробітників підсистеми контролінгу.

Натомість, запропоноване нами визначення контролінгу стосується більше саме фінансового контролінгу, тому і зупинимося саме на функціях цього виду контролінгу більш детально (див. рис. 4).

ОБЛІК	<ul style="list-style-type: none"> • Збір й обробка інформації. • Розробка й ведення системи внутрішнього обліку. • Уніфікація методів і критеріїв оцінки діяльності організації й підрозділів
ПЛАНУВАННЯ	<ul style="list-style-type: none"> • Інформаційна підтримка при розробці базисних планів (продажів, виробництва, інвестицій, закупівель). • Формування й удосконалювання всієї "архітектури" системи планування. • Установлення потреби в інформації часі для окремих кроків процесу планування. • Координація процесу обміну інформацією. • Координація й агрегування окремих планів за часом і змістом. • Перевірка пропонованих планів на повноту й реалізуємість. • Складання зведеного плану підприємства.
КОНТРОЛЬ І РЕГУЛЮВАННЯ	<ul style="list-style-type: none"> • Визначення величин, контрольованих у тимчасовому й змістовному розрізах. • Порівняння планових і фактичних величин для виміру й оцінки ступеня досягнення мейл. • Визначення припущених границь відхилень величин. • Аналіз відхилень, інтерпретація причин відхилень плану від факту й вироблення й вироблення пропозицій для зменшення відхилень.
ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	<ul style="list-style-type: none"> • Розробка архітектури інформаційної системи. • Стандартизація інформаційних носіїв і каналів. • Надання цифрових матеріалів, які дозволили б здійснити контроль і керування організацією. • Збір і систематизація найбільш значимих для прийняття рішень даних. • Розробка інструментарію для планування, контролю й прийняття рішень. • Консультації на вибір коригувальних заходів і рішень. • Забезпечення економічності функціонування інформаційної системи.
СПЕЦІАЛЬНІ ФУНКЦІЇ	<ul style="list-style-type: none"> • Збір й аналіз даних про зовнішнє середовище: ринки грошей і капіталів, кон'юнктура галузі, урядові економічні програми. • Порівняння з конкурентами. • Обґрунтування доцільності злиття з іншими фірмами або відкриття (закриття) філій. • Проведення калькуляції для особливих замовлень.

Рис. 4. Сутнісна характеристика функцій фінансового контролінгу [складено на основі 3, 5]

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Висновки. Контролінг здійснюється на основі низки принципів, а саме: інтеграції, стандартизації, регулювання, комплексності, ефективності.

Основною метою контролінгу на вітчизняному підприємстві є формування у менеджерів сучасних концептуальних основ управління підприємством на базі інтегрування та спрямування діяльності різних служб та підрозділів підприємств на досягнення оперативних і стратегічних цілей. Діяльність підсистеми контролінгу та діяльність контролера на підприємстві повинна націлюватися на повне використання внутрішніх можливостей підприємства.

Література

1. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Под ред. Н. Г. Данилочкиной. - М. : ЮНИТИ, 2001. 279 с.
2. Григораш І. О. Контролінг як сучасна система управління підприємством / І. О. Григораш // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - №11. – С. 96-106.
3. Хан Д. Планирование и контроль: концепции контроллинга : пер. с нем. / Д. Хан; под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. - М. : Финансы и статистика, 1997. - 800 с.
4. Карцева В. В. Систематизація інструментарію контролінгу на підприємстві: теретичний аспект / Карцева В. В. // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – №1. – С. 118–127.
5. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз: навч. посіб. / Н. В. Тарасенко. – [3-тє вид., перероб.]. – Львів: Новий Світ – 2000, 2004. – 344с.

References

1. Danilochkina, N. G. (Ed.) (2001). *Kontrolling kak instrument upravleniya predpriyatiem [Controlling as a management tool of the enterprise]*. Moscow: Yuniti [in Russian].
2. Hryhorash, I. O. (2010). *Kontrolinh yak suchasna systema upravlinnia pidpriemstvom [Controlling as a current management system of the enterprise]*. *Aktualni problemy ekonomiky – Actual problems of economics*, 11, 96-106 [in Ukrainian].
3. Khan, D. (1997). *Planirovaniye i kontrol: kontseptsii kontrollinga [Planning and control: the concept of controlling]* (Trans.). Moscow: Finansy i Statistika [in Russian].
4. Kartseva, V. V. (2010). *Systematyzatsiia instrumentariiu kontrolinhu na pidpriemstvi: teretychnyi aspekt [Systematization of controlling tools in the enterprise: theoretical aspects]*. *Zbirnyk naukovykh prats Natsionalnoho universytetu derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy – Collected scientific articles of National University of the State Tax Service of Ukraine*, 1, 118-127 [in Ukrainian].
5. Tarasenko, N. V. (2004). *Ekonomichnyi analiz: navch. posib. [Economic analysis: tutorial]*. Lviv: Novyi svit [in Ukrainian].

Надійшла 13.02.2014