

ОРГАНІЗАЦІЯ ОПЕРАТИВНОГО ТА СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ В УМОВАХ ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ

Куцик П. О., Остап'юк Н. А.

1. Вступ

На сучасному етапі розвитку системи обліку надзвичайно актуальним є питання організації процесу управління підприємством щодо упередження та нейтралізації небезпек, загроз та ризиків, а також актуалізації потенційних можливостей та переваг підприємства щодо забезпечення економічної безпеки для підвищення ефективності його функціонування. Для цього на підприємстві необхідно сформувати систему попередження ризиків з метою ефективного управління підприємством. В такій ситуації визначальним є запобігання ризикам, а не їх усунення. Превентивна політика є значно економічнішим заходом, а також дозволяє дотримуватися стратегії управління без додаткових витрат, дотримуючись стратегічних цілей. Ефективність функціонування й безпосередньо існування підприємств прямо залежать від ступеню захищеності їх економічних інтересів, чим значною мірою визначається економічна безпека держави в цілому. Таким чином, управління діяльністю необхідно організовувати таку систему управління, яка б реагувала на існуючі ризики та створювала оболонку превентивних заходів.

Одним з найбільш дієвих інструментів системи управління підприємством в контексті нейтралізації небезпек, загроз, ризиків та забезпечення економічної безпеки суб'єкта господарювання на сьогодні є контролінг. Саме завдяки ефективно побудованій системі стратегічного та оперативного контролінгу підприємство зможе підвищити рівень економічної безпеки, забезпечити оперативне попередження можливої кризової ситуації на підприємстві, адекватно оцінити рух підприємства відносно обраної стратегії, узгодити роботу усіх елементів системи управління тощо.

2. Об'єкт дослідження та його технологічний аудит

Об'єктом дослідження виступає система контролінгу та його види через призму забезпечення економічної безпеки підприємства. Досвід підприємств країн Західної Європи, особливо Німеччини, вказує на дієвість і ефективність впровадження контролінгу, який забезпечує, а в окремих випадках, стимулює роботу усього управлінського механізму. Разом з тим, застосування контролінгу на вітчизняних підприємствах потребує розуміння його сутності та визначення співвідношення з уже існуючими підсистемами бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу і можливості імплементації.

3. Мета та задачі дослідження

Мета статті полягає у визначенні місця, ролі та значення контролінгу (зокрема, стратегічного та оперативного) в системі управління суб'єктом господа-

рування, в тому числі й через призму дослідження особливостей використання інструментарію контролінгу в контексті його субсфер.

Для досягнення поставленої мети дослідження визначено такі наукові завдання:

- 1) дослідити відмінності між стратегічним та оперативним контролінгом;
- 2) ідентифікувати об'єкти контролінгу, в тому числі в розрізі стратегічного та оперативного контролінгу;
- 3) надати пропозиції щодо інструментарного забезпечення контролінгу та його зв'язку з об'єктами контролінгу;
- 4) акцентувати увагу на особливостях побудови системи стратегічного та оперативного контролінгу.

4. Дослідження існуючих рішень проблеми

Значний внесок у розвиток теорії та практики в цілому системи управління підприємством та контролінгу зробили такі закордонні вчені, як: [1–5], які заклали теоретичні основи концепції контролінгу, а також [6–8], які також акцентували увагу на уточненні і розвитку контролінгу, як сфери науки і виду практичної діяльності.

Розвитку елементів системи контролю (об'єктів, суб'єктів, елементів, сфер тощо), а також уточненню категорійно-понятійного апарату, присвячено праці таких вітчизняних науковців, як: [9–11] та інші. Однак залишаються й до сьогодні не вирішеними ряд проблемних питань в частині тлумачення ролі контролінгу в системі управління економічною безпекою підприємства, ідентифікації об'єктів контролінгу та його інструментів, меж та особливостей використання стратегічного та оперативного контролінгу з метою підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

5. Методи досліджень

В процесі дослідження були застосовані загальнонаукові методи і специфічні методи економічного аналізу, в тому числі аналіз та синтез, метод логічного узагальнення, аналогії, порівняльного співставлення, монографічний та графоаналітичний методи.

6. Результати досліджень

Швидкість бізнес-процесів в епоху інформатизації обумовлює потребу у системі управління, яка б превентивно реагувала на можливі загрози. При цьому дієвість такої системи управління спрямована на попередження наслідків можливих ризиків, однак, дію в межах визначеної стратегії розвитку підприємства.

Розглядаючи проблему забезпечення економічної безпеки за допомогою використання системи контролінгу, у спеціальній літературі відзначено, що певними напрямками економічної безпеки повинен займатися той чи інший підрозділ. Це справедливо. Однак у діяльності вказаних підрозділів повинна бути єдина спільна мета і чітка комунікація: з метою збалансованого функціонування підприємства. Отже, знову повертаємося до необхідності визначення цілей підприємства та узгодження між собою усіх напрямів управлінської діяльності. В даному випадку виникає проблема узгодження стратегічних і тактичних ці-

лей. І основним призначенням системи контролінгу в корпоративних структурах є підпорядкування поточних дій стратегічним цілям. Залежно від цього виділяють стратегічний і оперативний контролінг.

За результатами аналізу визначення оперативного і стратегічного контролінгу стратегічний контролінг слід визначити як систему засобів і методів, що дозволяють своєчасно встановити причини відхилення в досягненні стратегічних цілей діяльності підприємства, які забезпечують довготривале функціонування підприємства, з метою формування інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів. На відміну від стратегічного контролінгу оперативний контролінг регулює і підтримує рівень ефективності поточної системи управління підприємством, з метою формування інформації для внутрішніх користувачів. При цьому необхідно зацентрувати увагу на тому, що оперативний і стратегічний контролінг функціонують у нерозривному зв'язку: оперативний контролінг як інструмент регулювання управлінських процесів повністю підпорядкований завданням розвитку, передбаченим у стратегії підприємства. Одночасно результати контролінгу оперативного впливають на загальну стратегію, оскільки поточні процеси можуть показати проблеми і невідповідності у визначених цілях. Основа такої ефективної взаємодії – у правильно визначених об'єктах впливу – об'єктах контролінгу.

Об'єктом системи контролінгу є – фактори виробництва, процеси показники ефективності їх використання та організації, потенціал підприємства (чисельність, основні засоби, потужність обсяг виробництва і збуту тощо), а також показники фінансового стану у порівнянні з прогнозованими [11]. За іншим підходом основними об'єктами контролінгу є витрати підприємства і центрів відповідальності, в яких відбувається накопичення витрат і формування доходів [12].

Проаналізувавши навчально-довідкову літературу було систематизовано погляди дослідників, щодо об'єкту контролінгу (табл. 1).

Узагальнення вказаних думок дає підстави зробити висновок про ототожнення об'єктів обліку, контролю, аналізу, зокрема, з контролінгом. Однак справедливості таких думок є досить спірною. Контролінг впливає на перебіг господарських процесів, ефективність використання господарських засобів та впровадження та супроводження окремих напрямів діяльності (науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи, технологічна підготовка виробництва). Проте слід визнати, що об'єктом контролінгу є управлінські процеси. Принаймні в корпоративних структурах.

Таблиця 1

Об'єкти контролінгу

Об'єкт контролінгу	Пушкар, М. С. [11]	Яковлев, Ю. П. [13]	Сухарева Л. А. [12]	Шепітко Г. Ф [14]	Ореховський П. А. [15]	Ананькіна Е. А. [16]	Кармінський А. М. [17]	Фалько С. Г. [18]	Попова Л. В. [19]	Портна О. В. [20]	Фольмут Х. Й. [21]	Deuyhe A. [6]	Хорваг П. [22]	Слуцкин М.Л. [23]
1. Матеріально-технічне забезпечення	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.1. грошові кошти, необоротні і нематеріальні активи	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.2. персоналу і заробітної плати	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
1.3. запаси	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+
1.4. трудові, матеріальні та фінансові ресурси	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.5. ринок постачання матеріально-технічних ресурсів	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+
1.6. політика взаємовідносин з постачальниками	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+
2. Господарські процеси	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2.1. постачання (логістика)	+	-	-	-	-	-	+	+	-	-	+	-	-	-
2.2. виробництво	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+
2.3. збут	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-
2.4. інвестування	+	+	-	+	-	-	+	+	-	-	+	+	+	-
3. Функціональні напрями діяльності	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3.1. інноваційна діяльність	+	-	-	-	-	-	+	+	+	-	-	-	-	-
3.2. маркетинг, менеджмент	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
3.3. фінансова діяльність	+	+	-	-	-	-	+	+	+	+	+	+	+	-
3.4. інвестиційна діяльність	+	+	-	-	-	-	+	+	-	+	-	-	-	-
4. Витрати (Витрати)	-	+	+	+	-	+	-	-	+	+	+	+	+	-
5. Науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи, технологічна підготовка виробництва	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5.1. науково-дослідні роботи	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
5.2. технічне проектування	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
5.3. технологічна підготовка виробництва	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+

Примітка. Курсивом виділено об'єкти стратегічного контролінгу.

У даний час, як показали дослідження, проведені автором, належним чином не вирішені питання інструментарного забезпечення контролінгу та його зв'язку з об'єктами контролінгу. У багатьох публікаціях в якості найбільш використовуваних розглядаються маржинальний аналіз (аналіз сум покриття) і аналіз відхилень фактичних значень показників від їх планових (нормативних) величин. У кращому випадку робиться спроба диференціації інструментів контролінгу з точки зору оперативного або стратегічного рівнів їх функціонування, без урахування того, що в рамках зазначених складових можуть вирішуватися досить різноманітні завдання. За результатами дослідження встановлено, що процедури контролінгу, що проводяться з метою підтримки управління підприємством, необхідно здійснювати, використовуючи систему аналітичних інструментів, при цьому повинен бути встановлений чіткий взаємозв'язок між завданнями (субсферами) контролінгу та інструментами, які забезпечують їх рішення.

У табл. 2 представлена розроблена система аналітичних інструментів, з якої видно, що, з одного боку, окремі сфери контролінгу (завдання) використовують кілька інструментів (у першу чергу, контролінг витрат), а з іншого боку, деякі аналітичні інструменти дозволяють вирішувати досить різноманітні завдання.

Таблиця 2

Інструменти контролінгу та особливості їх застосування в контексті субсфер контролінгу

Субсфери (задачі) контролінгу	Інструменти контролінгу
Контролінг технічного проектування	Функціонально-вартісний аналіз
Контролінг технологічної підготовки виробництва	Функціонально-вартісний аналіз
Контролінг потреб в матеріально-технічних ресурсах	Маржинальний аналіз, Факторний аналіз відхилень
Контролінг витрат на запаси матеріально-технічних ресурсів	Аналіз кривої досвіду, Аналіз ефекту масштабів
Контролінг ринку постачання матеріально-технічних ресурсів та політики взаємовідносин з постачальниками	Аналіз витрат на запаси товарно-матеріальних цінностей, ABC-аналіз, XYZ-аналіз; аналіз “витрат замін постачальника”, Аналіз доцільності системи “точно в строк”
Контролінг витрат на виробництво	Функціонально-вартісний аналіз, Система контрольних запитань, Факторний аналіз відхилень, ABC-аналіз, XYZ-аналіз, Аналіз доцільності системи “точно в строк”, Аналіз розподілу накладних витрат, Аналіз кривої досвіду, Аналіз ефекту масштабів, Аналіз витрат на якість, <i>Аналіз життєвого циклу</i> , Фінансовий аналіз (ретроспективний, поточний), <i>Фінансовий аналіз (перспективний)</i> , <i>Економетричні методи</i> , Бюджетування, Лінійне програмування, Мережеве планування, “Кайзен-костинг”, CVP-аналіз, EOQ-модель, Аналіз вузьких місць, JIT
Контролінг виробничих можливостей (потужностей)	Маржинальний аналіз
Контролінг вартості якості	Функціонально-вартісний аналіз, Факторний аналіз відхилень, Аналіз кривої досвіду, Аналіз витрат на якість, Фінансовий аналіз (ретроспективний, поточний), <i>Аналіз потенціалу</i> , <i>Аналіз конкуренції</i> , <i>Фінансовий аналіз (перспективний)</i>
Контролінг продуктової політики	Сегментарний аналіз, <i>Аналіз життєвого циклу</i> , Аналіз стратегічних розривів, <i>Портфельний аналіз</i>
Контролінг цінової політики	Функціонально-вартісний аналіз, Маржинальний аналіз, Сегментарний аналіз
Контролінг покупців	ABC-аналіз

Контролінг комунікаційної політики	Функціонально-вартісний аналіз, Сегментарний аналіз, Аналіз знижок до цін продажу
Контролінг конкурентів	Бенчмаркінг, <i>SWOT-аналіз</i>
Контролінг після продажного обслуговування	Функціонально-вартісний аналіз, Аналіз раціональності після продажного обслуговування, в т.ч. його аутсорсинг
Контролінг інновацій та науково-дослідної роботи	Функціонально-вартісний аналіз, Аналіз витрат на якість, <i>Аналіз життєвого циклу</i> , <i>Портфельний аналіз</i> , <i>SWOT-аналіз</i> , Аналіз інвестицій (статичні методи), Фінансовий аналіз (ретроспективний, поточний), “ <i>Таргет-костинг</i> ”, <i>Аналіз потенціалу</i> , <i>Аналіз конкуренції</i> , <i>Аналіз ризиків</i> , <i>Аналіз інвестицій (динамічний, моделювання, розробка сценаріїв)</i> , <i>Фінансовий аналіз (перспективний)</i> , <i>GAP-аналіз</i> , <i>PEST-аналіз</i> , <i>EVA</i> , <i>Економетричні методи</i> , <i>Розробка сценаріїв</i>
Контролінг інвестицій	Функціонально-вартісний аналіз, Аналіз витрат на якість, <i>Портфельний аналіз</i> , <i>SWOT-аналіз</i> , Аналіз інвестицій (статичні методи), Фінансовий аналіз (ретроспективний, поточний), <i>Аналіз потенціалу</i> , <i>Аналіз конкуренції</i> , <i>Аналіз ризиків</i> , <i>Аналіз інвестицій (динамічний, моделювання, розробка сценаріїв)</i> , <i>Фінансовий аналіз (перспективний)</i> , <i>GAP-аналіз</i> , <i>Економетричні методи</i> , <i>Розробка сценаріїв</i> , Бюджетування, Лінійне програмування, Мережеве планування, CF-аналіз
Контролінг бізнес-процесів	Функціонально-вартісний аналіз, Факторний аналіз відхилень, ABC-аналіз, XYZ-аналіз, Аналіз витрат на якість, <i>Аналіз життєвого циклу</i> , Фінансовий аналіз (ретроспективний, поточний), <i>Фінансовий аналіз (перспективний)</i> , <i>EVA</i> , <i>Економетричні методи</i> , Бюджетування, Лінійне програмування, Мережеве планування, CVP-аналіз, EOQ-модель, Аналіз вузьких місць, JT, ABC-метод (процесний), <i>Реінжиніринг</i> , <i>Моделювання</i>
Контролінг ризиків	Аналіз витрат на якість, <i>Аналіз життєвого циклу</i> , <i>Портфельний аналіз</i> , <i>SWOT-аналіз</i> , Аналіз інвестицій (статичні методи), Фінансовий аналіз (ретроспективний, поточний), “ <i>Таргет-костинг</i> ”, <i>Аналіз потенціалу</i> , <i>Аналіз конкуренції</i> , <i>Аналіз ризиків</i> , <i>Аналіз інвестицій (динамічний, моделювання, розробка сценаріїв)</i> , <i>GAP-аналіз</i> , <i>PEST-аналіз</i> , <i>Економетричні методи</i> , <i>Розробка сценаріїв</i> , Лінійне програмування, <i>BSC</i> , <i>Теорія графів</i>

Примітка. Курсивом виділено об'єкти стратегічного контролінгу.

Запропонована система включає близько 20 аналітичних інструментів, багато з яких використовуються в управлінському обліку, менеджменті та маркетингу. При цьому представлений інструментарій має превентивний характер.

Введені інструменти є модифікацією існуючих інструментів стосовно конкретних субсфер контролінгу. Мова в першу чергу йде про сегментарний аналіз, систему контрольних запитань, аналіз «витрат замість постачальника», аналіз доцільності системи «точно в строк», аналіз розподілу накладних витрат, аналіз раціональності іміджу даного обслуговування.

Найбільш універсальним інструментом контролінгу є функціонально-вартісний аналіз, придатний для ефективного застосування в межах як мінімум половини з виділених субсфер контролінгу. Як висновок, широкі можливості функціонально-вартісного аналізу є основою його теоретичних положень, згідно з якими будь-який раціоналізований об'єкт розглядається як комплекс функцій з відповідною вартісною (витратною) оцінкою їх здійснення.

Таким чином, контролінг використовує наявні інструменти обліково-аналітичного забезпечення управління. Завданням контролерів є поєднання вдалих інструментів для забезпечення ефективного управління діяльністю. Базою виступатиме інформаційне забезпечення бухгалтерського обліку.

Важливим та необхідним елементом є закріплення окреслених процедур контролінгу у внутрішньому розпорядчому документі. Доцільним та обов'язковим є поєднання положень такого розпорядчого документу з Положенням про облікову політику і нормами регулювання управлінського обліку. Останній виступає основою для реалізації оперативного контролінгу.

В економічній літературі велика увага приділяється питанням спрямованості дії стратегічного контролінгу. Встановлення стратегічних цілей починається з аналізу факторів зовнішнього і внутрішнього середовища. Вибір конкретних чинників – справа суто індивідуальна для кожної конкретної фірми. Процес вибору залежить від цілей, конкретної ситуації, можливостей системи обліку та аналізу. При цьому аналіз факторів внутрішнього і зовнішнього можна здійснити рядом інструментів, які визначені теорією та практикою економічного аналізу.

Стратегічний контролінг координує функції стратегічного планування, контролю та системи стратегічного інформаційного забезпечення. Цільова задача стратегічного планування полягає в забезпеченні довготривалого успішного функціонування підприємства. Для цього потрібно формулювати і впроваджувати стратегії пошуку, побудови і збереження потенціалу успіху (прибутковості). Якщо підприємство може забезпечити більш ефективно, ніж у конкурентів, вирішення наявних, змінних або нових проблем клієнтів, то це означає його здатність генерувати нові потенціали успіху. Потенціали успіху можна розділити також на зовнішні і внутрішні. Зовнішні потенціали залежать від успішної комбінації «продукт/ринок», внутрішні потенціали являють собою інформаційні, структурні, технічні, фінансові, кадрові та інші потенціали.

Під час розробки стратегії слід шукати і конкретизувати можливі альтернативні рішення, які дозволяють досягти поставлених цілей і усунути наявні «люки». Необхідно розробляти по можливості більшу кількість альтернативних стратегій на базі пропозицій, очікувань і прогнозів з використанням відповідного інструментарію.

Через неповну кількісну та якісну інформацію, а також внаслідок відкритого (невизначеного) горизонту планування оцінка альтернатив, що генеруються в рамках стратегічного планування значно ускладнена.

Оперативний контролінг припускає створення і підтримку рівня ефективності системою досягнення поточних локальних цілей фірми, управління ефективною підприємства. Цей вид контролінгу має свої особливості в системі контролінгу. По-перше, він орієнтований на оперативне (поточне) планування. По-друге, оперативний контролінг є основою успіху стратегічного контролінгу і стратегічного планування. В межах завдань вказаного виду контролінгу вирішуються більш локальні завдання, тому достатньо ширші тут, ніж при стратегічному контролінгу. У контролінгу стратегічно важливо оцінювати ефективність управління фірмою. Зазвичай тут використовуються методи порівняльного аналізу, відхилень, індексний аналіз, адитивні моделі. Однак важливим завданням організації системи оперативного контролю є синхронність в частині підбору інструментів та напрямку їх дій в межах окреслених стратегічних дій.

Відповідно, необхідно особливість оперативного контролінгу – принциповий підхід до розкладання окремих показників на складові підпорядкувати досягненню стратегічних цілей.

Найбільш значущою інструментальною підтримкою оперативного контролінгу є система бюджетування, яка дозволяє керівництву намітити шляхи розвитку фірми, передбачати кризові ситуації і уникнути їх, оптимальним чином розподілити ресурси між підрозділами організації. Найбільш повно у вітчизняній економічній літературі питання бюджетування як інструменту контролінгу висвітлені двома авторськими колективами [16–17].

Як інструментальний аспект оперативного контролінгу бюджетування націлене на вирішення таких завдань, як здійснення поточного (короткострокового) планування, що дозволяє найбільш оптимально розподілити наявні в організації ресурси; оцінка діяльності організації. Таким чином, бюджет створюється на основі сумісних зусиль фахівця з контролінгу.

Система оперативного контролінгу необхідна для підтримки конкурентоспроможності, що і змушує сучасне підприємство займатися поліпшенням своїх систем і процедур управління підприємством.

Узагальнення інформації та передача в прийнятній формі є головним завданням системи звітності. Зі звітів повинно бути зрозуміло, в якому обсязі в відповідних функціональних сферах підприємства були реалізовані намічені цілі і де повинні бути здійснені додаткові заходи.

7. SWOT-аналіз результатів досліджень

Strengths. Сильною стороною проведеного дослідження є детальний розгорнутий аналіз сутності контролінгу, його напрямів у межах його виділених видів.

Weaknesses. Слабкою стороною є те, що на українських підприємствах чіткого виділення меж контролінгу, що призводить до складності розробки механізму його застосування. Зокрема, додатково необхідно розробити технологічні карти функцій, інструментів, порядку взаємодії з іншими підсистемами управління.

Opportunities. Можливостями для подальших досліджень є переймання досвіду зарубіжних країн щодо побудови системи контролінгу на підприємствах України.

Threats. Загрозами для результатів проведених досліджень є те, що на можливості побудови системи контролінгу на підприємстві впливає ряд суб'єктивних факторів, серед яких розуміння та професійні вміння менеджерів.

8. Висновки

В результаті проведеного дослідження встановлено:

1) контролінг є дієвим інструментом управління, який покликаний створити інформаційне та технологічне забезпечення ефективного функціонування суб'єкта господарювання, в тому числі підвищити рівень економічної безпеки, забезпечити оперативне попередження можливої кризової ситуації на підприємстві, адекватно оцінити рух підприємства відносно обраної стратегії, узгодити роботу усіх елементів системи управління тощо.

Дослідження дозволяють виділити оперативний і стратегічний контролінг, останній з – це система засобів і методів, що дозволяють своєчасно встановити причини відхилення в досягненні стратегічних цілей діяльності підприємства, які забезпечують довготривале функціонування підприємства, з метою формування інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів. При цьому, оперативний контролінг регулює і підтримує рівень ефективності поточної системи управління підприємством, з метою формування інформації для внутрішніх користувачів;

2) об'єктами контролінгу є процеси функціонування підсистем управління, спрямованих на досягнення поставлених стратегій підприємства. У частині оперативного контролінгу слід говорити про спрямування на стан і зміни окремих об'єктів майна та бізнес-процесів підприємства;

3) процедури контролінгу, які проводяться з метою підтримки управління підприємством, необхідно здійснювати, використовуючи систему аналітичних інструментів, при цьому повинен бути встановлений чіткий взаємозв'язок між завданнями (субсферами) контролінгу та інструментами, які забезпечують їх рішення. В результаті дослідження представлено систему 20 аналітичних інструментів контролінгу, багато з яких використовуються в управлінському обліку, менеджменті та маркетингу. Поряд з цим, в систему введені інструменти, розроблені автором самостійно або такі, що представляють собою модифікацію існуючих інструментів стосовно конкретних субсфер контролінгу;

4) стратегічний контролінг координує функції стратегічного планування, контролю та системи стратегічного інформаційного забезпечення. Оперативний контролінг припускає створення і підтримку рівня ефективності системою досягнення поточних локальних цілей фірми, управління ефективністю підприємства.

Література

1. Mayer, E. Handbuch Controlling [Text] / E. Mayer, J. Weber. – Stuttgart: Vahlen Verlag, 1990. – 423 p.
2. Weber, J. Einführung in das Controlling [Text] / J. Weber. – Stuttgart: Schaffer Poeschel, 1998. – 437 p.
3. Hahn, D. Entwicklungstendenzen der strategischen Führung [Text] / D. Hahn // Technologie und Management. – 1992. – Vol. 41, № 2. – P. 10–21.
4. Hahn, D. Planirovanie i kontrol': kontseptsiiia kontrollinga [Text]: Translation from Germany / D. Hahn; ed. by A. A. Gurchak, L. G. Golovach, M. L. Lukashevich. – Moscow: Finance and statistics, 1997. – 800 p.
5. Horvath, P. Vahlens grosses Controllinglexikon [Text] / P. Horvath, T. Reichmann. – München: Beck, Vahlen, 1993. – 682 p.

6. Deyhle, A. Controller-Praxis. Führung durch Ziele, Planung und Controlling [Text] / A. Deyhle. – München: Controller-Akademie, Gauting, 2001. – 176 p.
7. Deyhle, A. Controller-Praxis [Text] / A. Deyhle, K. Eismayer, G. Kleinhietspass. – Freiburg: Verlag für ControllingWissen, 2016. – 350 p.
8. Reichmann, T. Controlling mit Kennzahlen [Text] / T. Reichmann. – Muenchen: Vahlen, 2011. – 824 p. doi:[10.15358/9783800643752](https://doi.org/10.15358/9783800643752)
9. Brokhun, N. S. Bukhhalterskyi oblik yak instrument informatsiinoho zabezpechennia systemy kontrolinhu [Text]: PhD thesis: 08.00.09 / N. S. Brokhun. – Zhytomyr: Zhytomyr State Technological University, 2010. – 20 p.
10. Holov, S. F. Upravlinskyi oblik [Text]: Handbook / S. F. Holov. – Kyiv: Libra, 2003. – 704 p.
11. Pushkar, M. S. Kontrolinh – informatsiina pidsystema stratehichnoho menedzhmentu [Text]: Monograph / M. S. Pushkar, R. M. Pushkar. – Ternopil: Kart-blansh, 2004. – 370 p.
12. Suhareva, L. A. Kontroling – osnova upravleniia biznesom [Text] / L. A. Suhareva, S. N. Petrenko. – Kyiv: Elga, Nika-Tsentr, 2002. – 208 p.
13. Yakovliev, Yu. P. Kontrolinh na bazi informatsiinykh tekhnolohii [Text] / Yu. P. Yakovliev. – Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, 2006. – 318 p.
14. Shepitko, H. F. Kontrolinh [Text]: Handbook / H. F. Shepitko. – Kyiv: European University, 2005. – 136 p.
15. Orehovskii, P. A. Kontrolling [Text]: Handbook / P. A. Orehovskii. – Obninsk: International Academy of Modern Knowledge, 2000. – 187 p.
16. Anankina, E. A. Kontrolling kak instrument upravleniia predpriatiem [Text] / E. A. Anankina, S. V. Danilochkin, N. G. Danilochkina et al; ed. by N. G. Danilochkina. – Moscow: YuNITI, 2002. – 279 p.
17. Karminskii, A. M. Kontrolling v biznese. Metodologicheskie i prakticheskie osnovy postroeniia kontrollinga v organizatsiiah [Text] / A. M. Karminskii, N. I. Olenov, A. G. Primak, S. G. Falko. – Ed. 2. – Moscow: Finance and statistics, 2002. – 256 p.
18. Karminskii, A. M. Kontrolling [Text]: Handbook / A. M. Karminskii, S. G. Falko, A. A. Zhevaga, N. Yu. Ivanova; ed. by A. M. Karminskii, S. G. Falko. – Moscow: Finance and statistics, 2006. – 336 p.
19. Popova, L. V. Kontroling [Text]: Handbook / L. V. Popova, R. E. Isakova, T. A. Golovina. – Moscow: Business and Service, 2003. – 192 p.
20. Portna, O. V. Kontrolinh [Text]: Handbook / O. V. Portna. – Lviv: Mahnoliia 2006, 2008. – 240 p.
21. Folmut, H. I. Instrumenty kontrollinga ot A do Ya [Text]: Translation from Germany / H. I. Folmut; ed. by M. L. Lukashevich, E. N. Tihonenkova. – Moscow: Finance and statistics, 2003. – 288 p.
22. Horvat, P. Kontseptsiiia kontrollinga: Upravlencheskii uchet. Sistema otchetnosti. Biudzhetrovanie [Text] / P. Horvat et al. – Moscow: Alpina Business Books, 2005. – 269 p.
23. Slutskin, M. L. Razrabotka sistemy kontrollinga na promyshlennom predpriatii: teoreticheskie osnovy i metodologiia [Text]: Dissertation Thesis of

Doctor of Economic Sciences: 08.00.05 / M. L. Slutskin. – Saint Petersburg, 2005. – 35 p.

НЕ ЯВЛЯЕТСЯ ПЕРЕИЗДАНИЕМ