

В.М. Олійничук, А.В. Фаїзов

КОНТРОЛІНГ ЯК ІНФОРМАЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНИЙ РЕСУРС УПРАВЛІННЯ МІКРОЕКОНОМІЧНОЮ СИСТЕМОЮ

У статті проведено комплексну оцінку можливостей контролінгу як інформаційно-інноваційного ресурсу управління розвитком підприємства, визначено місце й роль цієї системи в управлінському процесі, сформовано її основні функціональні складові. Запропоновано підхід до трактування контролінгу як особливого механізму саморегулювання на підприємстві, що забезпечує ефективний зворотний зв'язок у контурах управління.

Ключові слова: управління, мікроекономічна система, внутрішньогосподарський облік, управлінський контроль, управлінський облік, контролінг, стратегічний контролінг, оперативний контролінг.

Рис. 1. Літ. 22.

В.М. Олейничук, А.В. Фаизов

КОНТРОЛЛИНГ КАК ИНФОРМАЦИОННО-ИННОВАЦИОННЫЙ РЕСУРС УПРАВЛЕНИЯ МИКРОЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИСТЕМОЙ

В статье проведена комплексная оценка возможностей контроллинга как информационно-инновационного ресурса управления развитием предприятия, определены место и роль этой системы в управленческом процессе, сформированы ее основные функциональные составляющие. Предложен подход к определению контроллинга как особого механизма саморегулирования на предприятии, который обеспечивает эффективную обратную связь в контурах управления.

Ключевые слова: управление, микроэкономическая система, внутрихозяйственный учет, управленческий контроль, управленческий учет, контроллинг, стратегический контроллинг, оперативный контроллинг.

V.M. Oliynychuk, A.V. Faizov

CONTROLLING AS AN INFORMATION INNOVATIVE RESOURCE FOR MANAGEMENT OF MICROECONOMIC SYSTEM

The article carries out the complex evaluation of opportunities for controlling as an information innovative resource for management of enterprise development; place and role of this system within the management process are determined, its major functional components are formed. An approach to determination of controlling is offered as a peculiar mechanism of self-regulation at an enterprise which provides an effective feedback within the management.

Keywords: management; microeconomic system; internal economic accounting; managerial control; managerial accounting; controlling; strategical controlling; operational controlling.

Постановка проблеми. В сучасних умовах ринкового простору управління мікроекономічною системою вимагає застосування комплексного підходу до вирішення багатьох складних соціально-економічних проблем, які зумовлені чинниками як внутрішнього, так і зовнішнього характеру. До основних зовнішніх чинників, що ускладнюють процес прийняття адекватних управлінських рішень, можна віднести нестабільність макроекономічної ситуації в країні, інтернаціоналізацію її економічного життя, загострення конкурентної боротьби на внутрішніх і світових ринках, а також невизначеність і нестабіль-

ність у правових питаннях ведення й регулювання бізнесу. Внутрішні чинники вирізняються відсутністю системи релевантної інформації як про поточний стан господарської одиниці, так і про потенціал та перспективи її розвитку. Динамічність і непередбачуваність впливу як зовнішніх, так і внутрішніх чинників на процес прийняття рішень висувають додаткові вимоги до сучасної системи управління підприємством. Як наслідок, виникає потреба пошуку більш нових та досконаліших форм і методів управління, які забезпечують гнучкість і надійність функціонування господарської одиниці. А це, у свою чергу, передбачає вироблення механізмів координації і контролю всередині самої системи управління. Ефективність менеджменту визначається якістю інформаційно-аналітичного забезпечення, що передбачає істотні зміни в ньому, які можна в повній мірі визначити як необхідність організації контролінгу в управлінні мікроекономічною системою.

Контролінг є новою концепцією ефективного управління [16]. Однією з головних причин виникнення і впровадження такої концепції стала необхідність у системній інтеграції різних аспектів управління бізнес-процесами на підприємстві. Контролінг забезпечує методичну та інструментальну взаємодію всіх функцій менеджменту. Контролінг, знаходячись на перехресті обліку, інформаційного забезпечення, контролю, аналізу й координації, посідає особливе місце в управлінні підприємством: він згруповує всі ці функції, інтегрує й координує їх, причому не заміняє собою систему управління, а переводить її на якісно новий рівень [4, 7].

Контролінг є новою концепцією інформації й управління, що забезпечує підтримку внутрішнього балансу підприємства шляхом формування інформації про витрати і прибутки та надання її керівництву для прийняття оптимальних управлінських рішень. Ця інформаційно-аналітична система досить широко використовується в практиці західних підприємств і приносить відчутні результати. В управлінні вітчизняними підприємствами контролінг не знаходить належного застосування насамперед через те, що потреба в ньому часто перевищує знання, які є в цій галузі [8].

Саме тому розв'язання проблем організаційно-методологічної побудови системи контролінгу на вітчизняних підприємствах буде сприяти підвищенню якості та ефективності менеджменту, а отже, забезпеченню розвитку мікроекономічних систем у цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Істотний внесок на початковому етапі становлення й розвитку нової концепції інформації та управління зробили зарубіжні і вітчизняні вчені-економісти, серед яких: Н.Г. Данілочкіна [4], О.Г. Дерев'яненко [2], А.М. Кармінський [3; 5], В.В. Лавренко [2], Е. Майер [7], Р. Ман [7], Н.І. Оленів [3], С.М. Петренко [8; 12], А.Г. Примак [3], М.С. Пушкар [9], Л.А. Сухарева [12], А.М. Ткаченко [13], С.Г. Фалько [3; 5; 14], Х.Й. Фольмут [15], Д. Хан [16], Г.О. Швиданенко [2] та інші. Дослідження цих вчених мають фундаментальний характер і можуть бути корисними для вітчизняних підприємств із пізнавальних позицій та можливості здійснення процесів трансформації національної облікової системи. Опубліковані праці стосуються ключових аспектів контролінгу, проте не дають вичерпної його характеристики, адекватної запитам і вимогам сучасного розвитку бізнесу.

Невирішені частини проблеми. Аналіз наукових праць, присвячених даній проблемі, свідчить про відсутність комплексно-цільового підходу в дослідженні можливостей контролінгу, а найбільш важливі організаційно-методологічні питання цієї нової концепції управління продовжують залишатися недостатньо дослідженими або взагалі невирішеними.

Мета дослідження. Ефективне управління сучасною мікроекономічною системою неможливе без високого рівня поінформованості, розробки та раціональної реалізації стратегії її розвитку, формування адаптивної економічної політики, спрямованої на довгостроковий позитивний результат. Саме тому необхідно комплексно оцінити можливості контролінгу як інформаційно-інноваційного ресурсу управління підприємством, розкрити основні його компоненти та визначити функціональні складові.

Основні результати дослідження. Огляд відповідної літератури свідчить, що серед представників різних наукових шкіл немає єдності у трактуванні цілей, сутності та функцій контролінгу. Проблема полягає в тому, що, з одного боку, одна й та ж дефініція досить часто окремими авторами трактується по-різному, а з іншого – один і той же функціональний інструментарій характеризується різними термінами. Аналіз американських, німецьких, українських і російських видань дає змогу зробити висновок, що комплекс функцій, спрямованих на інформаційну підтримку систем менеджменту, різними авторами позначається як «контролінг» (controlling), «управлінський облік» (managerial accounting) або «управлінський контроль» (management control).

Представники німецької економічної школи (Й. Вебер [22], Г. Кюппер [21], Д. Хан [16], П. Хорвач [6; 20] та інші) під поняттям «контролінг» здебільшого мають на увазі систему координації планування і контролю або інформаційної підтримки менеджменту. У німецькомовній професійно орієнтованій літературі, присвяченій контролінгу, поняття «управлінський облік» та «управлінський контроль» зустрічаються досить рідко. Ці терміни вживаються переважно як синоніми при характеристиці процесу обліку й аналізу доходів і витрат. Управлінський облік, за цим підходом, є складовою системи контролінгу на підприємстві.

Найавторитетнішими представниками американської школи контролінгу (в європейському розумінні) вважаються Р. Ентоні [17], Р. Хілтон [18], Ч. Хорнгрен [19]. На відміну від німецьких колег, у своїх працях ці дослідники оперують здебільшого поняттями «управлінський облік» й «управлінський контроль». Як синонім до цих термінів інколи вживається також поняття «контролінг». Р. Ентоні та Д. Янг відстоюють позицію, за якою інформаційне забезпечення менеджменту, планування і контроль є компетенцією управлінського обліку [17, 95]. Інший підхід, запропонований Ч. Хорнгреном, полягає у тому, що управлінський облік є складовою системи управлінського контролю [19, 281–286]. Трактування контролінгу як системи, орієнтованої на облік, зустрічаємо у працях окремих вітчизняних авторів. Так, В.В. Сопко фактично отожднює контролінг із внутрішньогосподарським (управлінським) обліком, завданням якого є розкриття відповідності або невідповідності витрат бізнес-плановим показникам [10, 483].

Використання в україномовній і російськомовній професійній літературі термінів «контролінг» та «управлінський облік» досить часто визначається тим, якими першоджерелами користуються автори. Якщо в основу видання покладено англо-американський досвід, автори здебільшого використовують термін «управлінський облік», якщо ж європейський – то «контролінг».

Слід зазначити, що поняття «контролінг» і коло функцій, які виконують відповідні служби, є ширшими, ніж поняття «управлінський облік». Управлінський облік є лише одним із багатьох напрямів діяльності контролера. Термін «управлінський облік» фігурує в ухваленому в 1999 р. Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік трактується в законі як система обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Причому підприємства самостійно мають розробляти системи й форми управлінського обліку.

Поняття «контролінг» походить від англійського "to control", яке в економічному сенсі означає управління, спостереження, контроль. Контролінг як система підтримки управлінських рішень був уперше запроваджений на підприємствах США наприкінці XIX – на початку XX століття. Спершу контролінг був сконцентрований переважно на фінансових питаннях (фінансовий контролінг) і розглядався тільки як функціональний блок фінансового менеджменту. З часом сфера компетенції контролера поширилася на маркетинг, постачання, виробництво. В Європі контролінг активно почав запроваджуватися із 70-х років минулого століття. Сьогодні служби контролінгу функціонують практично на всіх великих і на більшості середніх підприємств [9, 50–54].

Аналізуючи сучасну практику управління підприємствами, можна відзначити, що контролінг перетворюється на основного постачальника інформації для керівників, що реалізують цикл управління, представлений на рис. 1.

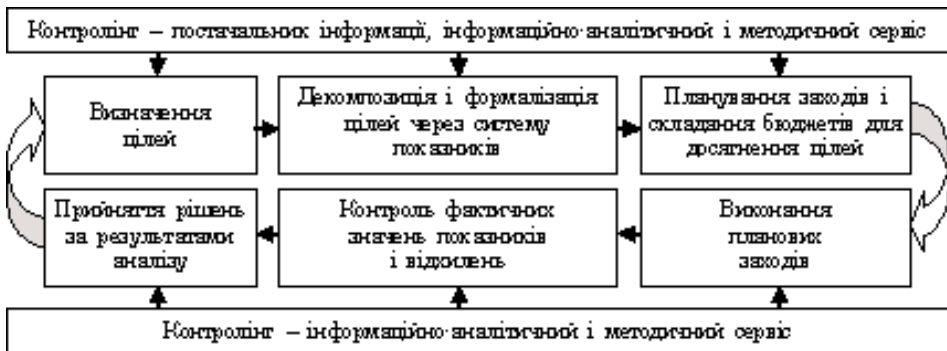


Рис. 1. Інформаційно-аналітична і методична підтримка службою контролінгу управлінського циклу, узагальнено на основі [14, 44]

Цикл управління включає такі етапи: визначення мети; її декомпозиція і формалізація через систему показників; планування заходів і бюджетування для досягнення мети; виконання планових заходів; контроль показників й аналіз відхилень; ухвалення управлінських рішень.

Слід визнати, що в даний час не всі етапи управлінського циклу одержують належну інформаційно-аналітичну і методичну підтримку з боку контролінгу. Найбільш часто й успішно реалізуються функції інформаційної підтримки етапів бюджетування, контролю фактичних значень і аналізу відхилень.

Узагальнюючи американський, європейський і російський досвід, можна сформулювати основні функції і задачі контролінгу, склад яких для конкретного підприємства залежатиме від таких чинників:

- економічний стан і становище на ринку;
- розмір і масштаби діяльності;
- рівень диверсифікації виробництва, номенклатури продукції та її конкурентоспроможності;
- узгодженість цілей і функцій підрозділів;
- рівень організації планової та аналітичної роботи;
- відповідність інформаційної системи вимогам і запитам керівництва;
- кваліфікація управлінського персоналу;
- кваліфікація працівників служби контролінгу;
- розуміння керівництвом необхідності і доцільності реалізації інновацій у системі управління.

У літературі та практичній діяльності розрізняють стратегічний та оперативний контролінг. Основними задачами стратегічного контролінгу є консультування менеджерів і власників підприємства при виробленні генеральної стратегії, стратегічної мети і заходів щодо напрямів діяльності, а також надання необхідної інформації для ухвалення стратегічних рішень. Цей вид контролінгу покликаний допомогти керівникам виявити та оцінити нові потенціали успішної діяльності. В сучасному менеджменті стратегічний контролінг не обмежений жорсткими часовими рамками, хоча на практиці частіше всього йдеться про середньо- і довгостроковий періоди. Оперативний контролінг надає допомогу керівникам у досягненні запланованої монетарної та немонетарної мети, яка виражена кількісно. Часовий горизонт оперативного контролінгу складає, як правило, один рік [3–5; 12; 15].

Слід зауважити, що теорія і практика стратегічного контролінгу перебуває на початковому етапі. Основна причина такого стану справ криється у відсутності методів та інструментів вимірювання стратегічних потенціалів (перспективних ресурсів підприємства) і майбутніх результатів. До того ж, технології стратегічного управління сьогодні недостатньо розроблені.

В результаті аналізу вітчизняної та зарубіжної практики функціонування підрозділів контролінгу на підприємствах різних розмірів і галузей були виявлені такі основні функції контролінгу:

- розробка регламентів, методик, процедур та інформаційно-аналітична підтримка процесів планування і бюджетування;
- реалізація процедур розробки, координації, інтеграції й перевірки на обґрунтованість планів і бюджетів;
- розробка методик та алгоритмів контролю за реалізацією планів і бюджетів з позицій досягнення поставленої мети;

- координація та інтеграція процесів управління у сфері розробок, закупівель, логістики, виробництва, продажів, фінансування;
- побудова системи управління витратами та її інформаційно-методична підтримка;
- розробка принципів функціонування і вдосконалення роботи корпоративної інформаційної системи;
- розробка методик і реалізація процедур вимірювання, оцінки й аналізу відхилень;
- консультації вищого керівництва й координація робіт зі складання стратегічного плану підприємства;
- розробка методик та інструментів стратегічного планування, контролю, обліку та аналізу;
- представлення поточної звітності з коментарями для керівництва;
- інформаційна підтримка ризик-менеджменту;
- ведення самостійних баз даних з метою конструктивного опонування керівникам підрозділів під час планування, бюджетування і контролю;
- проведення інвестиційних розрахунків та інформаційно-аналітична підтримка процесів управління проектами;
- структуризація організаційних систем і бізнес-процесів;
- управління ліквідністю і дебіторською заборгованістю;
- складання підсумкових звітів для керівництва і власників.

Запровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах зумовлене необхідністю інформаційного забезпечення й координації системи планування, синхронізації різних видів обліку, аналізу відхилень і контролю, внутрішньої та зовнішньої транспарентності управлінських рішень, інформаційного й методичного забезпечення менеджменту, підтримки на належному рівні ризик-менеджменту.

Особливого дослідження потребує питання здійснення службами контролінгу функції внутрішнього контролю. Наявність ефективно діючої внутрішньої системи контролю дає змогу інвесторам бути впевненими в тому, що їхні інвестиції ефективно використовуються, спрямовуються на розвиток підприємства й надійно захищені від можливих зловживань. Однак контролінг – це не єдина інституція, яка бере участь у забезпеченні внутрішнього контролю. Служба контролінгу безпосередньо не приймає рішень, а здійснює їх підготовку, функціональну та інформаційну підтримку й контроль за реалізацією. Причому діяльність контролера при виконанні функції контролю спрямована не на контроль, а на формування стимулів для самоконтролю діяльності кожного в межах досягнення заздалегідь узгоджених цілей. Типовими «продуктами» контролінгу є звіти, доповідні записки, аналітичні оцінки, система інформаційного забезпечення менеджменту, система планування, результати аналізу відхилень, ідентифікація й аналіз ризиків. Інформаційне забезпечення менеджменту має здійснюватися у зрозумілій для користувачів формі. З цією метою відповідна інформація спочатку обробляється, узагальнюється, аналізується, а потім подається користувачам у формі рапортів, звітів, доповідних записок, резюме, рекомендацій, прогнозів тощо.

Сучасний контролінг – це системний інноваційний ресурс, орієнтований на перспективу, адже контролер ніколи не повинен задовольнятися наявними на підприємстві процедурами, структурами чи методиками, а завжди має ставити їх під сумнів і шукати шляхи вдосконалення.

Проведення порівняльного аналізу понять «внутрішньогосподарський облік», «управлінський облік» та «контролінг» дозволяє визначити, що внутрішньогосподарський облік відображає процес інтеграції традиційних методів обліку, аналізу, нормування, планування та контролю в єдину систему отримання, обробки й узагальнення інформації для прийняття на її основі управлінських рішень, тоді як система контролінгу управляє підприємством, будучи зорієнтована на досягнення не тільки оперативних цілей у вигляді отримання прибутку того або іншого розміру, але й на глобальні стратегічні цілі (виживання підприємства, збереження робочих місць, проведення антикризової політики тощо). З цих позицій контролінг – це принципово нова концепція інформації й управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування та забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей діяльності підприємства. При цьому найважливішою складовою частиною контролінгу є управлінський облік як основа, що забезпечує потребу управління в інформації. Ступінь тотожності понять «контролінг» і «управлінський облік» виявляється у вирішенні завдань лише оперативного характеру, чого не можна сказати про внутрішньогосподарський облік, який відображає всі ознаки обліково-аналітичної системи і може бути ідентифікований як контролінг.

Система контролінгу являє собою синтез окремих елементів функцій управління, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного й стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства. Найважливішою задачею контролінгу є правильна організація руху інформаційних потоків на підприємстві з метою їх оптимізації. Отже, координуючи, інтегруючи і спрямовуючи діяльність усієї системи управління підприємством на досягнення поставлених цілей, контролінг є механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує ефективний зворотній зв'язок у контурах управління. У цьому виявляється реалізація специфічної коментуючої функції контролінгу.

Висновки. Контролінг являє собою синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного й стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства. Координуючи, інтегруючи і спрямовуючи діяльність усієї системи управління підприємством на досягнення поставлених цілей, контролінг є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, який забезпечує ефективний зворотній зв'язок в контурах управління.

Успішна реалізація ідей контролінгу в управлінських системах підприємств України вимагає від науковців і практиків подальших досліджень у сфері адаптації зарубіжного досвіду функціонування цієї концепції до особливостей вітчизняної мікроекономічної системи та подолання соціально-психологічний бар'єрів між відомим і новим у цій галузі.

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996-XIV // zakon1.rada.gov.ua.
2. Контролінг: Навч. посібник / Г.О. Швиданенко, В.В. Лаврененко, О.Г. Дерев'яненко, Л.М. Приходько. – К.: КНЕУ, 2008. – 264 с.
3. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.
4. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др.; Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2002. – 279 с.
5. Контроллинг: Учебник / А.М. Карминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Иванова; Под ред. А.М. Карминского, С.Г. Фалько. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 336 с.
6. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Nogvath and Partners; Пер. с нем. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.
7. *Майер Э., Манн Р.* Контроллинг для начинающих / Пер. с нем. Ю.Г. Жукова; Под ред. и предисл. В.Б. Ивашкевича. – 2-е изд., пер. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
8. *Петренко С.М.* Оперативний контролінг в системі управління підприємством: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.02 / Донец. держ. ун-т економіки і торгівлі. – Донецьк, 2000. – 19 с.
9. *Пушкар М.С., Пушкар Р.М.* Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с.
10. *Сопко В.* Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – 3-тє вид. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
11. *Снівак А.О.* Аналіз проблем впровадження служби контролінгу на вітчизняних підприємствах і його основні етапи // Економіка: проблеми теорії і практики. Збірник наук. праць. – Вип. 202: В 4 т. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2005. – Т. III. – С. 545–531.
12. *Сухарева Л.А., Петренко С.Н.* Контроллинг – основа управления бизнесом. – К.: Эльга, Ника-центр, 2002. – 208 с.
13. *Ткаченко А.М.* Контролінг в системі управління промисловим підприємством: Монографія. – Запоріжжя: Вид-во Запорізької державної інженерної академії, 2006. – 194 с.
14. *Фалько С.Г.* Контроллинг для руководителей и специалистов. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 272 с.
15. *Фольмут Х.Й.* Инструменты контроллинга от А до Я / Пер. с нем.; Под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича и Е.Н. Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 288 с.
16. *Хан Д.* Планирование и контроль: концепция контроллинга / Пер. с нем.; Под ред. и предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
17. *Anthony R.N., Young D.W.* Management Control in Nonprofit Organizations, 1999. – 595 p.
18. *Hilton R.W.* Managerial Accounting, 5. A., New York, 2002. – 526 p.
19. *Hornsgren C.* Management accounting: this century and beyond, in: Management Accounting Research, № 6, 1995. – 435 p.
20. *Horvath P.* Controlling. 9., uberarb. Aufl. – Munchen: Vahlen, 2003. – 367 s.
21. *Kupper H.* Controlling: Konzeptionen, Aufgaben und Instrumente. 3. Aufl., Stuttgart, 2001. – 345 s.
22. *Weber J.* Einf h rung in das Controlling. – 9. Aufl., Stuttgart, 2002. – 441 s.

Стаття надійшла до редакції 26.06.2010.