

Проблематика трактування контролінгу

Розглянуто контролінг як систему управління процесом реалізації кінцевої мети підприємства. Наведено різні тлумачення сутності контролінгу, що містяться в економічній літературі. Показано, що така неоднозначність ускладнює розробку інструментарію контролінгу та його впровадження на підприємствах України.

Ключові слова: контролінг, планування, контроль, аналіз, управління.

Останнім часом вітчизняні учені і практики у сфері економіки й управління все частіше використовують термін “контролінг”, однак кожен трактує його по-своєму. Деякі дотримуються думки, що контролінг – це внутрішній контроль, інші вказують, що він споріднений з терміном “аудит”. Фахівці у галузі автоматизованих систем управління підприємствами (далі – АСУП) вважають, що контролінг – це майже те саме, що й АСУП, але з урахуванням нових умов господарювання, а також порівнюють його з системою програмно-цільового планування. Однак найчастіше контролінг ототожнюють (частково або повністю) з управлінським обліком.

Проте з жодним із наведених вище визначень терміна “контролінг” не можна цілком погодитися. У системі контролінгу мають місце й управлінський облік, і контроль, і аудит, і програмно-цільове планування, але це не всі базові принципи, інструменти і методи контролінгу.

Мистецтво економічного управління полягає в умінні передбачати господарську і комерційну ситуацію, вживати заходи щодо оптимізації співвідношення “затрати – результат”, забезпечуючи досягнення поставлених цілей і, насамперед, отримувати бажаний прибуток. Контролінг – механізм цього передбачення, на розвиток і вдосконалення якого направлено зусилля зарубіжних, а у теперішній час і українських фахівців. Така увага до контролінгу пояснюється тим, що він надійніше орієнтує підприємство у ринкових відносинах порівняно з колишніми системами планування і обліку.

Діяльність будь-якої фірми завжди направлена на досягнення конкретних цілей. Для цього необхідний постійний контроль за тим, як реалізуються розроблені програми. Наразі традиційна система контролю є одним з істотних (хоча і застарілих) інструментів управління, оскільки квоти, стандарти, норми ґрунтуються на минулому досвіді, а контрольні дії пов'язані швидше з минулим, ніж із майбутнім фірми. Таким чином, управління на основі традиційного контролю гальмує активне випереджальне використання можливостей. З огляду на це вважаємо за необхідне розглянути у статті більш досконалу систему – контролінг, впровадження якого у практичну діяльність суб'єктів

господарювання в Україні ускладнюється у зв'язку з різним визначенням його сутності.

Походження терміна “контролінг” розглядається у багатьох працях. Поняття “контролінг” походить від англійського дієслова “to control”, що має декілька значень. В економічному аспекті воно означає управління і регулювання господарською та фінансовою діяльністю підприємства. Витоки контролінгу лежать у сфері державного управління, водночас управлінські дії, що нині описуються аналізованим поняттям, мали місце ще у середньовіччі. Використання терміна було започатковано у США наприкінці ХІХ ст. для характеристики спектру завдань підприємства, у 70-х роках ХХ ст. цей термін почали застосовувати у країнах Західної Європи, а на початку 1990-х років він набув поширення у Росії та Україні. Контролінг – це, з одного боку, філософія та спосіб мислення керівників, які зорієнтовані на ефективне використання ресурсів і розвиток підприємства (організації) в довгостроковій перспективі, а з іншого – спрямована на досягнення цілей інтегрована система інформаційно-аналітичної та методичної підтримки керівників у процесі планування, контролю, аналізу й ухвалення управлінських рішень у всіх функціональних сферах діяльності підприємства.

Отже, контролінг – це спеціальна саморегулююча система методів та інструментів, що направлена на функціональну підтримку менеджменту підприємства й охоплює інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль, аналіз і внутрішній консалтинг.

Питання теорії і практики контролінгу досліджували у своїх працях учені та фахівці далекого зарубіжжя, серед яких у першу чергу слід зазначити Й. Вебера, А. Дайле, Х.-Ю. Куппера, Е. Майєра, Р. Манна, Т. Райхманна, К. Реннера, Х. Фольмута, Д. Хана, П. Хорвата, Р. Хофмайстера, Д. Шнайдера, Б. Штайгмайєра, Х. Штіглера, а також російські та вітчизняні науковці – О. Ананькіна, Н. Данілочкіна, А. Кармінський, Л. Малишева, С. Фалько, А. Якименко.

З огляду на неоднозначність трактування цього поняття метою статті є дослідження місця і ролі контролінгу в економіці, а також обґрунтування та систематизація основних складових сучасного контролінгу як системи.

Сучасний економічний словник дає таке визначення терміна “контролінг” [3]: 1) інструмент

планування, обліку й аналізу стану справ на підприємстві, що використовується для ухвалення рішень на базі комп'ютеризованої системи збирання та обробки інформації; 2) підрозділ, що діє на більшості промислових підприємств Німеччини та США; 3) система безперервної оцінки різних сторін діяльності підприємств, його підрозділів, керівників, співробітників, що охоплює облік, аналіз і контроль як інтегральну функцію.

На нашу думку, незважаючи на наявність значної кількості визначень контролінгу, можна стверджувати, що це не лише інструмент або комплекс методів, а одна з філософій управління бізнесом у сучасному світі. При цьому розбіжності у трактуванні цього терміна пов'язані насамперед із визначенням об'єкта дослідження. Під час розробки питання про сутність контролінгу сучасні вчені застосовують диференційований підхід залежно від галузі наукових знань. Одні автори спрямовують свої дослідження на те, що контролінг – це підсистема, яка діє у цілісній системі підприємства. Така постановка завдання передбачає тлумачення сутності контролінгу у вузькому розумінні його значення. В інтерпретації інших економістів контролінг розглядається як філософія бізнесу, наука про успішне управління підприємством, тому аналіз і синтез їх поглядів дає можливість охопити широкий зміст визначення сутності контролінгу.

Різні тлумачення цього терміна визначають подальший розвиток контролінгу в рамках трьох основних концепцій, що орієнтовані на:

- 1) облікову систему, суть якої полягає у створенні на основі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень;
- 2) створення єдиної інформаційної системи;
- 3) управління, за якого контролінг розглядається як функція планування, обліку, аналізу, контролю, координації та інформаційного забезпечення підприємства.

Нині найпоширенішими у професійному середовищі контролерів є визначення контролінгу як орієнтованої на досягнення цілей інтегрованої системи інформаційно-аналітичної і методичної підтримки керівників у процесі планування, контролю, аналізу й ухвалення управлінських рішень за всіма функціональними сферами діяльності підприємства. Це визначення надано фахівцями російського некомерційного партнерства “Об'єднання контролерів”, однак, на нашу думку, і таке розуміння сутності контролінгу не є досконалим.

У теперішній час ефективно управління бізнес-процесами будь-якої компанії – складне і багаторівневе завдання, вирішення якого вимагає створення єдиного інформаційного каналу в межах усієї управлінської вертикалі. Проте тільки одного, навіть чітко організованого інформаційного потоку в окремо взятій організації недостатньо. Для ухвалення оперативних і економічно зважених рішень в умовах ринкового середовища, що динамічно розвивається, необхідні певні “сигнали”, які вчасно могли б позначити найбільш “проблемні” зони й “увімкнути червоне світло”. Такою “сигнальною системою”, що здатна інтегрувати та координувати функції контролю, планування й інформаційного забезпечення на підприємстві, є система контролінгу.

Контролінг – це систематична діяльність щодо виявлення відхилень від намічених цілей на основі порівняння запланованих значень і фактично досягнутих рівнів показників. Підкреслимо, що йдеться не про всі показники, а тільки про деякі з них, які називають запланованими. Контролінг також спрямований на ліквідацію небажаного відхилення досягнутих результатів від запланованих.

Різні трактування поняття “контролінг” зарубіжними і вітчизняними дослідниками наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Трактування поняття “контролінг”

Джерело	Суть поняття
Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления	Під контролінгом слід розуміти керівну концепцію ефективного управління фірмою і забезпечення її довгострокового існування [7, с. 9]. Контролінг ... є механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотний зв'язок у контурі управління [7, с. 15]. Контролінг у широкому розумінні є системою забезпечення виживання підприємства в двох аспектах: короткостроковому – оптимізація прибутку і довгостроковому – збереження та підтримка гармонійних відносин і взаємозв'язків цього підприємства з суспільними сферами: природною, соціальною, господарською [7, с. 88]. Контролінг є сукупністю методів оперативного і стратегічного управління: обліку, планування, аналізу і контролю, що об'єднані на якісно новому етапі розвитку ринкових відносин в єдину систему, функціонування якої підпорядковане певній меті [7, с. 88].
Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих	Система управління процесом досягнення кінцевої мети і результатів діяльності фірми, система управління прибутком підприємства [8, с. 8]. Контролінг – це система регулювання витрат і результатів діяльності, що допомагає в досягненні цілей підприємства, дозволяє уникнути несподіванок і своєчасно ввімкнути червоне світло, коли економіці підприємства загрожує небезпека, яка вимагає вживання заходів протидії [8, с. 21].
Стратегия и тактика антикризисного управления фирмой / общ. ред. А. П. Градова	Контролінг – новітня концепція ефективного управління фірмою для забезпечення її довгострокового існування на ринку. Контролінг є ... системою забезпечення виживання підприємства на етапах стратегічного і тактичного управління [14, с. 217].

Анташов В. А., Уварова Г. В. Экономический советник менеджера	Контролінг розглядається як певна концепція керівництва підприємством, орієнтована на його довготривале й ефективне функціонування в господарських умовах, що постійно змінюються [1, с. 93].
Контролінг как инструмент управления предприятием / общ. ред. Н. Г. Данилочкиной; Финансовый словарь / Загородній А. Г. та ін.	Контролінг – це функціонально відособлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції у менеджменті для ухвалення оперативних і стратегічних управлінських рішень [5, с. 6; 3, с. 230].
Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга	Контролінг – це елемент управління соціальною системою, головна функція якого – підтримка керівництва у процесі вирішення ним загального завдання координації системи управління з акцентом перш за все на завданнях планування, контролю й інформування [16, с. 113]. Контролінг є системою інтегрованого інформаційного забезпечення, планування і контролю діяльності підприємства [16, с. 33].
Петренко С. Н. Контроллин	Система контролінгу є синтезом елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів під час оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевої мети та результатів діяльності підприємства [11, с. 15].
Контроллин как инструмент управления предприятием / под ред. Н. Г. Данилочкиной	Контролінг є складною конструкцією, що об'єднує в собі такі різні елементи, як установлення цілей, планування, облік, контроль, аналіз, управління інформаційними потоками та вироблення рекомендацій для ухвалення управлінських рішень [6, с. 22].
Контролінг. Сутність і основи формування та функціонування на підприємствах України / І. І. Циглик та ін.	Контролінг – це система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства чи регіону в цілому. Це система спостереження та вивчення поведінки внутрішнього економічного механізму конкретного підприємства і розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою [17, с. 14].
Контроллин в бизнесе: методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / Карминский А. М. и др.	Контролінг – філософія та спосіб мислення керівників, які орієнтовані на ефективне використання ресурсів і розвиток підприємства (організації) в довгостроковій перспективі [4, с. 12].
Сучасний економічний словник / Райзберг Б. А. и др.	Контролінг – інструмент планування, обліку й аналізу стану справ для ухвалення рішень на базі комп'ютеризованої системи збирання та обробки інформації на підприємстві, фірмі [12, с. 247].
Павлова А. М. Контроллин – лучший друг руководителя	Контролінг – це концепція, направлена на ліквідацію вузьких місць і орієнтована на майбутнє відповідно до поставлених цілей і завдань для отримання певних результатів [10, с. 21].
Основы контроллинговых исследований / Минаев Э. С. и др.	Контролінг – синтетична дисципліна, що розвивається на основі даних маркетингу, менеджменту, планування, обліку, аналізу та контролю. Контролінг є системою інформації, що сприяє забезпеченню тривалого існування підприємства та спрямована у майбутнє [9, с. 32].
Уткин Э. А. Бизнес-план: организация и планирование предпринимательской деятельности	Система забезпечення виживання фірми, що направлена у короткостроковому плані на оптимізацію прибутку, в довгостроковому плані – на підтримання гармонійних відносин з навколишнім середовищем [15, с. 4].
Дайле А. Практика контроллинга	Контролінг – це цілісна концепція економічного управління підприємством, направлена на з'ясування всіх шансів і ризиків, пов'язаних з отриманням прибутку [2].

Результати дослідження свідчать про те, що сутність поняття “контролінг” трактується по-різному. Але найбільш поширеним є підхід, згідно з яким контролінг та його методи можна звести до: детального планування; контролю за виконанням плану; глибокого аналізу відповідальності кожного працівника; управлінського обліку.

Контролінг є продовженням планування і супроводжує процес реалізації планів. Завдання контролінгу полягають у тому, щоб шляхом підготовки і надання необхідної управлінської інформації орієнтувати керівництво на ухвалення рішень і впровадження необхідних заходів. Тобто контролінг – це система інформаційно-аналітичної підтримки ухвалення рішень у менеджменті. При цьому інформаційні системи управління є комп'ютерною підтримкою контролінгу, а останній, у свою чергу, – основним постачальником інформації для управління підприємством. Таким чином, мета контролінгу – забезпечити керівництво інформацією про поточний стан справ підприємства та спрогнозувати наслідки змін внутрішнього або зовнішнього середовища.

Як зазначалося вище, англійське дієслово “to control” в економічному аспекті означає управління і нагляд. Оскільки ефективне управління і нагляд неможливі без постановки цілей і планування заходів щодо їх реалізації, то контролінг містить комплекс завдань із планування, регулювання і спостереження [2; 8]. За сучасним підходом, контролінг може інтерпретуватись як інформаційне забезпечення орієнтованого на результат управління підприємством. Запозичені з англійської мови слова “контролінг” і “контроль” дуже близькі, але вони не є синонімами і їх не слід ототожнювати. Проте варто зазначити, що контроль – це одна з функцій контролінгу. В Україні термін “контролінг” є поширеним, проте незрозумілим для більшості та дуже часто помилково асоціюється з неперервно здійснюваним контролем.

Поняття “контролінг” певною мірою може тлумачитись як форма внутрішнього контролю, але безпосередньо розглядати його як таку не можна. Якщо порівнювати контролінг і контроль, то перший ближчий за сутністю до попереднього контролю. Взаємозв'язок контролю та контролінгу зображено на рис. 1.

Установлення контрольних величин	Контроль у вузькому розумінні	Контроль у широкому розумінні	Контролінг
Визначення фактичних і планових величин			
Зіставлення факту і плану			
Аналіз причин відхилення			
Пропозиції щодо коректуючих заходів для досягнення цілей або їх коригування			

Рис. 1. Взаємозв'язок контролю і контролінгу

Деякі науковці, пов'язуючи контролінг з обліком, контролем і аналізом на підприємстві, визначають його як концепцію інформації та управління. Контролінг як наука пов'язаний з управлінням діяльністю, причому не тільки окремого підприємства, а й бізнесу в цілому. На відміну від ревізії, контролінг орієнтується на поточні результати діяльності та не пов'язаний з документальною перевіркою, необхідністю виходу на місця здійснення господарських операцій.

Ототожнення контролінгу з управлінням теж є не правильним підходом. Для реалізації своїх функцій менеджерам потрібна повна, достовірна і своєчасна інформація, що повинна бути систематизованою, проаналізованою, інтерпретованою й агрегованою. Тому місія контролерів полягає в інформаційній підтримці, а також консультуванні менеджерів для того, щоб управлінці могли якісно виконувати свою роботу. Таким чином, контролінг – це не система управління, а сучасний та ефективний інструмент управління бізнесом.

Більшість російських учених дотримуються думки, що контролінг є вторинним щодо управлінського обліку. Зокрема, Г. Касьянова і С. Колесников зазначають, що російський термін “управленческий учет” походить від англійського терміна “managerial accounting” і його європейського аналога “controling”. Ці автори використовують термін “controling”, як правило, на позначення агрегації додаткової управлінської інформації щодо аналітичних ознак основного плану рахунків, а це частково наближає його до російської системи бухгалтерського обліку. Водночас відомий фахівець у сфері управління, професор Д. Хан має іншу думку щодо трактування поняття “controling” та розглядає управлінський облік як одне з завдань контролінгу.

У США контролінг розглядається лише як підсистема управлінського обліку, при цьому система управлінського обліку в цілому тісно пов'язана з технологіями управління компанією. Водночас у Німеччині та інших німецькомовних країнах (через відмінності у перекладі слова “control”) контролінг – це інструмент загального планування та контролю результатів і фінансів підприємства, орієнтований на результат (документальний облік), а управлінський облік – складова контролінгу. Отже, поняття “controling” ширше за поняття “управлінський облік”, оскільки охоплює не тільки облікові функції, але і функції планування

й управління процесами досягнення цілей на підприємстві.

Систематизуючи викладений матеріал, можна зробити висновок, що контролінг – це сукупність методів оперативного і стратегічного менеджменту, маркетингу, планування, обліку, аналізу і контролю на якісно новому етапі розвитку ринку. До завдань контролінгу належать:

- формування системи планування, зокрема допомога у побудові планової програми розвитку підприємства та визначенні його цілей;
- керівництво і координація роботи з планування і складання бюджету;
- об'єднання окремих цілей і планів у єдиний цілісний план підприємства;
- участь у складанні звітності, зокрема шляхом упровадження системи її інформаційного забезпечення;
- задоволення потреб керівництва підприємства в інформації і необхідній звітності;
- своєчасне надання систематичної інформації про відхилення фактичних показників від планових, перш за все, за витратами, накопиченнями, станом фінансових коштів та інвестицій;
- розробка системи коригуючих заходів за умови перевищення витрат за встановленими планом позиціями й ознайомлення з нею керівництва підприємства;
- аналіз причин допущених відхилень, підготовка альтернативних рішень і рекомендацій щодо усунення труднощів, які склалися;
- складання необхідних звітів для керівництва компанії;
- оцінка розрахунків ефективності нових проєктів.

Процес контролінгу включає такі елементи:

- 1) чітке формулювання контрольованих цілей і завдань;
- 2) регулярне вимірювання (відстежування, контроль або моніторинг) фактичних значень планових і заданих показників на основі організації оперативного, бухгалтерського і податкового обліку;
- 3) аналіз і виявлення відхилень фактичних значень показників від запланованих;
- 4) з'ясування причин відхилень для ухвалення на цій основі управлінських рішень з метою мінімізації відхилень.

Проблематика контролінгу зумовлена насамперед тим, що автори подають його механізм дещо

спрощено, як такий, що інтегрує три взаємозалежні блоки коригувань дій: аналітичний, оціночний, порівняльний. Однак з урахуванням вузького і широкого трактування цього поняття слід також виокремлювати логічний блок, щоб показати, як замикається цикл контролінгу при вживанні заходів з ліквідації допустимих відхилень і за необхідності перегляду не тільки програм, але і цілей контролінгу. Також може виникнути потреба у коригуванні організаційної підсистеми контролінгу.

Отже, можна зробити висновок, що 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 системою менеджменту якості. Узгодження підходів різних науковців до трактування контролінгу забезпечуватиме вдосконалення його інструментарію та поширення системи контролінгу на підприємствах України, що сприятиме зростанню ефективності їх діяльності.

Список використаних джерел

1. Анташов В. А. Экономический советник менеджера / Анташов В. А., Уварова Г. В. — М. : АКДИ “Экономика и жизнь”, 2009. — 384 с.
2. Дайле А. Практика контроллинга / Дайле А.; [пер. с нем.]; под ред. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 335 с.
3. Загородній А. Г. Фінансовий словник / Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. — [4-те вид., випр. та доп.]. — Львів : Т-во “Знання”, КОО ; Вид-во Львів. банк. ін-ту НБУ. — 571 с.
4. Контроллинг в бизнесе: методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / [Карминский А. М., Оленев Н. И., Примак А. Г., Фалько С. Г.]. — М. : Финансы и статистика, 1998. — 256 с.
5. Контроллинг как инструмент управления предприятием / общ. ред. Н. Г. Данилочкиной. — М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 297 с.
6. Контроллинг как инструмент управления предприятием / [Ананькина Е. Л., Данилочкин С. В., Данилочкина Н. Г. и др.]; под ред. Н. Г. Данилочкиной. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 279 с.
7. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления / Майер Э. — М. : Финансы и статистика, 1993. — 76 с.
8. Манн Р. Контроллинг для начинающих / Манн Р., Майер Э. — М. : Финансы и статистика, 1992. — 208 с.
9. Основы контроллинговых исследований / [Минаев Э. С., Данилочкина Н. Г., Ионов В. И., Базадзе Н. Г.]. — М. : Изд-во Москов. авиац. ин-та, 1994. — 304 с.
10. Павлова А. М. Контроллинг — лучший друг руководителя [Электронный ресурс] / А. М. Павлова // Диалог 2011 : Материалы междунар. конф. — Режим доступа : <http://www.dialog-21.ru/news/digest.asp?id=59344>
11. Петренко С. Н. Контроллинг : [учеб. пособ.] / Петренко С. Н. — К. : Ника-Центр, Эльга, 2004. — 328 с.
12. Райзберг Б. А. Сучасний економічний словник / Райзберг Б. А., Лозовський Л. Ш., Стародубцева Е. Б. — [2-е вид., випр.]. — М. : ИНФРА-М, 1999. — 479 с.
13. Рыночная экономика : словарь / под общ. ред. Г. Я. Купермана. — [2-е изд., доп.]. — М. : Республика, 2002. — 202 с.
14. Стратегия и тактика антикризисного управления фирмой / общ. ред. А. П. Градова. — СПб. : Специальная литература, 1996. — 512 с.
15. Уткин Э. А. Бизнес-план: организация и планирование предпринимательской деятельности. — М. : Экмос, 1997. — 96 с.
16. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / пер. с нем. ; под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. — М. : Финансы и статистика, 1997. — 800 с.
17. Циглик І. І. Контролінг. Сутність і основи формування та функціонування на підприємствах України / І. І. Циглик, І. О. Мозіль, Н. В. Кірдякіна // Фінанси. — 2004. — № 4. — С. 13–16.
18. Яковлев Ю. П. Контроллинг на базе нормативных технологий / Яковлев Ю. П. — К. : Центр навч. літ-ри, 2006. — 318 с.