

## НАУКОВІ ПОГЛЯДИ НА КЛАСИФІКАЦІЮ ІНСТРУМЕНТАРІЮ КОНТРОЛІНГУ

**В. В. Карцева, кандидат економічних наук**

Ринкові умови господарювання надають підприємствам можливість широкого спектра напрямів і сфер діяльності. Разом з тим, підвищуються вимоги до керівництва підприємства, оскільки результати діяльності знаходяться в безпосередньому взаємозв'язку з рівнем організації управління.

Практичний досвід доводить, що для досягнення якісного та гнучкого управління підприємством необхідно використовувати відповідні методи й інструменти для здійснення аналізу його діяльності. Інструментарій контролінгу є тією комплексною системою, яка забезпечує керівника відповідною інформацією про ситуацію на підприємстві.

У статті досліджуються наукові погляди на класифікацію інструментарію контролінгу. Показані різні підходи до класифікації контролінгу та розглянута його роль в управлінні підприємством. Наведені основні інструменти контролінгу, які застосовуються при вирішенні стратегічних і оперативних завдань підприємства. Доведено, що існуючі підходи, які покладені в основу класифікації інструментів контролінгу не є вичерпними і потребують удосконалення.

Теорія контролінгу ґрунтується на досягненнях менеджменту, маркетингу, фінансів, розвиток якої відображено у працях зарубіжних учених – І. Ансоффа, Р. Д. Акоффа, Дж. Фокса, Дж. Ван Хорна, П. Друкера, М. Калверта, С. Фінкельштейна, Т. Коупленда, Дж. Стонхауса, М. Мескона, А. Томпсона, М. Портера, М. Блауга, Б. Хьюстона, Р. Манна, Е. Майєра, Дж. Майка, Х. Й. Фольмута, Д. Хана, Д. Майлза, М. Еддоуса, Х. Штіглера, А. Дайле, К. Хомбурга, Х. Й. Фольмута та багатьох інших. Для формування та розвитку теоретичних положень контролінгу як науки вагомий внесок зробили такі російські дослід-

ники, як О. Кармінський, С. Фалько, О. Примак, Є. Уткін, С. Данілочкіна, І. Маринюк, М. Оленєв, О. Потоцька, Ф. Пісчанов, Д. Попов та ін. В Україні питаннями контролінгу займалися І. Бланк, В. Геєць, В. Савчук, В. Сопоко, М. Чумаченко, О. Терещенко, Н. Чухрай, С. Козьменко, С. Петренко, М. Пушкар, Л. Сухарева та ін.

Враховуючи ринкові підходи до організації підприємницької діяльності, що контролінг можна розуміти як інформаційне забезпечення, орієнтоване на ефективне управління підприємством. Проте це не повністю розкриває різноманітність і комплексність контролінгу як засобу підвищення результативності діяльності з використанням наявних ресурсів підприємства.

В умовах ринку контролінг як система сукупних процесів має забезпечити управління інформаційною та методологічною підтримкою у сфері підготовки та прийняття управлінських рішень [4]. В результаті якості підтримки прийняття управлінських рішень буде безпосередньо впливати на якість процесів управління. Цей факт є досить слушним, оскільки сьогодні підприємство має самостійно забезпечити формування і функціонування системи управління на підприємстві. На нашу думку, без чіткої і виваженої системи контролінгу цього досягти неможливо.

Сфери використання контролінгу на підприємстві можуть бути найрізноманітнішими. На наш погляд, практично не існує такої сфери діяльності підприємства, де не можна було б в тій чи іншій мірі забезпечити використання контролінгу. Практика показує, що найбільш використовуваними сферами контролінгу є:

- сфера обліку та аудиту підприємства, для координації інформації між різними замовниками та забезпечення якісного обліку операцій

підприємства;

- фінансова сфера, управління, здебільшого фінансовими потоками підприємства, з метою їх балансування для забезпечення ефективної діяльності;
- виробнича сфера, спрямована на забезпечення оптимальних закупок матеріально-виробничих запасів, зберігання та збуту готової продукції і товарів;
- сфера реального інвестування, для забезпечення якісного росту необоротних активів;
- управління ринковою капіталізацією підприємства, що спрямована на зростання вартості акцій підприємства, віддачі на вкладений капітал;
- інноваційна сфера, спрямована на використання передових технологій, проведення науково-дослідних робіт;
- кадрове забезпечення, пов'язане зі створенням дієвої системи мотивації праці, професійної підготовки та перепідготовки кадрів.

Слід відмітити, що це неповний перелік сфер, де може бути застосований контролінг або його окремі елементи. Набір сфер використання контролінгу залежить від багатьох факторів, серед яких важливе місце посідає галузь діяльності, стадія життєвого циклу, як на нашу думку, то найбільш важливим є людський фактор, який проявляє себе в бажанні керівництва рухатись уперед і вдосконалювати існуючу систему обліку, планування і контролю підприємства. Ефективна система контролінгу знижує навантаження керівників і підприємців, звільнюється час для здійснення стратегічного аналізу діяльності та визначення перспектив розвитку підприємства.

У дослідженнях сучасних науковців-менеджерів (М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоурі, А. А. Томпсон, О. С. Віханський та ін.) чітко простежується поділ цілей підприємства на оперативні (короткострокові) та стратегічні (довгострокові) [4, 5]. Система контролінгу створює умови для постійного моніторингу за всіма напрямками діяльності підприємства, як короткострокового, так і довгострокового характеру.

Підприємство за допомогою стратегічного контролінгу має забезпечити рух підприємства до наміченої мети, а за допомогою опера-

тивного контролінгу забезпечити дієву систему поточного управління з виконанням умови оптимізації співвідношення між витратами та прибутком.

Для стратегічної та оперативної складової системи контролінгу притаманні відповідні методи й інструменти. Особлива увага має приділятися саме вибору інструментів, за допомогою яких керівнику надається можливість прийняти правильне рішення і забезпечити якісне управління підприємством.

Методи й інструменти оперативного контролінгу мають систематично використовуватись підприємством протягом усього фінансового року для забезпечення ефективного використання наявних у підприємства ресурсів (фінансових, матеріальних, людських т. ін.). Система оперативного контролінгу розглядає питання в площині короткострокового періоду. Процеси, які відбуваються на підприємстві, регулюються способом перманентного порівняння фактичних і планових результатів для своєчасного коригування і з'ясування причин невиконання показників.

Центральне місце в системі контролінгу посідає управління прибутком, оскільки будь-яке підприємство створюється з метою отримання прибутку, який є головним джерелом формування власних фінансових ресурсів і забезпечує здійснення ефективної, безперервної діяльності суб'єкта підприємницької діяльності. Скільки б ми не говорили про можливість удосконалення діяльності та виконання намічених програм, якщо буде відсутній прибуток, то підприємство має спрямовувати свої зусилля на його отримання, а потім виконувати відповідні стратегічні програми.

Оперативний контролінг безпосередньо пов'язаний зі стратегічним, оскільки він упроваджується відповідно до стратегічних цілей підприємства.

Інструменти стратегічного контролінгу використовуються переважно для визначення та покращення майбутнього розвитку підприємства та зниження впливу ризиків. Враховуючи цей факт, керівництво підприємства має бути зацікавленим у розширенні та збереженні наявного потенціалу й успішному пошуку нових можливостей.

До стратегічних цілей, які визначають перспективу розвитку підприємства, можна віднести такі:

- розробка та введення нових продуктів і послуг;
- розширення фактичних і введення нових потужностей і технологій;
- залучення капіталу для розробки та введення в експлуатацію передових інвестиційно-інноваційних проектів;
- освоєння нових ринків збуту продукції, покращення організаційної структури підприємства;
- підвищення кваліфікації персоналу відповідно до нових вимог.

Для вирішення проблем стратегічного характеру підприємство повинно використовувати відповідний інструментарій, який входить до складу загальної системи контролінгу підприємства. Особливе значення для формування стратегічних планів діяльності підприємства має система раннього попередження, завдяки якій керівництво враховує вплив зовнішніх факторів на діяльність підприємства.

Стратегічний розвиток знаходиться у безпосередньому взаємозв'язку з внутрішніми можливостями підприємства, і проблеми, які існують в організації ефективної діяльності, здійснюють вплив на загальну стратегічну позицію підприємства. Дієвість стратегічних планів залежить від здібностей керівництва та вищих щаблів менеджменту щодо можливостей своєчасного усунення проблем внутрішньофірмового характеру, які здійснюють негативний вплив на загальну довгострокову перспективу розвитку підприємства.

Враховуючи вищенаведене, слід зауважити, що ефективність системи контролінгу залежить від набору інструментів, які входять до її складу. У вчених, які займалися дослідженням контролінгу, на питання інструментарію існують власні погляди, які відрізняються між собою підходами, що покладені в основу цієї класифікації [1, 2, 3, 6, 7]. У літературних джерелах висвітлено досить багато інструментів контролінгу, причому кожний автор пропонує свої підходи до їх класифікації.

Велика кількість інструментів контролінгу, на нашу думку, викликана тим, що вони

формувались у різних площинах практичної діяльності та висвітлювали відповідний етап або напрям діяльності підприємства. Значний вплив на розвиток інструментарію контролінгу призвів розвиток менеджменту, маркетингу, логістики, фінансів, бухгалтерського, управлінського обліку. На нашу думку, питання щодо класифікації інструментів контролінгу потребують уточнення і доопрацювання.

Значну увагу класифікації інструментів контролінгу у своїх працях приділяли Х. Й. Фольмут, Д. Хан, О. Кармінський [3, 6, 7]. Підходи цих авторів до класифікації контролінгу є цікавими й заслуговують на увагу, тим більше, що кожен з підходів має певні особливості.

У праці Х. Й. Фольмута [6] в основу класифікації покладено поділ інструментів контролінгу залежно від періоду дії – стратегічний і оперативний, причому спочатку дається детальне дослідження оперативних, а потім стратегічних інструментів. Серед оперативних інструментів представлені такі: АВС-аналіз, розрахунок оптимального обсягу замовлень, розрахунок точки беззбитковості, коефіцієнт фінансової міцності, метод розрахунку сум покриття, аналіз вузьких місць, методи розрахунку інвестицій, розрахунок виробничого результату на короткостроковий період, оптимізація обсягів партій продукції, комісійна винагорода представників на базі сум покриття, гуртки якості, аналіз знижок, аналіз областей збуту, функціонально-вартісний аналіз (ФВА), XYZ.

До складу стратегічних інструментів входять такі: власне виробництво – поставка ззовні, крива досвіду, аналіз конкуренції, логістика, портфельний аналіз, аналіз потенціалу, крива життєвого циклу продукту, аналіз сильних і слабких сторін підприємства (АСС), стратегічні розриви, розробка сценаріїв.

Ми бачимо, що наведена класифікація є досить значною за кількістю інструментів. Практичне використання інструментів контролінгу потребує більш чіткої і детальної класифікації.

Д. Хан здійснює класифікацію за рахунок об'єднання завдань контролінгу з інструментами оперативного і стратегічного характеру

[7]. Запропонована класифікація на відміну від попередньої є більш детальною. Автор виділяє чотири основних групи завдань, яким притаманні відповідні інструменти:

- аналіз, прогнозування (бенчмаркінг, система раннього реагування, розробка сценаріїв);

- планування проектів, планування продукції (техніка сіткового планування, вартісний аналіз, аналіз витрат і результатів, калькуляція проектів і продукції, визначення цільових витрат, розрахунок ефективності проектів);

- планування функціональних галузей діяльності (аналіз накладних витрат, бюджетування, аналіз витрат і результатів, калькулювання, облік витрат за місцем виникнення, розрахунок ефективності);

- планування виробничої програми зі стратегічним плануванням потужностей і оперативною загрузкою потужностей (портфельний аналіз, аналіз точки беззбитковості, аналіз витрат і результатів, розрахунок ефективності, ступінчастий розрахунок сум покриття, імітаційне моделювання, лінійне програмування).

Д. Хан підкреслює, що інструменти та структура контролінгу мають бути простими і гнучкими [7]. В класифікації Д. Хана значна увага приділена лише одному з етапів використання контролінгу, а саме – плануванню. На нашу думку, використання інструментарію контролінгу за такою класифікацією не сприятиме введенню повноцінної системи контролінгу на підприємстві.

О. Кармінський, на відміну від підходів Й. Фольмута і Д. Хана до класифікації контролінгу, розширює дію інструментарію контролінгу за рахунок визначення сфер використання, а саме:

- контролінг маркетингу (GAP, портфоліо-аналіз, розрахунок маржинального прибутку, порівняльні розрахунки);

- забезпечення ресурсами (дослідження ринків закупівлі товарів, дослідження ринків постачальників, ABC-аналіз, аналіз ситуації перервності процесу виробництва, визначення верхніх меж ціни);

- контролінг сфери логістики (планування потреби у матеріалах, розрахунок витрат обігу, контроль економічності, інформаційне

забезпечення підготовки рішень);

- фінансовий контролінг (аналіз потоків платежів (К-Ф аналіз), аналіз працюючого капіталу, фінансова «павутина», баланс руху коштів, фінансовий план);

- контролінг інвестиційно-інноваційних процесів (порівняння витрат і результатів, розрахунок вартості машино-години, доведення рівня рентабельності, статичне порівняння строків окупності, динамічний строк окупності, функціонально-вартісний аналіз, метод приведеної вартості, метод внутрішньої норми дохідності, метод ануїтету).

У класифікації О. Кармінського, на нашу думку, не враховано така важлива сфера діяльності підприємства як облік, оскільки тільки налагоджений облік надасть можливість забезпечити систему контролінгу правдивою і необхідною інформацією.

У працях інших дослідників пропонується використання таких інструментів контролінгу, як SWOT-аналіз, БКГ-матриця, матриця Мак-Кінсі, метод Монте-Карло, аналіз інформаційних потоків, аналіз матеріальних потоків, методів чутливості аналогій, аналізу сценаріїв, експертні методи [1, 2].

Як бачимо, ці методи також спрямовані на представлення стратегічної та оперативної позиції підприємства. Таким чином, можна відмітити, що не існує єдиних підходів до класифікації інструментів контролінгу. Головними ознаками, які покладені в основу класифікації інструментів контролінгу, є період дії та сфери використання. Проте така класифікація не є вичерпною і в умовах ринку важливо було б враховувати етапи введення контролінгу на підприємстві, ієрархію користувачів інформації та галузеві особливості діяльності підприємства. На таких ознаках класифікації інструментарію контролінгу ми зупинимось в подальших дослідженнях.

Якщо виділити основні напрями контролінгу та забезпечити практичне їх використання на підприємстві, то можливо отримати відповідні позитивні результати (табл.).



Таблиця

**Основні напрями та можливі результати від використання  
контролінгу на підприємстві**

<b>Напрями використання контролінгу</b>	<b>Можливий досягнутий результат від використання</b>
Оперативний контролінг	Адаптивність і гнучкість існуючої системи управління
Стратегічний контролінг	Забезпечення позиціонування підприємства та розвиток стратегічної орієнтації в довгостроковому періоді
Контролінг витрат	Скорочення витрат на всіх етапах їх виникнення
Контролінг логістики	Скорочення витрат на доставку, зберігання та реалізацію товарів
Контролінг маркетингу	Оптимізація витрат на збут, задоволення потреб споживачів
Контролінг товарів	Розширення асортименту, підвищення якості та споживчих вимог товару
Контролінг планування	Забезпечення максимального виконання запланованих показників за рахунок коригування відповідно до нових умов діяльності підприємства
Контролінг процесу	Оптимізація процесу як єдиної системи та підвищення функціональності бізнес-процесів

На нашу думку, система контролінгу на підприємстві є тим центром, навколо якого будуються інші складові загальної системи організації і управління підприємством. Дієвість цієї системи неможлива без якісної інформації, на основі якої і будується контролінг. Управлінський облік є саме тим основним інформаційним підґрунтям, що забезпечує якісне функціонування системи контролінгу на підприємстві.

Вищенаведена інформація дає підстави для висновку, що наша вітчизняна економіка в цілому і підприємства зокрема не зможуть ефективно працювати в умовах ринку, які постійно змінюються, якщо не буде введена дієва система контролінгу, що дає можливість керівництву балансувати плани діяльності відповідно до нових умов господарювання. Прикладом може стати створений у 1993 р. внутрішній ринок країн ЄС, до якого хоче залучитись і економіка України, а це, у свою чергу, вимагає нових підходів до планування, контролю, збуту таке інше, а без системи контролінгу створення умов для комплексного підходу вирішення проблем стає неможливим.

Ми вважаємо, що введення системи контролінгу на підприємстві дає підстави для зниження ризику управлінських помилок і скорочення часу на перебудову існуючого економічного механізму. Позитивні зміни в системі управління сприятимуть підвищенню рівня

стабільності підприємства особливо в умовах кризових ситуацій.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Дайле А. Практика контроллинга : [пер. с нем.] / под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 336 с.
2. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др. ; под ред. Н. Г. Данилочкиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 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. Мескон М. Х. Основы менеджмента : [пер. с англ.] / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М. : Дело, 2000. – 354 с.
5. Томпсон А. А. Стратегический менеджмент / А. А. Томпсон, А. Д. Стрикленд. – М. : Вильямс, 2002. – 928 с.
6. Фольмут Х. Й. Инструменты контроллинга от А до Я / Х. Й. Фольмут ; [пер. с нем.] ; под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевич, Е. Н. Тихоненковой. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 288 с.
7. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга : [пер. с нем.] / Д. Хан. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 739 с.