

УДК 656.07

**КОНТРОЛІНГ В ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ:
ПОНЯТІЙНИЙ БАЗИС І КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА****Лемішовський В.І.***E-mail: vaslem@ukr.net**Головне управління Державної фіскальної служби у Львівській області*

Систематизовано і узагальнено погляди науковців щодо концептуально-методологічних засад контролінгу, розкрито розвиток понятійного апарату у сфері теорій і парадигм контролінгу, наведено підходи при визначенні його функціонального призначення в системі управління підприємством. Досліджено шляхи адаптації концептуальної основи контролінгу до умов діяльності сучасних підприємств. Виділено підходи до трактування контролінгу: контролінг як інформаційна система; контролінг як інструмент координації; контролінг як функція орієнтована на результат. Розглянуто концепцію контролінгу в межах кожного наукового підходу. Узагальнено сучасні погляди науковців щодо структури контролінгу. Сформовано власний погляд, який розглядає контролінг як спеціально створену систему на базі планування, бюджетування, обліку, аналізу, моніторингу, аудиту і контролю, синтезу їх змісту та завдань. Управління в системі контролінгу визначено в координації його елементів (складових), які входять в систему, їх планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання.

Ключові слова: підприємство, управління, контролінг, інформаційна система, інструмент координації

UDC 656.07

**CONTROLLING IN THE PROCESS OF A COMPANY
ADMINISTRATION: CONCEPTUAL BASIS****Lemishovskyj V.I.***E-mail: vaslem@ukr.net**Department of State Fiscal Service in Lviv oblast*

The opinions of the scientists on conceptual and methodological basics of controlling are systematized and summarized, the development of conceptual apparatus in the sphere of theories and paradigms of controlling are disclosed, the approaches for determining its functions in the system of company administration are provided. The ways of adaptation of controlling conceptual basis to the conditions of modern enterprises are researched. The approaches to interpret controlling are highlighted, they are: controlling as an informational system; controlling as a coordination tool; controlling as a function, oriented to the result. The controlling concept within each scientific approach is considered. The modern views of the scientists on the controlling structure are summarized. The own view considering controlling as a special established

system based on planning, budgeting, accounting, analysis, monitoring, audit and control, synthesis of their content and tasks is formed. Administration in the controlling system is determined in coordination of its elements (components), which are included in the system, their planning, organization, motivation, control and regulation.

Keywords: business, management, controlling, information systems, coordination tool

Актуальність проблеми. Розвиток ринкових відносин та посилення рівня конкуренції обумовлюють необхідність внесення істотних змін до системи управління фінансово-господарською діяльністю підприємств. За таких умов на перший план висуваються економічні та ринкові критерії ефективності діяльності підприємства, що вимагає впровадження у практичну діяльність гнучких і динамічних управлінських інструментів. Необхідність їхнього застосування пов'язується з можливістю такого типу систем охоплювати використання всіх можливостей підприємства в плануванні, обліку, аналізі та контролі з одночасним синтезом їх завдань та змісту. У багатьох випадках вважається що ефективно вирішення таких завдань можливе за рахунок практичної реалізації системи контролінгу, яка системно охоплює весь комплекс управлінських заходів.

Використання контролінгу дозволяє мінімізувати можливі збитки підприємства шляхом своєчасного передбачення кризових економічних явищ, утримувати достатній рівень конкурентоздатності на ринку.

Оскільки підходи щодо сутності, призначення та застосування системи контролінгу в сучасній економічній літературі суттєво різняться, постає завдання дослідити сутність та місце контролінгу в управлінні підприємством.

Аналіз останніх наукових досліджень засвідчує про достатньо підвищений інтерес науковців до розгляду змісту і функціонального призначення системи контролінгу як інструмента управління. Науковцями, досліджуючи моніторинг як конкретно визначену систему, проводиться узагальнення існуючих знань і приведення їх у впорядковану систему.

Необхідність дослідження понятійного базису моніторингу як цілком визначеної системи пов'язується з тим, що у вітчизняних та зарубіжних науковців відсутня єдність розуміння контролінгу. Наведене підтверджується, як відзначає К. Софійчук, «протиріччями вчених у трактуванні самого терміну «контролінг», а також розбіжностями щодо

змісту та переліку функцій та завдань, які повинен реалізовувати контролінг; науковці також не дійшли до єдиного розуміння місця контролінгу у системі управління [1, с. 563]. Чітка характеристика призначення контролінгу як нового підходу до вдосконалення системи управління підприємства супроводжується низкою перепон, серед яких, наприклад О. Акентьєва та Ю. Журавльова, на перше місце ставлять «багатогранність контролінгу, його неформальний характер, відсутність однозначності трактування та дублювання в різній мірі та формі уже існуючих функцій менеджменту підприємства [2].

Наведене, а також низка дискусійних положень щодо функціональної ролі цього управлінського інструменту призводять до того, що на сьогоднішній день одночасно використовуються літературні джерела, видані в різний час, які по-різному відображають базові контролінгові концепції, не вирішеними залишаються питання щодо понятійного базису та складових контролінгу як інструменту управління сучасним підприємством.

Метою роботи є систематизація й узагальнення поглядів науковців щодо концептуально-методологічних засад контролінгу, розвиток понятійного апарату у сфері теорій і парадигм контролінгу, визначенні його функціональної ролі в системі управління.

Викладення основного матеріалу дослідження. Контролінг в теорії і практиці виступає складним, багатогранним поняттям, параметри якого не мають чітко виражених меж. Найбільш спрощеним стосовно понятійного базису контролінгу є таке трактування, що зводиться до його максимальної спорідненості із управлінським обліком. При цьому також вважається, що перший термін (management accounting) прийшов у вітчизняне бізнес-середовище з англійського, а другий (controlling) – з німецькомовного [3, с. 9]. Сам термін «контролінг» (controlling) походить з англійської «to control» - керувати, управляти, контролювати, проте в англійських джерелах практично не використовується, а підміняється терміном «управлінський облік» (managerial accounting, management accounting). У сучасному розумінні цей термін (die controlling) перейнятий з Німеччини, де концепція контролінгу одержала досить широке практичне застосування.

Прийнято вважати, що англійський термін «controlling» найбільш об'єктивно відображає суть концепції, яка синтезує, передусім, управлінський облік, планування, контроль та аналітичну роботу.

Розглядаючи контролінг як принципово нову системну концепцію інформації й управління, його інколи характеризують як «обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування та забезпечує оперативне і стратегічне управління процесом досягнення цілей і результатів діяльності підприємства» [4, с. 8].

У сучасній економічній теорії узгодженого понятійного базису в засадних характеристиках контролінгу не існує, оскільки парадигми і концептуальна основа цієї системи розвивається в різновекторних спрямуваннях. Більш детальні дослідження літературних джерел дозволяють виділити три підходи до трактування контролінгу: контролінг як інформаційна система; контролінг як інструмент координації; контролінг як функція орієнтована на результат.

У рамках кожного підходу контролінг трактується по-різному; зазвичай і більш пізні підходи, як правило, розвивають попередні, акцентуючи увагу на різних аспектах (табл. 1).

Таблиця 1. Підходи до трактування терміна «контролінг»

<i>Підхід</i>	<i>Напрямок трактування</i>	<i>Автор</i>
інформаційна система	система регулювання витрат і результатів діяльності, що допомагає в досягненні цілей підприємства	Манн Р., Майер Е.
	управлінський інструмент підтримки управлінських рішень, який ціленаправлено добирає, систематизує та аналізує відповідну інформацію	Рейхман Т.
	система інтегрованого інформаційного забезпечення, планування та контролю діяльності підприємства	Хан А.
	реалізація фінансово-економічної інформативної функції в менеджменті для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.
	система спостереження та вивчення поведінки внутрішнього економічного механізму конкретного підприємства і розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою	Циглик І., Мозіль І., Кідрякова Н.
	відображає формулювання, абстрактний образ, загальну думку щодо створення інформаційної системи для стратегічного розвитку підприємства	Пушкар М.
інструмент координації системи управління	елемент управління, головною функцією якого є підтримка керівництва у процесі вирішення загального завдання координації системи управління з нахилом, перш за все, на завдання планування, контролю та інформування	Вебер Й., Кюппер Х., Хорват П.
	функція контролінгу повинна зводитись до розробки та координації окремих планів та зведення їх до єдиного плану, а, з іншого боку, до внутрішнього виробничого обліку, який служить контролем над реалізацією планів та поставляє початкову інформацію для планування	Шнайдер Д.
функція орієнтована на результат	контролінг є функцією орієнтованою на результат, інструментом управлінського контролю	Дайле А., Хорват П.
	орієнтації контролінгу на результат (з урахуванням забезпечення ліквідності), основне завдання контролінгу в зборі та обробці інформації в процесі розробки, координації і контролі над виконанням планів.	Райхман Т.

Початкова концепція контролінгу, як інструмента управлінської системи орієнтована на його інформаційну сутність. У ній контролінг розглядається як суто інформаційна система. Розвиток цієї концепції охоплює, головним чином, облік, орієнтованість на прибуток, вдосконалення документообороту, використання передових методів та інструментів у організації управлінського обліку. Контролінг як інструмент координації системи управління є елементом управління, а тому його роль полягає у виконванні своєї головної функції щодо підтримки керівництва в процесі вирішення ними загального завдання координації системи управління. У такому контексті контролінг розкривають як управлінський інструмент у вирішуванні загальних проблем прийняття управлінських рішень. Як функція орієнтована на результат, контролінг повинен забезпечити керівництво підприємства інформацією та налаштувати його на координування, реагування та адаптацію до зміни внутрішніх і зовнішніх умов з метою реалізації поставлених цілей.

На основі аналізу наукових концепцій вважаємо, що контролінг є системною управлінською діяльністю, предметом якої є синхронізація системи управління щодо координування, реагування та адаптації до змін внутрішніх і зовнішніх чинників з метою досягнення поставлених цілей.

Узагальнення сучасних поглядів науковців щодо структури контролінгу, засвідчує, що його складовими є:

- управління, планування, організація, мотивація, облік і аналіз [5].
- синтез чотирьох складових - планування, обліку, аналізу та управління [6]
- встановлення цілей, планування, управлінський облік, аналіз, розробка рекомендацій для прийняття управлінських рішень, інформаційні потоки, контроль, моніторинг [7].
- управлінський облік, облік і аналіз витрат, а також їх планування [8]
- організація, система планування та контролю, інформаційна система, система управління персоналом, система цілей і принципів управління [1].
- облік, планування, контроль та аналітична робота [2].

Аналізуючи вище наведені погляди щодо складових контролінгу відзначимо, що майже всі вчені виділяють такі його складові як облік та

аналіз, детально розглядаючи їх функції та місце в системі контролінгу. Щодо включення інших складових погляди вчених суттєво різняться.

Для вирішення функціональної спрямованості контролінгу і управлінського обліку науковцями наводяться аргументації про те, що «функції контролінгу ширші, оскільки включають не лише завдання притаманні управлінському обліку щодо формування релевантної інформації для прийняття управлінських рішень» [9, с. 44], дискусійною є й позиція, згідно з якою «контролінг розглядається як функція управління, оскільки в багатьох працях з менеджменту навіть не згадується про контролінг як загальну функцію управління» [10, с. 36].

Враховуючи те, що з функціональних позицій управління це процес планування, організування, мотивування, контролювання та регулювання [11], вважаємо не доцільним виділенням їх окремими складовими управління: планування у погляді М. Пушкаря [6], планування, організації та мотивації у підході Г. Смовкіної [5], організація, планування та контроль у підході К. Софійчук [1], оскільки змістові значення цих складових включаються в зміст управління.

Під конструктивним контролінгом найбільше об'єктивно, на наш погляд, слід розглядати спеціально створену систему на базі планування, бюджетування, обліку, аналізу, моніторингу, аудиту і контролю, синтезу їх змісту та завдань. Управління в системі контролінгу полягає в координації його елементів (складових), які входять в систему, їх планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання.

Практична дієвість і, відповідно, ефективність контролінгу залежить, передусім, від якості процесу планування, оскільки саме ця складова дозволяє забезпечити чітку координацію всіх дій, єдність внутрішніх цілей, дає змогу вибрати найраціональніші шляхи розвитку, сприяє виробленню заходів, здатних послабити чи нейтралізувати вплив дестабілізуючих факторів, пристосуватися до динамічних змін ринкової кон'юнктури.

Функціональним змістом бюджетування у системі контролінгу є контроль чинників, які безпосередньо впливають на доходи і витрати підприємства, зміну їх величини, оперативність при реагуванні на визначені відхилення. Економічним змістом цієї складової контролінгу є прогнозування очікуваної потреби в ресурсах та джерелах їх утворення,

зіставлення потреб наявності необхідних ресурсів, а у разі їх недостатності пошук додаткових джерел для їх формування.

Обліковий компонент у системі контролінгу є не менш важливим від попередніх, оскільки становить його інформаційну основу - виступає джерелом інформації для орієнтації процесу управління на досягнення визначення цілей і є основою аналізу, моніторингу та аудиту діяльності підприємства.

В результаті застосування економічного аналізу у системі контролінгу отримується аналітична інформація, яка відображає різні аспекти діяльності, відхилення показників що аналізуються, визначається і встановлюється вплив на них окремих факторів, що найбільш очевидно виступає інструментом для економічного обґрунтування управлінських рішень.

В умовах перманентних змін в економіці важливою складовою контролінгу визначається моніторинг функціонування підприємства, оскільки, він забезпечує врахування впливу факторів зовнішнього середовища і своєчасне реагування на соціально-економічні явища, формуючи підстави для використання його компенсаторних можливостей.

У багатьох випадках вважається, що використання аудиту в системі контролінгу надасть змогу виконувати основні завдання системи внутрішнього контролю, отримувати обґрунтовану впевненість щодо достовірності даних обліку та показників звітності, дотримання чинної нормативно-правової бази, забезпечуючи керівництво достовірною інформацією про стан його діяльності. Метою традиційної системи контролю в контролінговій діяльності є оперативне виявлення факторів несприятливого розвитку подій, обґрунтованість висновків про доцільність коригування планів, проведення реорганізації тощо.

Загалом можна узагальнити, що понятійний базис у теоріях контролінгу повинен ґрунтуватися на послідовному поєднанні складових контролінгу в єдину та чітко сформульовану систему, яка сприяє тому, що підприємством може бути досягнута основна його ціль – ефективність управління. За відсутності однієї з складових управління досягнення високого рівня контролінгу є неможливим.

Висновки. Контролінг відіграє важливу роль в управлінні, будучи одним із найсучасніших і ефективних систем керування підприємством, є відособленою системою, економічна сутність якої полягає в динамічному процесі перетворення та інтеграції існуючих методів планування,

бюджетування, обліку, аналізу, моніторингу, аудиту і контролю координації в єдину систему отримання, оброблення інформації для прийняття на її основі управлінських рішень, а точніше в систему управління підприємством, орієнтовану на досягнення його цілей.

Контролінг виступає важливим чинником забезпечення конкурентоспроможності підприємства, оскільки дозволяє вирішувати в сукупності цілу низку питань, таких як: стабільність бізнесу і його фінансів, виявлення і приведення в дію наявних внутрішніх резервів, оперативне і ефективне впровадження інновацій, втілення в життя стратегії розвитку підприємства і багато інших.

У сучасній економічній теорії єдиного розуміння цього терміна не існує, оскільки концепція контролінгу постійно розвивається. Більш детальні дослідження літературних джерел дозволяють виділити три підходи до трактування контролінгу: контролінг як інформаційна система, контролінг як інструмент координації, контролінг як функція орієнтована на результат.

На основі аналізу наукових концепцій вважаємо, що контролінг є системною управлінською діяльністю, предметом якої є синхронізація системи управління щодо координування, реагування та адаптації до змін внутрішніх і зовнішніх чинників з метою досягнення поставлених цілей.

Аналізуючи погляди щодо складових контролінгу відзначимо, що майже всі вчені виділяють такі його складові як облік та аналіз, детально розглядаючи їх функції та місце в системі контролінгу. Щодо включення інших складових погляди вчених суттєво різняться.

За результатами дослідження під контролінгом ми розуміємо спеціально створену систему на базі планування, бюджетування, обліку, аналізу, моніторингу, аудиту і контролю, синтезу їх змісту та завдань. Управління в системі контролінгу полягає в координації його елементів (складових), які входять в систему, їх планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Софійчук К.К. Місце та значення контролінгу в теорії управління / К.К. Софійчук // Управління проектами, системний аналіз і логістика. Технічна серія. – 2012. – Вип. 10. – С.563-567.

2. Акентьева О. Б. Контролінг як фактор підвищення ефективності управління підприємством / О. Б. Акентьева, Ю. А. Журавльова, А. Ю. Журавльова [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2009/Economics/44704.doc.htm
3. Хорват П. Концепция контролинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / П. Хорват. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.
4. Сухарева Л.А. Контролинг – основа управления бизнесом / Л.А. Сухарева, С.М. Петренко. – К.: Эльга, Ника-центр, 2002. – 208 с.
5. Смовкіна Г.А. Контролінг як складова частина управління підприємством // Г.А. Смовкіна // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2011. – Вип. 2 (42). – С. 329-335.
6. Пушкар М. С. Контролінг - інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: монографія / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с.
7. Бондар Н. М. Формування системи контролю на сучасному підприємстві / Н. М. Бондар // Управління проектами, системний аналіз і логістика. – 2007. – № 4. – С. 207-210.
8. Коцупатрий М. М. Сутність та місце контролінгу в управлінні підприємством / М. М. Коцупатрий, О.У. Гуцаленко // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія Економічні науки. – 2010. – №5-2. – С. 68-70.
9. Контролинг как инструмент управления предприятием / под. ред. Н. Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 279 с.
10. Гуцайлюк З.В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції: монографія / З.В. Гуцайлюк. – Тернопіль: Крок, 2013. – 176 с.
11. Кузьмін О.Є. Теоретичні та прикладні засади менеджменту: навчальний посібник / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник. – Львів: НУ «Львівська політехніка», «Інтелект – Захід», 2002. – 228 с.