

– покращення позицій України у глобальному рейтингу «простоти ведення бізнесу» за показником «Сплата податків»;

– подальше наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС з урахуванням перспективи поглиблення економічної інтеграції з Європейськими Співтовариствами;

– реалізація збалансованої бюджетної політики на середньо- і довгострокову перспективу.

Цілі податкової реформи, що забезпечують розвиток у внутрішньому середовищі:

– забезпечення раціонального використання природних ресурсів;

– створення фіскальних умов для легалізації доходів;

– формування відповідального ставлення платників податків до виконання своїх податкових зобов'язань, забезпечення суттєвого зменшення масштабів ухилення від сплати податків;

– демократизація податкової служби, встановлення рівноправних відносин між платниками податків і податковими органами;

– запровадження «податкових канікул» для малого бізнесу.

Висновки

Головна мета податкової реформи – побудова сучасної, справедливої податкової системи, що забезпечує стабіль-

ність оподаткування, рівність усіх платників податків перед законом, досягнення стратегічних цілей сталого розвитку в оновленій системі державного регулювання економіки. Основним інструментом реформування податкової системи має стати Податковий кодекс України. Цей системний нормативний документ має на меті регулювання відносин оподаткування, визначає принципи побудови податкової системи, перелік податків, зборів (обов'язкових платежів), що підлягають сплаті до бюджетів всіх рівнів, визначає методику їх обчислення, ставки оподаткування, правовий стан платників податків, порядок адміністрування податків, а також порядок і умови застосування фінансових санкцій до платників податків за порушення податкового законодавства. Прийняття цього нормативного документу дозволить досягти як в короткостроковій так і в довгостроковій перспективі ряд цілей направлених як на розвиток української економіки.

Література

1. Идрисов А. Главная цель – конкурентоспособность (www.gifa.ru).
2. Дані Міністерства фінансів України / www.minfin.gov.ua/
3. Doing Business 2008. –<http://www.doingbusiness.org>; Doing Business 2009.
4. OECD, Organisation for Economic Cooperation and Development, Revenue Statistics, 2006 edition, 2006a.

Т.А. ГОВОРУШКО,
д.е.н., Національний університет харчових технологій,
Д.О. КРОНИКОВСЬКИЙ,
аспірант, Національний університет харчових технологій

Теоретичні аспекти сутності контролінгу і різних його моделей

Розглянуто сутність контролінгу, виявлено відмінності між контролінгом і менеджментом, проведено аналіз моделей контролінгу, що використовується у провідних країнах світу. Запропоновано уточнене визначення досліджуваного поняття.

Рассмотрена сущность контролинга, обнаружены отличия между контролингом и менеджментом, проведен анализ моделей контролинга, который используется в ведущих странах мира. Предложено уточненное определение исследуемого понятия.

Essence of controlling is considered, found out differences between controlling and by a management, the analysis of models of controlling is conducted, that is used in the leading countries of the world. The specified determination of the probed concept is offered.

Постановка проблеми. В останні роки світовій економіці іманентна тенденція глобалізації – і це беззаперечний факт.

У цих умовах найбільш ефективним способом забезпечення конкурентоспроможності є формування і якісне вдосконалення моделі стратегічного керування діяльністю господарюючого суб'єкта. Дана тенденція не обійшла стороною й вітчизняну економіку. Впровадження принципів антикризового управління вимагає глибокої трансформації існуючих методик планування, аналізу й контролю діяльності сучасних підприємств. Практика функціонування закордонних і тих малочисельних вітчизняних організацій, що вже впровадили прогресивні методи управління, показує, що найбільш ефективним інструментом ринкових перетворень, що охоплюють всі аспекти діяльності підприємства, є система контролінга.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Питання контролінга є досить актуальним у площині сучасної економіки. Серед українських та російських науковців, які працювали в даному напрямі, варто виділити Є.С. Мінаєва [5], Н.Г. Данілочкіна [5], В.І. Іонова [5], Н.Г. Базадзе [5], В.І. Ткач і

М.В. Ткач [7], О.Е. Ніколаєва [4], Т.В. Шишкова [4] та ін., серед зарубіжних – Д. Хан [8], Т. Райхман [6], Р. Манн [2], Э. Майер [3], Сакіта Атсуші [1] та ін. Проте серед науковців не існує узгодженої думки щодо сутності контролінгу як теоретичної категорії. Мало уваги приділяється вивченню моделей контролінгу провідних країн світу в контексті порівняння їх між собою, виділенню переваг і недоліків та відбору кращого, що може бути використаним українськими підприємствами. Ситуація, що складалася у цьому напрямі дослідження, підкреслює актуальність проблеми більш поглибленого вивчення якісних сторін контролінгу, які могли б бути корисними для практиків і науковців.

Метою статті є уточнення контролінгу як теоретичного поняття на основі вивчення різних моделей контролінгу і їх модулів. Для досягнення поставленої мети поставлено і вирішено ряд завдань, що стосуються вивчення існуючого теоретичного доробку в теорії контролінгу, виявлення сутності моделей контролінгу провідних країн світу і відмінностей між ними. У процесі підготовки статті авторами було використано діалектичний метод наукового дослідження.

Виклад основного матеріалу. Деякі вітчизняні науковці ототожнюють контролінг із комбінацією обліку та ревізії або приписують менеджменту всі його функції теоретично зводячи таким чином до нуля дієвість контролінгу. Проте, на нашу думку, таке тлумачення є вираженням невірної розуміння як функцій контролінгу, так і усієї концепції у цілому. Адже навіть незважаючи на різноманітність історичних моделей контролінгу, науковці сходяться в дефініції контролінгу, як концепції керування, заснованої на поданні підприємства як «складної відкритої соціально-технічної системи», що має певні цілі. Основною метою вважається забезпечення довгострокового існування організації й ріст добробуту власника фірми.

Останнім часом у літературних джерелах широке поширення одержало визначення контролінгу як системи управління витратами. Проте дані визначення невірні, оскільки об'єктом контролінгу на відміну від менеджменту є не прибуток та витрати, а саме управління, вірніше його якість. Д. Ханові контролінг пояснює як інформаційне забезпечення,

орієнтоване на результат управління підприємством. Р. Манн і Э. Майер [2, 3] розкривають контролінг як систему регулювання витрат і результатів діяльності, що допомагає в досягненні цілей підприємства. Серед німецьких економістів є також прихильники погляду на контролінг як на інструмент координації системи управління підприємством [8]. Традиційне німецьке бізнес-адміністрування взагалі відмовляється прийняти контролінг як окрему субдисципліну.

Суперечки навколо сутності контролінгу в основному пов'язані з тим, що концепція контролінгу не містить нових знань про економіку підприємства, а лише використовує добре відомий економістам інструментарій. Для усунення суперечок у тлумаченнях контролінгу розглянемо різні його моделі, серед яких найбільш відомими є американська та німецька. Зауважимо, що вони достатньо добре досліджені українським вченими. На думку авторів, поглибленої уваги вимагає японська модель, оскільки демонструє рівень ефективності вищий за інші. (табл. 1).

На жаль, типовою помилкою багатьох вітчизняних керівників на етапі впровадження такої системи є недостатнє усвідомлення її сутності, ролі й функцій, що найчастіше приводить до нівелювання самої ідеї контролінгу. Джерела контролінгу лежать в області державного управління й ідуть своїми коріннями в середні віки. Вже в XV ст. при дворі англійського короля існувала посада Countrollour, в обов'язки якого входили документування й контроль грошових і товарних потоків. Подальшим етапом розвитку контролінгу була поява в 1778 році у США відомства Controller, Auditor, Treasurer and six Commissioners of Accounts. Його основним завданням був контроль за використанням державних коштів.

Виникнення контролінгу (як нової концепції управління) пов'язують із бурхливим промисловим зростанням, особливо в США, в кінці XIX – початку XX століття, розвитком ринкової економіки (ускладнюється продукція і виробництво, ростуть розміри підприємств, виникають транснаціональні компанії, підвищується динамізм ринку, збільшуються обсяги управлінської інформації і т.д.).

Ускладнення орієнтації підприємства в ринковому середовищі привело не просто до зростання ролі управління, а до

Таблиця 1. Дієвість впровадження системи контролінгу за 2005–2008 роки провідними компаніями світу

| Назва компанії | Збільшення ефективності керування у зв'язку з використанням контролінгових технологій у процесі управління, % | Збільшення ефективності виробничого процесу у зв'язку із застосуванням інноваційних досягнень в області контролінгу, % |
|-----------------------|---|--|
| AIG Brunswick Capital | 7,2 | 14,9 |
| Shell | 8,6 | 19,02 |
| BP | 9,1 | 19,6 |
| Siemens | 9,3 | 21,5 |
| Mazda | 9,9 | 22,9 |
| Nokia | 10,2 | 25,3 |
| Kodak | 11,7 | 31,9 |
| Akai | 11,8 | 8,4 |
| LG | 18,7 | 25,9 |
| Samsung | 24,2 | 18,0 |
| Sony | 25 | 18,4 |

МАКРОЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІКИ

якісних змін у всій структурі й методах управління, що вимагало розробки методів виробничого обліку і точнішого фінансового контролю. Ці можливості були надані обчислювальною технікою, що бурхливо розвивалася.

У другій половині ХХ століття досить швидко відбувається процес інтеграції традиційних методів обліку, аналізу, нормування, планування і контролю в єдину систему отримання, обробки, узагальнення інформації і ухвалення на її основі управлінських рішень. Система, яка управляє підприємством, будучи зорієнтована на досягнення не тільки оперативної мети, але і на глобальні стратегічні цілі: виживання, екологічний нейтралітет, збереження робочих місць, в якій переважаючим стає не вузьке, конкретне мислення управлінців, а комплексне, системне рішення проблем, що виникають перед підприємством.

Вважаємо, що є сенс розмежувати площини контролінгу та менеджменту виходячи з базових характеристик (табл. 2).

Оцінка інформації, наведеної в табл. 2, дозволяє констатувати, що контролінг є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотний взаємозв'язок у контурі керування. Він не підмінює управління, а лише переводить його на якісно новий рівень. Тому варто розглядати контролінг як інтегруючу й координуючу систему. Служба контролінгу не визначає, що планувати, а радить, як і коли варто планувати.

Основна відмінність контролінгу від менеджменту полягає в тому, що контролінг управлінську функцію не виконує, управлінських рішень не приймає. Він забезпечує методичну й інструментальну базу для підтримки основних функцій менеджменту, планування, контролю, обліку й аналізу, а також оцінки ситуації для прийняття управлінських рішень.

В основі концепції контролінгу лежить прагнення забезпечити успішне функціонування й розвиток системи шляхом:

- адаптації стратегічних цілей до умов, що змінюються, зовнішнього середовища;
- узгодження оперативних планів зі стратегічним планом розвитку організаційної системи;

- координації й інтеграції оперативних планів в площині різних бізнесах–процесах;

- створення системи забезпечення менеджерів інформацією для різних рівнів керування в оптимальні проміжки часу;
- введення системи контролю над виконанням планів, корегування їх затримки строків реалізації;

- удосконалення організаційної структури з метою підвищення її гнучкості й здатності швидко реагувати на мінливі вимоги зовнішнього середовища.

Таким чином, контролінг являє собою сукупність методів оперативного й стратегічного скеровування: обліку, планування, аналізу й контролю, поєднаних на якісно новому етапі розвитку ринкових відносин у єдину систему, функціонування якої направлене на досягнення поставленої мети.

Найбільш влучним ми вважаємо визначення Дітера Хана [9]: «Контролінг – це автоматизована система керування керуванням»..

Раніше зазначалося, що на сьогодні науковці виділяють дві історично сформовані моделі контролінгу: американську й німецьку. Проте не менш цікавою та дієвою є японська модель. особливість якої проглядається як через призму соціальної ментальності, так і через характер ведення бізнесу.

Аналіз показав, що відмінність цих моделей пояснюється тим, що в Німеччині центральне місце займає внутрішній облік, в США у функції контролінгу додатково включені завдання фінансового обліку, а в Японії додаються завдання «інноваційної хвилі» – пошуку, придбання, аналізу та впровадження новинок для безупинного розвитку, завдання «росту кадрів» – постійне навчання кадрів, та завдання «футуристичної мотивації» (самомотивації) – акцентування важливості внеску кожного працівника в майбутнє країни та нащадків перед фінансовими ресурсами.

Інформація, наведена у табл. 3, свідчить про різні комбінації ланок у досліджуваних моделях, що обумовлено необхідністю адаптації системи контролінгу до історичних, соціальних та територіальних особливостей. Проте варто також виділити спільні риси, що притаманні всім моделям (табл. 4).

Таблиця 2. Відмінності між менеджментом та контролінгом

| Характеристика системи | Менеджмент | Контролінг |
|---|---|--|
| Ціль | Максимізація прибутку, мінімізація витрат, забезпечення ліквідності та платоспроможності та ін. | Забезпечення підтримки забезпечення цілі менеджменту, підвищення якості прийнятих рішень |
| Підсистеми функції, що забезпечують досягнення мети | Функції керування | Функції керування Технології керування й прийняття рішень |
| Виконавці й ресурси | Праця, матеріали, капітал, енергія, інформація | Організаційне, математичне й інформаційне забезпечення |
| Об'єкти | Сукупність взаємозалежних структурних підрозділів будь-якого призначення | Система керування |
| Структура системи керування | Організаційна структура | Структура моделі (метамодель, сценарій, прототип, емулятор) |
| Кількісні характеристики | Значення техніко-економічних показників | Значення критеріїв якості рішень, відхилення від цілей |
| Контрольований фактор | Поставлена ціль | Ступінь погодженості впровадженої та адаптованої моделі з об'єктивною якістю виконання поставлених цілей |

Таблиця 3. Спільні та відмінні модулі американської, німецької та японської моделей контролінгу

| Американська | Німецька | Японська |
|---------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|
| Модулі | | |
| Планування | Планування | Планування |
| Інформаційний менеджмент та звітність | Інформаційний менеджмент та звітність | Інформаційний менеджмент та звітність |
| Підтримка прийняття рішень | Підтримка прийняття рішень | Підтримка прийняття рішень |
| Внутрішня звітність | Внутрішня звітність | Внутрішня звітність |
| Фінансова бухгалтерія | | Фінансова бухгалтерія |
| Податки та страхування | | Податки та страхування |
| Інформаційні технології | | Інформаційні технології |
| Внутрішня ревізія | | «Футуристична мотивація» |
| | | «Інноваційна хвиля» |
| | | «Ріст кадрів» |

Таблиця 4. Спільні риси різних моделях контролінгу

| Орієнтація концепції | Сутність і основні завдання контролінгу в рамках даної концепції |
|--|--|
| На систему обліку | Переорієнтація системи обліку з минулого в майбутнє, створення на базі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень, пов'язаних із плануванням і контролем діяльності підприємства |
| На управлінську інформаційну систему | Створення загальної інформаційної системи керування. Розробка концепції єдиної інформаційної системи, її впровадження, координація функціонування інформаційної системи, оптимізація інформаційних потоків |
| На систему керування: – з акцентом на планування й контроль; – з акцентом на координацію | Планування й контроль діяльності структурних підрозділів підприємства. Координація діяльності системи керування підприємством (керування керуванням) |

Аналізуючи табл. 3 та табл. 4 варто зазначити, що концептуальні відмінності, іманентні різним моделям контролінгу пов'язані з особливостями історичного розвитку економіки, соціальних та ментальних особливостей народів та установлених принципах побудови економічних процесів. Проте головне, що всі моделі направлені на одну ціль, а саме забезпечення методичної й інструментальної бази для підтримки основних функцій менеджменту.

До основних всесвітньо визнаних методів і інструментів контролінгу відносять систему збалансованих показників (Balanced Scorecard), систему розподілу непрямих витрат (Activity – Based Costing), теорію обмежень (Theory of Constraints), стандарт якості Шість Сигма (Six Sigma Quality Standard), стратегічні карти (Strategy Maps), політику відкритої звітності (Open Book Management), принципи зграї (Swarm Intelligence).

Висновки

На нашу думку, влучним розумінням суті контролінгу є те, що пояснює контролінг як автоматизовану систему що скеровує управління в напрямку, який забезпечить підприємству найвищий рівень ефективності. Головне, щоб вітчизняне розуміння та використання його інструментів та функцій відбувалося вірно, згідно обраної моделі та з логічними поправками на специфіку ведення бізнесу в Україні. Саме такий підхід та подальше впровадження дасть змогу вийти на новий вищий рівень управління, що в свою чергу, спираючись на зарубіжний досвід, дасть можливість швидше та з меншими затратами рухатися до обраних цілей.

Література

1. Атсуші Сакіта. Контролінг та філософія: переклад з японської на англійський. Акіто Вакарука. – Вазука, 2008. – 411 с.
2. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления: пер. с нем. Ю.Г. Жукова и С.Н. Зайцева / Под ред. С.А. Николаевой. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 96 с.
3. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: пер. с нем. Ю.Г. Жукова / Под ред. и с предисл. д-ра экон. наук В.Б. Ивашкевича. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
4. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. – М.: УРСС, 1997. – 115 с.
5. Основы контроллинговых исследований: Учеб. пособие / Э.С. Минаев, Н.Г. Данилочкина, В.И. Ионов, Н.Г. Базадзе; Под ред. Э.С. Минаева. – М.: Изд-во МАИ, 1999. – 26 с.
6. Райхман Т. Менеджмент и контроллинг. Одни цели – разные пути и инструменты // Международный бухгалтерский учет. – 1999. – №5. – С. 40–52.
7. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 58 с.
8. Фольмут Х.И. Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича и Ш. Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 288 с.
9. 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.
10. The Pricewaterhouse Cooper's bulletin. London, №2. Feb., 2006. – P. 43.