

І.Г.Корнієнко,

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

СУТНІСТЬ І ПРОБЛЕМИ КОНТРОЛІНГУ

У статті розглядаються теоретичні аспекти контролінгу, обґрунтована необхідність формування служби контролінгу.

The article highlights the theoretical foundations of controlling, the need to build up the controlling services has been substantiated.

Важливою умовою забезпечення стійкого розвитку економіки України є вдосконалення систем управління підприємствами на основі впровадження досягнень світової науки та практики менеджменту. Особливого значення в сучасних умовах господарювання набуває проблема підвищення координованості бізнес-процесів підприємства та ефективності прийняття управлінських рішень для вирішення стратегічних та оперативних завдань.

Необхідність у системній інтеграції різноманітних аспектів управління бізнес-процесами підприємства стала однією із основних причин виникнення контролінгу в світовій теорії та практиці управління. Впровадження контролінгу дозволяє підвищити рівень координованості процесів планування, контролю, обліку, аналізу і регулювання на підприємстві, забезпеченості їх методичною та інформаційною базою, за рахунок чого дозволяє підвищити якість управлінських рішень та ефективність системи управління в цілому.

Дослідження з проблем менеджменту, контролінгу здійснювались видатними вітчизняними та зарубіжними вченими І.Ансоффом, І.Балабановим, О.Благодарним, Н.Данілочкіною, О.Кармінським, Л.Кіндрацькою, Н.Кожевіною, М.Лапустою, Ю.Лисенком, Р.Маном, М.Месконом, В.Петренком, М.Портером, М.Пушкар, С.Смірновим, Д.Ханом, І.Цигилик та іншими. Процес адаптації зарубіжної теорії управління підприємством у вітчизняну практику є складним і тривалим. Вітчизняна ж теорія управління оперує в основному гіпотетичними даними за аналогією із західними теоріями, що визначає її низький практичний рівень. Формування та застосування нової концепції щодо управління ефективним функціонуванням підприємств вимагає проектування та апробації відповідного механізму управління підприємством.

Із середини 90-х років ХХ сторіччя в економічній літературі України й Росії поширився інтерес до контролінгу, який одержав свій розпиток у ФРН.

За визначенням М.С.Пушкаря “контролінг – це синтетична дисципліна, яка розвивається на основі даних маркетингу, менеджменту, планування, обліку, аналізу і контролю” [5, с.3]. «Планування показників використання ресурсів, ефективності здійснення процесу постачання, виробництва і збуту, показників фінансової діяльності, комплексу показників-індикаторів використанням ресурсів на основі даних обліку, аналізу і контролю і забезпечення системи управління інформацією для ухвалення рішень є суттю контролінгу» [5, с.4].

При цьому він відразу ж попереджає читача: «Слід зазначити, що розуміння суті контролінга в авторській інтерпретації значно відрізняється від інтерпретацій німецьких учених (Е.Майер, Р.Манн), які основну увагу зосереджують на плануванні, обліку, аналізі і контролі суми покриття (маржинального доходу)» [5, с.4]. Але в подальшому викладі він не згадує розбіжностей в поглядах. Більше того, він цитує положення Е.Майера з книги “Контролінг як система мислення і управління”. Він указує на те, що на німецьких підприємствах виділяється фінансовий облік, виробничий і контролінг. “Під контролінгом слід розуміти концепцію ефективного управління фірмою і забезпечення її довгострокового існування” [5, с.6-9]. Концепція контролінгу передбачає розробку філософії поведінки фірми, використання прямого і зворотного зв'язку в біокібернетичному контурі регулювання, розробку енергетичного балансу, балансу навколишнього середовища, створення системи обліку витрат, активізацію нематеріальних чинників (комунікації, мотивації, стимулювання праці) [5, с.55].

На закінчення М.С.Пушкарь представляє схему контролінгу в системі управління, в якій «... контролінг розглядається як складова частина управління, але він обмежується системою планування, контролю і інформаційного забезпечення щодо діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому і сервісним обслуговування системи управління». Отже, для виконання покладених на контролінг достатньо складних завдань, необхідно організаційно оформити його функціонування в загальній системі управління.

В управлінні економікою вітчизняних підприємств дана система не знаходить належного застосування внаслідок того, що потреба в ній часто переважає над наявністю знань у цій галузі.

Водночас слід звернути увагу на ту обставину, що українські автори ототожнюють контролінг з внутрішньогосподарським або управлінським обліком. Але далі стверджують, що система контролінгу – це принципово нова концепція інформації і управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізовує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, що забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення мети і результатів діяльності підприємства. Система контролінгу є синтезом елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевої мети і результатів діяльності підприємства.

Але продовжують підтримувати безальтернативний підхід до організаційної структури місця контролінгу – створення самостійної контролінгової служби у складі керівника служби, контролера-технолога, контролера-аналітика і контролера інформаційних систем.

Варто зазначити, що в 1997 році був виданий переклад фундаментальної праці професора Діггера Хана під назвою “Планування і контроль: Концепція контролінгу” [6]. Як видно із заголовка, автор в основу концепції контролінгу ставить планування і контроль, на відміну від обліково-аналітичного підходу російських і українських авторів.

Вітчизняні автори не звернули увагу на ту обставину, що в книзі Д.Хана контролінг є органічною частиною економічного управління підприємством без створення самостійного відділу контролінгу.

У Росії перший посібник з контролінгу авторського колективу під редакцією Н.Г.Данилочкіної виданий в 1998 році. У передмові автори визначають: “Новим словом в управлінні стала поява контролінгу як функціонально відособленого напряму економічної роботи на підприємстві, пов'язаного з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції про менеджмент, що забезпечує ухвалення оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Контролінг включає встановлення мети підприємства, поточний

збір і обробку інформації для ухвалення управлінських рішень, здійснення функцій контролю відхилень фактичних показників діяльності підприємства від планових, а також, що найбільш важливе, підготовку рекомендацій для ухвалення управлінських рішень. Координуючи, інтегруючи і направляючи діяльність всієї системи управління підприємством на досягнення поставленої мети, контролінг виконує функцію «управління управлінням» і є синтезом планування, обліку і контролю, економічного аналізу, організації інформаційних потоків і багато чого іншого» [1, с.3].

Особливістю підходу авторів книги є ототожнення контролінгу з управлінським обліком: «Слово контролінг, яке перекладається з англійської to control означає контролювати, управляти, у свою чергу походить від французького слова, що означає «реєстр, перевірочний список». Але за іронією долі в англійській мові термін «контролінг» майже не використовується: у Великобританії і США укорінявся термін «управлінський облік» (managerial accounting, management accounting), хоча працівників, у чий посадові обов'язки входить ведення управлінського обліку, там називають контролерами (controller). Власне термін «контролінг» прийнятий в Німеччині, звідки він і прийшов до Росії. Оскільки вітчизняна термінологія поки не устоялася, в Росії використовують обидва терміни: і контролінг, і управлінський облік» [1, с.6].

У книзі також визначена необхідність створення спеціальної служби контролінгу. «Організаційно-методичні основи створення системи контролінгу на підприємстві, як правило, пишуть автори, включають питання організації служби контролінгу, визначення її місця в організаційній структурі підприємства або холдингу, аналізу інформаційних потоків і можливих варіантів впровадження контролінгу на підприємстві» [1, с. 132]. І далі автори рекомендують: «Досвід впровадження контролінгу на низку великих російських підприємств показує, що раціональним є такий склад служби контролінгу:

- начальник служби контролінгу;
- контролер-куратор цехів;
- контролер-фахівець з управлінського обліку;
- контролер-фахівець з інформаційних систем» [1, с. 146].

Проведений аналіз деяких публікацій по контролінгу свідчить про те, що в літературі України і Росії з кінця 90-х років ХХ

сторіччя і до наших днів він отримав спрощений обліково-аналітичний напрямок замість конструктивного розвитку концепції контролінгу як інтегрованої системи управління підприємством на основі планування цілей, стратегічного і оперативного планування діяльності підприємства і контролю виконання планів.

Головним недоліком пропозиції авторів спрощеного обліково-аналітичного підходу до контролінгу, що передбачають створення самостійної служби контролінгу з 3-4 контролерів, свідчать про те, що проблеми існують. Прикладом може служити розроблене положення про відділ контролінгу на підприємстві в навчальному посібнику С.Н.Петренко: “Виконання поставлених завдань забезпечується шляхом реалізації основних функцій:

- ü інформаційною: вироблення підконтрольної інформації;
- ü обліково-контрольної: зіставлення отриманих результатів із заданими параметрами;
- ü аналітичною: аналіз основних підконтрольних показників;
- ü планування: координація планів і бюджету;
- ü що коментує: вироблення варіантів альтернативних рішень” [4, с. 289].

Проте при визначенні об'єктів контролінгу автор істотно звужує підхід: “Основними об'єктами контролінгу є витрати підприємства і центри відповідальності, в яких відбувається накопичення витрат і формування доходів” [4, с. 290].

Чи можна серйозно припустити, що 3-4 рядових економісти зможуть на належному рівні забезпечити вироблення інформації, зіставлень її з планом, проаналізувати, керувати плановою роботою і підготувати варіанти управлінських рішень?

За рекомендацією Д.Хана “... для всього підприємства на весь плановий період можна розрахувати і встановити як цільові такі показники:

- ü цінності сукупного капіталу;
- ü цінності позикового капіталу;
- ü цінності власного (акціонерного) капіталу;
- ü залишкові чисті цінності підприємства.

Для окремих планових періодів як цільові встановлюються також показники:

- ü обороту, витрат, суми покриття, виробничого результату, рентабельності;

- Û нейтрального результату, результату діяльності підприємства до і після сплати податків, розмірів дивідендів і резервів;
- Û рентабельності власного капіталу;
- Û обсягів залучення і вкладення капіталу;
- Û ліквідності [6, с.160].

Як видно, Д.Хан був прихильником комплексного плану підприємства і серйозну увагу приділяв монетарним показникам.

Доцільним є нагадати міркування Н.Г.Чумаченка щодо десятирічної давності з питань контролінгу, які не втратили актуальності донині. Він вивчав перспективи управлінського обліку в Україні. Але не обійшов проблеми контролінгу, оскільки у той час низка авторів контролінг ототожнювали з управлінським обліком: “Висловлюється думка, що якнайповніше система контролінгу була вперше описана і застосована в США, тому сам термін і похідні або пов'язані з ним поняття ... походять від англійського *controlling*” [7, с. 7]. Треба підкреслити, що контролінг — це німецький напрям управлінської діяльності. У США ця система не застосовується і не описується.

Водночас необхідно зазначити, що в США отримало розвиток поняття *Controllership*, яке умовно можна перевести як «контролерство». Останніми роками, у зв'язку з розвитком функцій обліку і статистики, що прискорюється, і збільшенням акценту на контрольному аспекті завдання, переважним виявилось загальне ухвалення терміна контролерство, особливо у великих концернах. Це слід вважати відповідним вибором, бо титул «контролер» показує чіткіше, ніж інші, позицію повної відповідальності. “Контролер” означає позицію головного бухгалтера і керівника статистики.

Автори праць з контролінгу не прагнуть до чіткого визначення змісту цієї функції і взаємозв'язку підрозділу контролінгу з іншими підрозділами в організаційній структурі підприємства. Якщо контролінг направлений на досягнення мети підприємства, то він виступає (або повинен виступати) управлінням цього підприємства. Абсолютно очевидно, що фахівці з контролінгу не покликані виконувати роль керівництва, а повинні забезпечувати керівництво необхідною інформацією для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень. Але якщо працівники служби контролінгу не займаються збором первинної інформації, не узагальнюють її в необхідних напрямках, то їх роль, по суті,

зводиться до передачі інформації керівництву.

Раніше вже було показано, що формування на підприємстві підрозділу управлінського обліку (яке служба контролінгу замінити не може) забезпечує керівництву отримання інформації по всіх напрямках економіки підприємства з розробкою проектів управлінських рішень. У цих умовах логічно подавати керівництву цю інформацію службою управлінського обліку безпосередньо або через головного контролера. Проміжна ланка у вигляді служби контролінгу виявляється абсолютно зайвою і навіть шкідливою. Для керівника інтерпретація представленої інформації з перших рук укладачів набагато корисніша, ніж від некомпетентних «кур'єрів».

Викликає подив той факт, що на ці міркування протягом десяти років не відгукнувся жоден автор ні з критикою, ні з підтримкою. У зв'язку з цим необхідно стисло зупинитися на виконавцеві концепції контролінгу – контролері концерну, підприємства. Обов'язки контролера в процесі планування прибутку підприємства – це фінансова рука компанії, головний фінансовий керівник або бюджетний директор, але контролер у багатьох випадках повинен бути упевнений, що названі нижче кроки вже здійснені:

- розроблені в деталях дані представлені функціональними виконавцями по відповідних каналах контролеру;
- заготовлено форми, в яких дані повинні бути представлені;
- підготовлені минулі і необхідні фінансові дані, які оперативні виконавці можуть використовувати для цілей порівняння в підготовці даних річного плану;
- підготовлені найважливіші напрями для використання даних на планований рік;
- встановлені надалі тимчасові розклади для виділення вживаних сегментів розділів річного плану;
- огляд і аналіз плану щодо повноти, достовірності і прийнятності;
- при придатності плану вносити пропозиції по підвищенню продуктивності при підготовці підпланів;
- об'єднання фінансових розрахунків для визначення загальної картини по компанії: прибуток, грошові надходження, капітальні інвестиції, фінансове положення і інші показники;
- оцінка плану і його найважливіших розділів у частині міри

визначеності;

Ї узагальнення плану у формі представлення управлінню підприємством і раді директорів по найважливіших аспектах.

Перераховані вимоги відносяться тільки до річного плану по прибутку. А це одна з багатьох позицій відповідальності контролера.

Впровадження справжнього контролінгу на підприємствах України і Росії вимагає змін у службах бухгалтерського обліку і планування на підприємствах, створення комплексної служби контролера підприємства.

Дослідження стану контролінгу в Росії і Україні дозволяє зробити висновок про те, що при всіх індивідуальних відмінностях описів контролінгу існують два основні варіанти змісту контролінгу:

Ї американо-німецький контролінг, в основі якого лежить концепція «планування і контроль» і який представляє комплексну систему економічного управління діяльністю підприємства, направлену на досягнення тактичної і стратегічної мети;

Ї «слов'янський» спрощений обліково-аналітичний варіант контролінгу, в основі якого лежить створення відособленої організаційної структури у вигляді відділу контролінгу, для збору в структурних підрозділах інформації про діяльність підприємства і доставки її управлінню підприємством.

Порівняння цих двох варіантів дозволяє зробити висновок про те, що справжнім варіантом контролінгу є американсько-німецький контролінг, заснований на системному підході до економічного управління підприємством.

«Слов'янський» псевдоконтролінг, що набув поширення в українській та російській літературі, перспективи не має. Заснований на відособленій групі контролерів-кур'єрів, без радикальної зміни структури управління варіант контролінгу не може за своєю суттю принести підприємству поліпшення управління підприємством.

Найчастіше саме поняття контролінгу асоціюється з поняттям управлінського обліку, але це не зовсім правильно: основне завдання управлінського обліку — надання релевантної інформації для управлінських рішень; функції контролінгу ширші, вони містять у собі не тільки управлінський облік, але й планування, контроль, координацію, а також вироблення

рекомендацій для прийняття управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Контролинг: как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилокина и др.: Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
2. Манн Р., Мастер Э. Контролинг для начинающих / Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с.
3. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента / Пер. с англ. – М.: Дело, 1992. – 702 с.
4. Петренко С.Н. Контролинг: Учебное пособие. – К.: Наука-Центр, 2003. – 280 с.
5. Пушкар М.С., Пушкар Р.М. Контролинг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с.
6. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контролинга / Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
7. Чумаченко М.Г. Контролінг перспективи не має // Фінансовий контроль. – 2005. – №3. – С.35-38.