

І. Ю. Кучумова,
к. е. н., доцент кафедри економіки підприємства та економічної теорії,
Харківський торговельно-економічний інститут Київського національного
торговельно-економічного університету, м. Харків

РЕАЛІЗАЦІЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

I. Kuchumova,
Ph.D., Assistant Professor of Department of Business Economics and Economic Theory,
Kharkov Institute of Trade and Economics of Kyiv National University of Trade and Economics, Kharkov

IMPLEMENTATION OF CONTROLLING IN ENTERPRISES: A THEORETICAL ASPECT

У статті розглядаються питання впровадження та ефективного використання системи контролінгу на вітчизняних підприємствах. Сформульовано основні теоретичні положення з реалізації системи контролінгу як нової технології управління і підтримки прийняття рішень у сфері менеджменту з метою забезпечення ефективного функціонування підприємства і підтримки його конкурентних переваг. Визначено мету, задачі та функції контролінгу, які спрямовані на прийняття ефективних управлінських рішень. Визначено місце контролінгу в організаційній структурі підприємства. Розроблено концептуальну схему реалізації контролінгу в системі управління підприємством. Визначено взаємозв'язок функцій та методів оперативного і стратегічного контролінгу. Запропоновано заходи, що спрямовані на підтримку розвитку системи ведення внутрішнього обліку підприємства. Реалізація запропонованих положень сприятиме впровадженню та реалізації системи контролінгу на підприємстві.

The article examines the implementation and effective use of the system of controlling in domestic enterprises. The basic theoretical principles for the implementation of the controlling system, as a new technology of management and decision support in management to ensure the effective operation of the business and maintain its competitive advantage. Defined goals, objectives and functions of controlling, aimed at adopting effective management decisions. The place of controlling the organizational structure of the enterprise. A conceptual diagram of an implementation of controlling in the enterprise management system. The correlation functions and methods of operational and strategic controlling. The measures aimed at supporting the development of the system of internal accounting of the enterprise. Implementation of the proposed regulations will facilitate the implementation of a controlling system in the enterprise.

Ключові слова: контролінг, система управління підприємством, функції контролінгу, планування, контроль.

Key words: controlling, enterprise management system, the functions of controlling, planning and control.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасних умовах становлення ринкових відносин, які характеризуються зростаючою конкуренцією, зниженням прибутковості, а також мінливістю політичних, економічних і соціальних факторів, головним завданням для вітчизняних підприємств стає прийняття ефективних управлінських рішень у межах певної системи управління. Система управління підприємством повинна базуватися на відповідних принципах, до числа яких можна віднести: системний підхід до управління; науковий підхід до формування і обґрунту-

вання управлінських рішень; динамічність та варіативність використання технологій, методів й інструментарію управління підприємством; повнота та достовірність необхідної для прийняття управлінських рішень інформації; сприяння активізації інноваційного менеджменту; орієнтованість на стратегічні цілі розвитку підприємства. Перелічені принципи застосовуються не в повній мірі на вітчизняних підприємствах або є недостатніми для їх функціонування. Тому постала потреба у використанні нових технологій управління, до числа яких можна віднести контролінг.

АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням управління фірмою займалися відомі економісти І. Ансофф, А. Дайле, Р. Манн, Е. Майер, Д. Хан, П. Хорват та інші. Аналізуючи погляди вчених таких, як О.О. Ананькіна, Т.М. Білуха, І.Є. Давидович, С.В. Данілочкін, Н.Г. Данілочкіна, С.Н. Петренко, М.С. Пушкар, Л.А. Сухарева, О.О. Терещенко, І.І. Цигилик та інших стає зрозумілим, що контролінг — це нове явище в системі управління вітчизняними підприємствами, яке не повинно ототожнюватися з поняттям управлінського обліку, який вже достатньо активно використовується на них.

На сьогодні в науково-практичній літературі питання реалізації схеми застосування контролінгу потребує використання спеціальних методів даної системи управління. Отже, воно залишається актуальним для подальшого дослідження та проведення науково-практичних дискусій.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є розроблення теоретичних положень з реалізації системи контролінгу як нової технології управління і підтримки прийняття рішень в сфері менеджменту з метою забезпечення ефективного функціонування підприємства і підтримки його конкурентних переваг.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Проведений аналіз дозволяє зазначити, що впровадження та ефективне використання системи контролінгу на вітчизняних підприємствах повинні базуватися на деяких загальноприйнятих теоретичних положеннях. Дані положення повинні давати чітко окреслене принципове уявлення про предмет, що розглядається, тобто однозначно визначати сукупність цілей контролінгу, його задач, інструментів, суб'єктів, організаційних структур управління тощо.

Таким чином, автором було сформульовано основні теоретичні положення реалізації системи контролінгу на підприємствах, що представлені нижче.

По-перше, необхідно сформулювати базові визначення. В результаті проведених досліджень, можна сформулювати, що контролінг — це система управління підприємством, що спрямована на інформаційно-аналітичну та методичну підтримку прийняття рішень в сфері менеджменту з метою забезпечення ефективного функціонування підприємства, формування, розвитку і підтримки його конкурентних переваг в стратегічній перспективі.

Сутність контролінгу визначається метою, задачами і основними функціями даної системи управління.

Метою стратегічного контролінгу є забезпечення успішного функціонування підприємства в майбутньому, розвиток його потенційних можливостей, сприяння використанню в перспективі його сильних сторін та ліквідація і вчасне попередження виникнення слабких. Цілі оперативного характеру полягають у забезпеченні виконання планових показників діяльності підприємства, що характеризує ефективність його функціонування у теперішньому часі.

Таким чином, задачі контролінгу полягають у забезпеченні своєчасного формування необхідної та достовірної інформації, що використовується керівництвом при прийнятті управлінських рішень. Зокрема, задачами контролінгу є:

- раціональна організація інформаційних потоків на підприємстві;
- формування системи індикаторів у відповідності до визначеної стратегії розвитку підприємства;
- забезпечення розробки оперативних планів;
- організація контролю та регулювання з метою виявлення відхилень від плану та визначення їх причин;

— визначення рівня впливу відхилень на результати діяльності підприємства;

— оцінка сильних та слабких сторін, ризиків та потенційних можливостей підприємства з метою коригування стратегії їх розвитку;

— мотивація робітників та налагодження їх взаємостосунків [3, 6].

Досягнення зазначеної мети та виконання визначених задач забезпечується шляхом реалізації основних функцій контролінгу:

— цілеспрямованість — встановлення основних стратегічних цілей підприємства;

— інформаційної — формування та обробка інформації, що використовується при прийнятті рішень;

— планування — розробка та реалізація стратегічних й оперативних планів;

— обліково-контрольної — порівняння фактичних результатів із запланованими;

— аналітичної — аналіз основних підконтрольних показників;

— прогнозуючої — розробка варіантів альтернативних рішень;

— тлумачної — роз'яснення розроблених варіантів альтернативних рішень.

При чому, як показали попередні дослідження економістів [2, 4, 10], основна функція контролінгу полягає в підтримці прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства, а отже, виконання консультативних функцій. До того ж, елементи контролінгу, що реалізують дані функції, повинні бути взаємозабезпечуваними та послідовними.

Треба зазначити, що обсяг функцій контролінгу, що реалізуються суб'єктами господарювання залежить від його економічного стану; підтримки керівників і власників підприємства; розміру та організаційної форми підприємства; рівня диверсифікації виробництва, номенклатури продукції, що виробляється; рівня конкурентоздатності; кваліфікації управлінського персоналу та співробітників служби контролінгу та інше. В умовах нестабільності, гострої конкуренції та зниження рівня доходності операцій, що є характерними для підприємств України, використання контролінгу з метою забезпечення реальної конкурентної переваги повинно бути лише у вигляді цілісної системи.

Основний професійний склад служби контролінгу визначається залежно від обсягів діяльності, можливостей та потреб підприємства. Одним із варіантів є формування відділу контролінгу з наступних спеціалістів: контролер-технолог, контролер-аналітик, фінансовий аналітик, контролер інформаційних систем, інші. Очолює даний підрозділ — керівник служби контролінгу або заступник фінансового відділу.

Міжнародною групою контролінгу було розроблено стандарт місії (поведінки) контролера, який визначає що:

— контролери забезпечують прозорість результатів, фінансів, процесів і стратегій, сприяючи тим самим вищій ефективності управління;

— контролери координують підрозділи та підплати в рамках єдиного цілого і організовують систему внутрішньофірмової звітності;

— контролери вибудовують процес постановки цілей, планування і управління так, щоб кожен співробітник, що ухвалює рішення, орієнтувався на мету компанії;

— контролери забезпечують збір необхідних для цього даних і інформації;

— контролери створюють і обслуговують контролінгові системи.

Однією з найважливіших задач контролінгу є управління прибутком підприємства, тому контролінг зосереджує

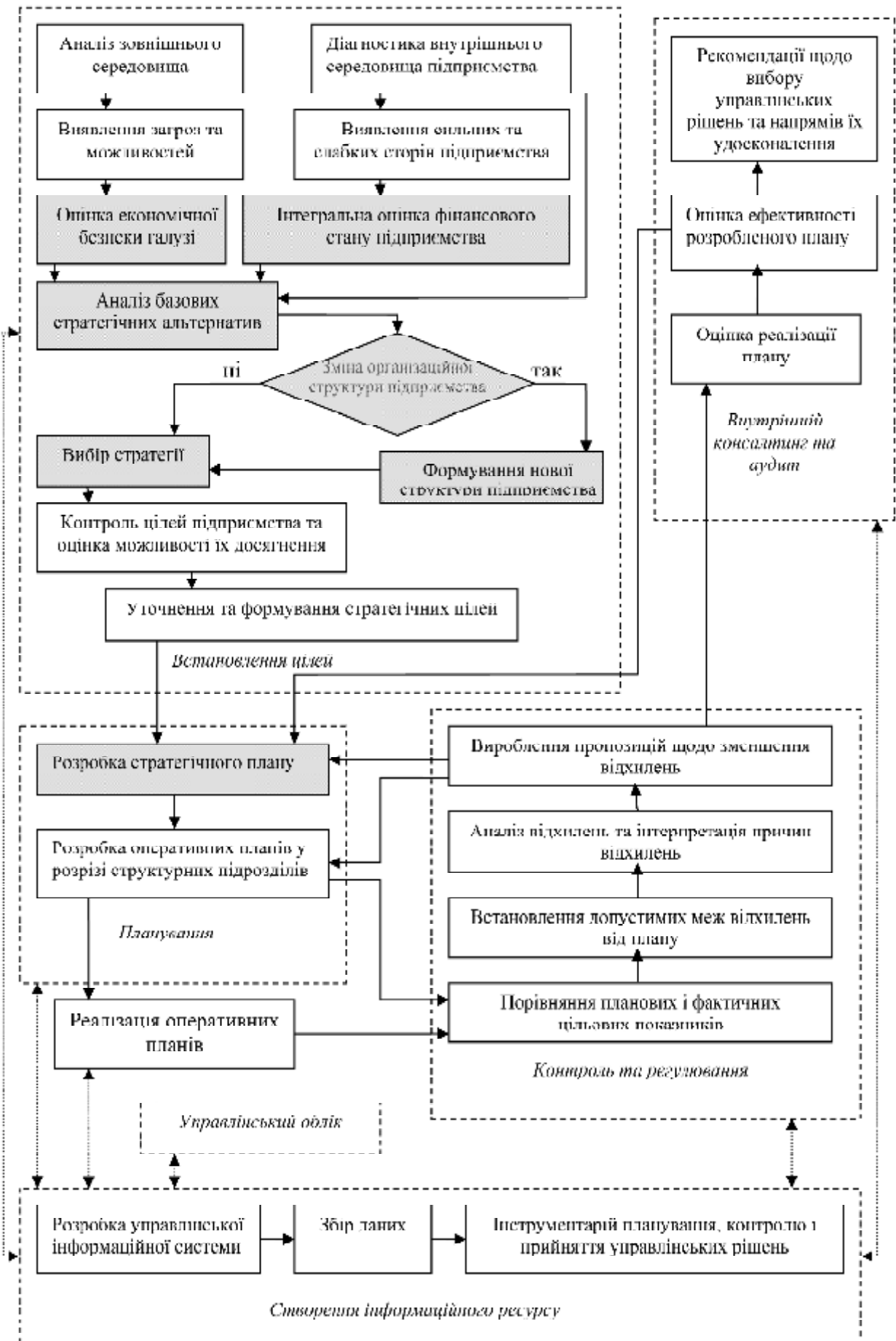


Рис. 1. Схема реалізації контролінгу в системі управління підприємством

свою увагу на витратах підприємства, а саме: їх видах, місцях виникнення та принципах управління ними. В межах системи контролінгу інформація акумулюється і аналізується не по підприємству в цілому, а по центрах відповідальності [5].

Таким чином, основними об'єктами контролінгу є "витрати підприємства" і "центри відповідальності". Центри відповідальності — це підрозділи підприємства, що відповідають в своїй діяльності за досягнення або не перевищення тих чи інших фінансових показників. Як правило, в практиці бізнесу виділяють центри витрат (відповідальність за дотримання цільового значення витрат); центри доходів (відповідальність за дотримання цільового значення виручки); центри маржинального доходу (відповідальність за дотримання цільового значення маржинального доходу (виручка за мінусом прямих витрат); центри прибутку (відповідальність за дотримання цільового значення прибутку); центри інвестицій (відповідальність за дотримання цільового значення показника ментальності інвестицій).

У вивченні питання реалізації контролінгу на підприємстві дуже важливо визначити місце системи контролінгу в організаційній структурі підприємства. Успішне функціонування відділу контролінгу в більшій мірі залежить від раціональної організації взаємозв'язків з функціональними відділами, які основані на руху інформації в розрізі вхідних та вихідних потоків.

Рух інформації до відділу контролінгу відбувається у відповідності з основними елементами витрат, які і визначають обсяг робіт даного відділу. Керівник відділу контролінгу встановлює та затверджує у керівника підприємства строки надання інформації до відділу контролінгу. Координація та взаємодія між службою контролінгу та іншими відділами підприємства на рівні входу відбувається за наступними інформаційними напрямками:

- відділ маркетингу: інформація про рівень реалізації продукції та дебіторську заборгованість;
- відділ кадрів: інформація про склад, кваліфікацію управлінського складу і співробітників, плинність кадрів;
- планово-економічний відділ: планові показники, бізнес-план, інформація про наявність коштів та їхніх джерел;
- комерційний відділ: виконання договорів-постачань, залишки матеріальних цінностей, інформація про складські витрати;
- бухгалтерія: фінансова та бухгалтерська звітність тощо.

Послідовність обробки і формування інформації (документів) у відділі контролінгу фіксується в технологічних схемах руху, обробки та формування даних за кожною ділянкою роботи. Відповідальність за якість вхідної інформації несуть керівники тих відділів, з яких дана інформація була отримана. На підставі отриманої інформації (як внутрішньої, так і зовнішньої) керівник відділу контролінгу розробляє можливі варіанти управлінських рішень у відповідності до визначених цілей. Економічно обгрунтована інформація за кожним альтернативним варіантом управлінських рішень подається на розгляд керівництву підприємства.

Результативність роботи контролінгу визначається якістю і своєчасністю надання вихідної інформації, яка використовується керівництвом підприємства в оперативному управлінні. Відповідальність за якість вихідної інформації несе керівник відділу контролінгу [5, 7].

Розробка управлінської інформаційної системи займає вагомe місце в системі контролінгу. Ефективне використання системи контролінгу на підприємстві забезпечується виконанням ряду вимог. По-перше, повинно забезпечуватися надходження інформації, що відображає ситуацію та реальне положення подій як всередині підприємства, так і ззовні. По-друге, необхідно організувати стандартизовану, стислу,

чітку і просту форму подачі зазначеної інформації. По-третє, необхідно організувати своєчасність надходження інформації.

Тільки оперативність збору і обробки даних, їх значущість і актуальність, систематизованість та достовірність дозволяють приймати ефективні бізнес-рішення і вчасно реагувати на зовнішню ситуацію.

Для реалізації зазначених вимог впровадження системи контролінгу на підприємстві повинно включати розробку та використання управлінської інформаційної системи.

Одним з найефективніших в умовах обмеженості ресурсів методів впровадження контролінгу є поетапна зміна інформаційних і управляючих потоків підприємства. Його застосування означає послідовне проведення ряду кроків, ефективність кожного з яких можна оцінити відразу після здійснення. При впровадженні контролінгу умовно можна виділити шість етапів: встановлення цілей; впровадження на підприємстві облікових форм та управлінської звітності; впровадження управлінської інформаційної системи; впровадження процедур планування; впровадження механізмів контролю і внутрішнього аудиту; впровадження механізмів внутрішнього консалтингу.

Механізм, який дозволить кардинально покращити якість управлінських рішень та підвищити ефективність бізнесу, можна зобразити у вигляді концептуальної схеми реалізації контролінгу на підприємстві (рис. 1) [1, 8].

Як видно з рисунка 1, кожен блок схеми забезпечує вирішення окремих задач контролінгу. При чому всі блоки є взаємопов'язаними та взаємозабезпечуваними. Блок "Планування" направлений на підтримку процесу планування, який полягає у виконанні наступних задач контролінгу:

- вибір методів планування;
- формування стратегічного плану підприємства на основі встановлених стратегічних цілей;
- розробка оперативних планів у розрізі структурних підрозділів;
- визначення необхідної для планування інформації, джерел інформації та шляхів її отримання.

Варто зазначити, що блок "Встановлення цілей" і "Планування" окрім вдосконалення існуючих потребує розробку нових методів оцінки як внутрішнього, так і зовнішнього середовища підприємства з урахуванням особливостей розвитку економіки України. Блок "Контроль та регулювання" передбачає:

- порівняння планових і фактичних показників;
- встановлення допустимих меж відхилень від плану;
- аналіз відхилень та інтерпретація причин відхилень;
- вироблення пропозицій щодо зменшення відхилень.

Контроль за реалізацією планів передбачає розробку методів ведення контролю, визначення обсягу та місця його проведення. На основі планової документації розробляються контрольні документи, в яких фіксуються терміни проведення контролю і зміст контрольних операцій. З цією метою завчасно визначаються допущенні відхилення контрольних величин. У відповідності до контрольних документів проводиться співставлення фактичних та планових характеристик і виявляється рівень досягнення запланованої мети. Здійснюється аналіз відхилень з виявленням причин їх появи. За результатами аналізу розробляються пропозиції щодо зменшення відхилень.

Блок "Внутрішній консалтинг та аудит" забезпечує підтримку наступних задач контролінгу: оцінка реалізації плану; оцінка ефективності розробленого плану; розроблення рекомендацій щодо вибору управлінських рішень та напрямів їх удосконалення. Підґрунтям для реалізації описаних задач контролінгу є дані блоку "Інформаційне забезпечення".

Система контролінгу повинна забезпечувати збирання, обробку, і надання керівництву істотної для прийняття уп-

равлінських рішень інформації та економічність функціонування інформаційної системи. Для розробки і для підтримки системи ведення внутрішнього обліку підприємства використовуються методи управлінського обліку. В сфері управлінського обліку задачі контролінгу полягають: в розробленні системи збору та обробки інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень на різних рівнях курівництва; в доборі чи розробленні методів обліку та критеріїв оцінки діяльності підприємства, в цілому, та за окремими підрозділами.

Крім того, до задач контролінгу відносять проведення спеціальних досліджень, а саме: збирання й аналіз інформації про зовнішнє середовище: ринок грошей та капіталу, конкуренцію галузі, урядові економічні програми; порівняння з конкурентами; обґрунтування зміни організаційної структури підприємства; розрахунок ефективності інвестиційних проектів тощо. Все це забезпечується наступними заходами:

- аналіз зовнішнього середовища за рахунок оцінки економічної безпеки галузі;
- діагностика внутрішнього середовища підприємства;
- аналіз базових стратегічних альтернатив;
- контроль цілей підприємства та можливості їх досягнення.

Контролінг як концепція управління охоплює стратегічне планування. Розроблений стратегічний план повинен бути деталізований та для впровадження в життя повинні бути розроблені оперативні плани щодо структурних підрозділів підприємства.

Оперативне планування найчастіше представлено бюджетуванням. Ситуація з відмовою від бюджетування може виникати в практиці господарської діяльності через те, що багато хто сприймає термін "бюджет" як щось жорстко визначене і тісно пов'язане з певними статтями витрат, які не можуть бути змінені, і, як наслідок, прагнуть не вживати його, замінивши терміном "бізнес-план", наприклад, "звіт про поточну діяльність", або взагалі не використовувати, пропонуючи безбюджетне управління. Однак неправильне розуміння основного призначення бюджетування можна довести навіть цитуючи Д. Хана: "бюджетування — це зовсім не планування взагалі... це вид документа (сукупності документів) використовуваного в цілісному процесі планування і контролю" [9]. Таким чином, можна зазначити, що бюджетування є інструментом управління, ніж контролюю. Оцінюючи ключові показники діяльності, одержують інформацію про реальне положення справ, що дозволяє у разі потреби вживати заходи. До того ж, вони, як вже було зазначено, можуть оцінити результати вжитих заходів, що і складає суть процесу управління. На наш погляд, прогресивні інструменти управління є свого роду еволюційним етапом вдосконалення системи планування і контролю на підприємстві.

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження доведено, що підтримка та реалізація кожного елемента зазначеної концептуальної схеми застосування контролінгу потребує використання спеціальних методів даної системи управління. Окрім того, глибина розробки існуючих методів контролінгу та можливість їх застосування в запропонованому вигляді на вітчизняних підприємствах дозволяють зробити наступний висновок.

Ефективне впровадження і реалізація системи контролінгу вітчизняними підприємствами можуть бути здійснені на підставі використання моделей, що застосовуються закордонними фахівцями, і які повинні бути адаптовані та вдосконалені з урахуванням особливостей розвитку економіки України.

Таким чином, запропоновані положення повинні слугувати теоретичною основою при впровадженні та реалізації

системи контролінгу на підприємствах. Використання окремих положень дозволить підвищити ефективність рішень, що приймаються на їх основі.

Література:

1. Давидович І.Є. Контролінг: навч. посіб. / І.Є. Давидович. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 552 с.
2. Дайле А. Практика контролінга / А. Дайле; пер. с нем.; под ред. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 336 с.
3. Контролінг как инструмент управления предприятием / [Е.А. Ананькина, С.В. Данилошкин, Н.Г. Данилошкина и др.]; под ред. Н.Г. Данилошкиной. — М.: ЮНИТИ. — 2003. — 279 с.
4. Манн Р. Контролінг для начинающих / Р. Манн, Э. Майер; пер. с нем. Жукова Ю.Г.; под ред. В.Б. Ивашкевича. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 304 с.
5. Маркіна І.А. Контролінг для менеджерів: навч. посіб. / І.А. Маркіна, О.М. Таран-Лала, М.В. Гунченко. — К.: Центр учбової літератури, 2013. — 304 с.
6. Пушкар М.С. Контролінг — інформаційна система підсистема стратегічного менеджменту: монографія / М.С. Пушкар, Р.М. Пушкар. — Тернопіль: Карт-бланш, 2004. — 370 с.
7. Сухарева Л.А. Контролінг — основа управління бізнесом / Л.А. Сухарева, С.Н. Петренко. — К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. — 208 с.
8. Терещенко О.О. Фінансовий контролінг / О.О. Терещенко, Н.Д. Бабяк. — К.: КНТЕУ, 2013. — 406 с.
9. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан; пер. с нем. Королева И.В., Лукашевича М.Л., Тихоненковой Е.Н., Уваровой Г.В., Чермошнюка А.Г.; под ред. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с.
10. Циглик І.І. Контролінг: (навчальний посібник у схемах і таблицях) / І.І. Циглик. — К.: Центр навчальної літератури, 2004. — 76 с.

References:

1. Davydovych, I.Ye. (2008), *Kontrolinh [Controlling]*, Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
2. Dajle, A. (2001), *Praktika kontrolinga [Controlling practice]*, Finansy i statistika, Moscow, Russia.
3. Anan'kina, E.A. Danilochkin, S.V. and Danilochkina, N.G. (2003), *Controlling as a management tool enterprise [Controlling as a management tool enterprise]*, JuNITI, Moscow, Russia.
4. Mann, R. (1995), *Kontrolling dlja nachinajushhix [Controlling for beginners]*, Finansy i statistika, Moscow, Russia.
5. Markina, I.A. (2013), *Kontrolinh dlja menedzheriv [Controlling for the managers]*, Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
6. Pushkar, M.S. (2004), *Kontrolinh — informatsijna sistema pidsystema startehichnoho menedzhmentu [Controlling — information system strategic management subsystem]*, Kart-blansh, Ternopil, Ukraine.
7. Sukhareva, L.A. (2002), *Kontrolinh — osnova upravlinnia biznesom [Controlling — the basis of business management]*, El'ha, Nyka-Tsentr, Kyiv, Ukraine.
8. Tereschenko, O.O. (2013), *Finansovyj kontrolinh [Financial controlling]*, KNTEU, Kyiv, Ukraine.
9. Han, D. (1997), *Planirovanie i kontrol': koncepcija kontrolinga [Planning and control: the concept of controlling]*, Finansy i statistika, Moscow, Russia.
10. Tsyhlyk, I.I. (2004), *Kontrolinh [Controlling]*, Tsentr navchal'noi literatury, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 26.05.2014 р.