

УДК 658.012

М.А.ІМЕННИК, аспірантка, НТУ «ХПІ», Харків

ЕВОЛЮЦІЯ КОНЦЕПЦІЙ КОНТРОЛІНГУ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

Розглядається еволюція концепцій контролінгу з орієнтацією на облік, інформацію і координацію.

Ключові слова: контролінг, концепція, облік, інформація, координація, управління, стратегічний та, оперативний контролінг.

Рассматривается эволюция концепций контроллинга с ориентацией на учет, информацию и координацию.

Ключевые слова: контроллинг, концепция, учет, информация, координация, управление, стратегический и оперативный контроллинг.

The evolution of conceptions of controlling with the orientation to accounting information and coordination are considered.

Keywords: controlling, concept, accounting, information, coordination, management, strategic and operational controlling.

Постановка проблеми. Згідно сучасному підходу, контролінг може інтерпретуватися як інформаційне забезпечення, орієнтоване на результат управління компанією. Основна функція контролінгу полягає в тому, щоб шляхом підготовки і надання необхідної управлінської інформації націлити керівництво підприємства на ухвалення ефективних рішень і необхідні дії. До Європи контролінг прийшов із США в післявоєнний період в рамках американської економічної експансії і в сучасному розумінні, як концепція управління, отримав найбільший розвиток в Німеччині. В Україні функціонує покоління бізнесових структур лише з 10-15-літнім стажем. Для більшості українських компаній контролінг корисний і зрозумілий поки в більш вузькому значенні – як допоміжна технічна функція, покликана обслуговувати процес вироблення і ухвалення управлінських рішень.

Перші публікації по контролінгу в країнах СНД з'явилися в 90-х рр. ХХ ст., серед яких переклади таких авторів, як: Майер Э., Манн Р. і Майер Э., Фольмут Х.Й., Хан Д., Хорват П., а потім і російські інтерпретації, авторами яких є: Івашкевич Б.В., Фалько С.Г., Ананькіна Е.А., Данилочкін С.В., Данилочкіна Н.Г. та ін., Кармінський А.М. та ін., Уткін Э.А. та Миринюк І.В., Шигаєв А.И. Серед українських авторів необхідно відзначити монографії Пушкаря М.С., Сухаревої Л.А., Петренка С.Н., Марюти А.Н і Ковальчука К.Ф., Іваненкова С.В. і Мелиха О.В., Прохорової В.В та ін., Оліфірова О.В.,

Пушкаря М.С. і Пушкаря Р.М., а також навчальні посібники, авторами яких є: Швидаренко Г.О та ін., Давидович І.Є., Сторожик М.І. і Голубятнікова Н.В., Панков В.А. та ін., Цигилик І.І., Андреева Т.Є., Петренко С.Н. і Сухарева Л.А, Яковлев Ю.П., Бажан І.І., Дарманська Г.О. і Овод Л.В., Шепітко Г.Ф., Базась М.Ф., Давидович І.Є., Кайлюк Є.М., Панков В.А. та ін., Портна О.В., Швиданенко Г. та ін., Калайтан Т.В., Ільїна С.Б. і Журба Т.С. Приведені автори віддзеркалюють в своїх працях окремі концепції контролінгу, на яких базуються дослідження.

Мета дослідження – висвітлення особливостей основних концепцій, на яких базується вся система контролінгу як функції управління.

Викладення основного матеріалу. Термін «контролінг» позначає концепцію управління, яка синтезує в собі управлінський облік, планування, контроль і аналітичну роботу. Необхідно підкреслити, що навіть серед зарубіжних експертів немає єдиного розуміння цього терміну. Фахівці сходяться лише в тому, що ототожнювати контролінг з контролем не можна, оскільки англійське дієслово «to control» переводиться не тільки як «контролювати», але і як «управляти», «регулювати».

Практика контролінгу була запозичена з Англії як частина загальноприйнятої практики бізнесу відповідно до вимог правил «Company Acts», що дійшли до нас з 1700-х років. Сам термін «controlling» зародився в Америці, в 70-е роки ХХ ст. поняття «контролінг» перекочувало до Західної Європи, а потім на початку 90-х в СНД. У визначенні, термін об'єднує дві складові: контролінг як філософія і контролінг як інструмент. Цільова задача контролінгу – побудова на підприємстві ефективної системи ухвалення, реалізації, контролю і аналізу управлінських рішень. Досягнення такої задачі базується на певних концепціях.

Було опубліковано декілька робіт, в яких аналізуються різні концепції контролінгу. Так, Г.Піч і Э. Шерм [3] відзначають, що під *концепцією контролінгу* слід розуміти сукупність думок про його функціональне розмежування, інституційне оформлення і інструментальне озброєння в контексті цілей підприємства, релевантних контролінгу, і цілей контролінгу, що впливають з цілей підприємства. Ними виділено три групи концепцій контролінгу, які

були пов'язані з його функціональним обґрунтуванням і інституційним уявленням: концепції, орієнтовані на бухгалтерський облік, інформацію і координацію.

Про *концепції з орієнтацією на облік* можна говорити в тих випадках, коли переслідуються інформаційні цілі, які можуть бути реалізовані в першу чергу за допомогою даних бухгалтерського обліку. Увага при цьому концентрується на показниках успіху в грошовому виразі. Йдеться перш за все про забезпечення прибутку всього підприємства, не дивлячись на відмінності в цілях господарських областей і окремих співробітників. Цей підхід може бути охарактеризований як орієнтований на прибуток або обмежено орієнтований на інформацію, оскільки ґрунтується тільки на даних бухгалтерського обліку. Контролінг, що базується на обліку, охоплює релевантні стану справ дані в грошовому виразі. Ця кількісність задається переважно в оперативних зв'язках. Тому контролінг з даної точки зору відноситься перш за все до оперативного рівня і лише частково – до стратегічного, коли мова заходить про потенціал успіху. Д. Шнейдер [10] взагалі пропонує обмежити контролінг допоміжними контрольними координаційними задачами на базі даних бухгалтерського обліку. Проте обмеження його чисто грошовими показниками представляється дуже вузьким підходом.

Більш широку перспективу відкривають *концепції з орієнтацією на інформацію*. Вони виходять за рамки підходу, орієнтованого на бухгалтерський облік, і охоплюють всю цільову систему підприємства, включаючи не тільки грошові величини. Це розширює релевантну базу контролінгу; разом з бухгалтерською використовується чисто кількісна і якісна інформація, причому її джерелом є безпосередньо господарські області підприємства.

Головна задача контролінгу тут бачиться в координації отримання і підготовки інформації з потребами в ній. Т. Рейхманн [9] підкреслює важливість підтримки управління і вважає основною задачею контролінгу забезпечення керівництва компанії інформацією для ухвалення рішень. Відповідно до інтерпретації П. Прайслера [8] контролінг – це управлінський інструмент, що виходить за рамки однієї функції, і який підтримує внутрішньофірмовий процес управління й ухвалення рішень за допомогою цілеспрямованого під-

бору та обробки інформації. Проте раціональне включення таких широких інформаційних задач в господарську структуру підприємства є важкою проблемою. Ці задачі не самоціль, вони є похідними вищестоящих цілей, які були пов'язані із специфічними інформаційними потребами. Якщо вся область інформаційного господарства стає функцією контролінгу, то її включення в загальнофірмове поле дії набуває невизначеного, розмитого характеру, оскільки інформаційні потреби вищестоящих інстанцій дуже багатоаспектні і слабо специфіковані. В цьому вада даної групи концепцій.

Концепції з орієнтацією на координацію базуються на відмінності між системою управління і системою виконання. Первинна координація виконання управлінських рішень є задачею самої системи управління. Вторинна координація усередині управлінської системи, що розділяється на ряд підсистем, відноситься до контролінгу. На думку Гюнтера Вое, автора посібника «Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre» («Вступ до навчання з економіки підприємства») контролінг, – це координація. Скоординованими мають стати наступні сфери управління: «планування», «контроль», «організація», «управління персоналом», «інформація». Координація має здійснюватись з метою оптимального досягнення ділових цілей [с. 234–235].

Відносно об'єму координаційної задачі контролінгу розрізняють дві групи концепцій – з орієнтацією на планування і контроль і орієнтацією на управлінську систему в цілому. Концепції, орієнтовані на планування і контроль, націлені на координацію планування, контролю і інформаційного забезпечення, але характеризуються більш широким спектром задач, ніж підходи з інформаційною орієнтацією. П. Хорват [6], основоположник і головний представник цього напрямку, розуміє контролінг як підсистему управління, яка координує підсистеми планування, контролю і інформаційного забезпечення, підтримуючи тим самим системоутворюючу і системовзаємопов'язуючу координацію. Під системоутворюючою координацією він має на увазі створення системних і процесних структур, які сприяють узгодженню задач, а під системовзаємопов'язуючою координацією – координаційну діяльність, яка здійснюється в рамках заданої системної структури для вирішень проблем (а також як реакція на “перешкоди”) і полягає в збереженні і адаптації інформаційних зв'язків між підсистемами.

З усвідомленням того, що координаційні проблеми можуть виникнути усередині всіх і між всіма підсистемами управлінської системи (включаючи організацію і персонал), координаційна задача контролінгу була розширена, внаслідок чого з'явилися *концепції з орієнтацією на загальноуправлінську систему*. На думку Х.-У.Кюппера, Ю. Вебера і А. Цюнда [7], функція контролінгу полягає, по суті, в координації всієї управлінської системи для забезпечення цілеспрямованого керівництва підприємством.

Сам Ю. Вебер [7] раніше давав наступну дефініцію контролінгу: „це певна функція усередині системи управління такого підприємства, яке координує систему виконання переважно за допомогою планів. Функція, що виконується контролінгом, – координація. Вона охоплює структури всіх управлінських підсистем, всі процеси узгодження між ними, а також координацію усередині самих підсистем”.

Слід особливо відзначити, що задача контролінгу, що розуміється як координація системи управління, була пов'язана з численними труднощами її розмежування з вищестоящим поняттям “управління підприємством”, а також з іншими управлінськими функціями.

Л.А. Малишева на підставі аналізу літературних джерел виділила шість концепцій контролінгу, що сформувалися до теперішнього часу: управлінський облік (80-і роки); управлінська інформаційна система (кінець 80-х років); планування і контроль (початок 90-х років); координація (90-і роки); управління управлінням (кінець 90-х років); координація процесу ухвалення рішень (2000-і роки) [1]. В рамках кожного підходу контролінг трактується по-різному, і більш пізні підходи розвивають попередні, акцентуючи увагу на різних аспектах. Проте внаслідок того, що на даний момент одночасно доступні літературні джерела, видані в різний час і в них представлені всі перераховані концепції, створюється враження понятійного хаосу і відсутність цілісного уявлення про систему контролінгу. В цьому нерідко криється причина того, що керівники по-різному трактують систему контролінгу і мають на увазі під нею все, що завгодно. Частіше за все виникає асоціація з безперервно здійснюваним контролем або моніторингом. Детальніше уявлення про контролінг через його різні концепції описується наступним чином.

Перша концепція розглядає контролінг як сукупність організаційних

заходів щодо вдосконалення документообігу в рамках управлінського обліку. Тут явно простежується орієнтація на управління витратами з використанням інформаційних технологій. Прихильники цієї концепції є послідовниками німецької школи, основні положення якої були приведені у відомих перевідних роботах Р. Манна и Э. Майера [2], Х. Фольмута [4].

У вітчизняній літературі по управлінському обліку контролінг також трактується як блок управління витратами на основі концепції маржинального прибутку. В американській літературі цей термін абсолютно законно замінивсь іншим – управлінським обліком (Managerial accounting). В літературних джерелах, орієнтованих на першу концепцію контролінгу, по суті, описується управлінський облік і приводяться методи і моделі управління витратами і бюджетування.

Друга концепція підходить до контролінгу, як до управлінської інформаційної системи. Відмінність між першою і другою концепціями криється в рівні ухвалення рішень. В першому випадку пріоритет віддається оперативним задачам, при цьому інформаційною основою служать кількісні дані бухгалтерського і управлінського обліку. В другому – інформаційна база ухвалення рішень розширяється за рахунок даних функціональних областей, а рівень ухвалення рішень наближається до стратегічного. Обидві концепції використовують дані управлінського обліку. Відмінність криється в пріоритетах і методах, а також в тому, що в другому випадку наочна область розширяється за рахунок функціональних областей – персоналу, фінансів, НДКР. Прихильники другого підходу розуміють під контролінгом інформаційне забезпечення процесу ухвалення управлінських рішень – збір і обробку інформації, що використовується при плануванні, контролі і регулюванні показників.

Третя концепція розглядає контролінг як планування і контроль. Її основоположником вважають Д.Хана, автора однойменної монографії [5]. Його концепція розвиває положення школи наукового управління, що розглядає процесний підхід до управління у вигляді циклів планування, організації, контролю, мотивації. Основна ідея Д. Хана полягає в тому, що їх реалізація вимагає координації. Координуюча роль контролінгу при цьому полягає у виробленні методики узгодження стратегічного і оперативного планування в

області виробничих задач. *Третя концепція* має на увазі під контролінгом зворотний зв'язок в контурі управління, що координує стратегічне і оперативне планування.

Четверта концепція розвиває координуючу функцію контролінгу. Її автори використовують тезу про можливість управління координацією планування і контролю. Вони поширюють результати теорії автоматичного регулювання на наочну область організаційних систем. Координація полягає не в управлінні станом об'єкту, а в управлінні процесом управління і використовується як універсальний інструмент для узгодження циклів (функцій) управління. Побічно дане твердження узгоджується з визначенням, приведеним в декількох джерелах: «стратегічний контролінг – робити правильну справу, тактичний контролінг – робити справу правильно». Крім задач внутрішнього обліку (як в попередній теорії), концепція включає управління персоналом, НДКР, інвестиціями, маркетингом, логістикою.

Відповідно до четвертої концепції, контролінг забезпечує зворотний зв'язок в контурі управління за рахунок методів координації (у разі стратегічного планування) і регулювання (при оперативному плануванні) в будь-якій наочній області.

П'ята концепція спирається на системообразуючу роль контролінгу. В розвиток попередньої концепції пропонується трактувати його як «систему управління управлінням», тобто метамодель управління. В основі концепції лежить системний підхід.

Висновок. Розвиток теорії контролінгу, як видно, йде по наростаючій: уточнюється наочна область, об'єкт контролінгу, методи і моделі. Якщо в перших теоріях контролінгу відводилася достатньо скромна позиція – координація управління витратами, то тепер контролінг став претендувати на роль метасистеми. Додатково до цього наочна область істотно розширилася. Подібна трансформація небезпечна з погляду методології. Визнання того, що «контролінг – це все, примушує серйозно задуматися про більш чітке формулювання поняття контролінгу. Щось подібне відбувається зараз з логістикою – проголошення її всеосяжної ролі знижує практичну цінність логістичних досліджень.

Список літератури. 1. *Мальшева Л.А.* Какой контроллинг нужен предприятиям? [Текст] / Л.А. Мальшева // Директор информационной службы. – 2002. – № 7-8. – С.57-64. 2. *Мани, Р.* Контроллинг для начинающих

[Текст] / Р. Манн, Э. Майер. Пер. с нем. Ю.Г. Жуков / 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. **3.** Пич Г. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки / Г.Пич, Э.Шерм // Проблемы теории и практики управления. - 2001. - №3. - С.102-107. **4.** Фольмут, Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я [Текст] / Х.Й. Фольмут. Пер. с нем./ Под ред. М.Л. Лукашевича и Е.Н. Тихоненковой.- М.: Финансы и статистика, 1998. – 288 с. **5.** Хан Д., Хунгенберг Х. ПиК. Планирование и контроль: Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга. Пер. с нем. Хан Дитгер, Хун-генберг Харальд / Под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928с. **6.** Horvath P., Controlling, Vahlen 2006. München. **7.** Küpper, H.-U., Weber, J., Zünd, A. (1990), «Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling – Thesen zur Konsensbildung», Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB), Vol. 60 No.3, pp.281-293. **8.** Preissler, P. Controlling; ' auch fuer Klein- unci Mittelbetriebe. - 7.Aufi. - EshobovTs. , 1990. **9.** Reichmann, T. (1995): Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten, Munchen: Vahlen [«Controlling» Based on Standards and Management Reports]. **10.** Schneider, D. (1991): Versagen des Controlling durch eine uberholte Kostenrechnung. Zugleich ein Beitrag zur innerbetrieblichen Verrechnung von Dienstleistungen, Wochenschrift fur Betriebswirtschaft, Steuerrecht, Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht 44: 765-772 [Failure of «Controlling» Through Obsolete Cost Accounting]