

## ЕВОЛЮЦІЙНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ КОНТРОЛІНГУ

В сучасних умовах динамічної економіки на вітчизняних промислових підприємствах необхідним є забезпечення процесів формування і реалізації стратегічних і оперативних цілей, відслідковування небажаних відхилень контрольних економічних показників від нормативного рівня, розробка відповідних рекомендацій менеджменту підприємства. У зв'язку з цим особливої актуальності набуває впровадження в теорію і практику управління організаційних основ та інструментів контролінгу. Контролінг відповідає новим вимогам розвитку економіки і забезпечує вдосконалення системи управління промисловим підприємством.

Узагальнення результатів досліджень вітчизняних і зарубіжних вчених (І. Гладія, М. Гунченка, М. Карренбауера, І. Маркіної, Р. Мюллендорфа, П. Прайсслера, Т. Рейхмана, О. Таран-Лали та ін.) дають можливість виділити декілька етапів і відповідних їм концептуальних напрямів у галузі контролінгу.

Перший етап (1930 р.) характеризується розробкою концепції контролінгу, орієнтованого на систему обліку. Основним його завданням є допомога менеджменту в процесі прийняття управлінських рішень шляхом створення бази облікових даних. Управлінський облік, спрямований на вирішення конкретного завдання являє собою систему організації, збору та агрегування облікових даних [1]. Контролінг, який базується на даних управлінського обліку відноситься, перш за все, до оперативного рівня управління підприємством і використовує релевантну інформацію у вартісному вираженні. Орієнтований на облік напрям контролінгу застосовується в тому випадку, якщо поставлені перед підприємством цілі можуть бути реалізовані в основному за допомогою даних бухгалтерського обліку.

Відповідно до концепції, орієнтованої на облік, система контролінгу передбачає по суті особливу інформаційну систему, яка дозволяє менеджменту отримувати необхідні кількісні дані для цілей планування, аналізу та контролю. Головним завданням контролінгу в рамках цієї теорії є переорієнтація на майбутнє облікової системи підприємства, створення на базі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень, пов'язаних з плануванням і контролем діяльності підприємства. Еволюція системи обліку в рамках контролінгу означає створення бюджетної облікової системи, яка допомагає менеджерам здійснювати порівняння звітних даних з плановими (бюджетними) показниками і більш обґрунтовано здійснювати оцінку виконання, приймати виважені управлінські рішення.

Відзначимо, що впровадження контролінгу, орієнтованого на облік вважається доцільним при створенні бюджетної системи обліку на вітчизняних

промислових підприємствах.

Другий етап розвитку контролінгу (1970-1980 рр.) – формування концепції контролінгу, орієнтованого на управлінську інформаційну систему (її авторами є німецькі вчені П. Прайсслер, Т. Рейхман, У. Шиффер). Найважливіше завдання контролінгу вбачається в розробці теоретичних основ та впровадження в практику інформаційної системи управління. Передбачається, що ефективність інформаційного забезпечення залежить від раціонально організованого документообігу і електронної обробки даних, які інтегровані в єдину інформаційну систему. В рамках цієї системи контролінг включає в себе збір, обробку, систематизацію та надання інформації, яка є основним джерелом для прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства [2, с. 102].

Виділяючись як незалежна в організаційному аспекті служба, контролінг наділяється значними повноваженнями, які поширюються на інформаційне забезпечення і комунікацію для координації і підтримки управлінського процесу. Однак слід зауважити, що на цьому етапі розвитку концепції контролінгу функція координації знаходиться ще на стадії формування, обмежуючись координацією інформаційних потреб. Оскільки вся інформація для прийняття управлінських рішень, її пошук, накопичення та обробка зосереджуються в службі контролінгу, ефективність функціонування комунікаційних потоків значно підвищується, що позитивно впливає на перебіг інформаційного процесу в цілому. У той же час відкритим залишається питання про виконання контролінгом координуючої функції на основі застосування інструментів власне планування та контролю.

Цілісна наукова концепція контролінгу сформувалася наприкінці 80-х років минулого століття. На цьому етапі основною функцією контролінгу вважається координаційна. При цьому інформаційне забезпечення управління пов'язується як з координацією, так і з інтеграцією.

Таким чином, становлення цілісної наукової теорії контролінгу пов'язано з концепцією, орієнтованою на координацію. Контролінг в її рамках досліджується як інтегральна частина системи управління, яка реалізує як інформаційні, так і координаційні цілі.

Зміщення акцентів до питання координації пов'язано з відходом від традиційного стереотипу управління, спрямованого на функціонування підприємства і реалізацією стратегічного підходу, націленого на його розвиток. У зв'язку з цим, основними напрямками менеджменту стають орієнтація виробництва на споживача, тобто ринок збуту; розгляд промислового підприємства як відкритої системи, яка активно взаємодіє із зовнішнім середовищем; ситуаційний підхід до управління, згідно з яким підприємство організовує виробництво як відповідь на вплив зовнішніх чинників.

Концепція контролінгу, орієнтована на координацію базується на відмінності між системою управління і системою реалізації. Первинна координація виконання управлінських рішень є завданням самої системи управління. Вторинна координація внутрішньої управлінської системи, яка

розбивається на декілька підсистем, належить до контролінгу. Щодо обсягів координаційних завдань виокремлюють два підходи – з орієнтацією на планування і контроль та орієнтацією на управлінську систему в цілому.

Перший підхід обмежує цільову орієнтацію контролінгу виробничим плануванням і контролем, а також відповідним їм інформаційним забезпеченням. Вчений П. Хорват, основоположник і головний представник цього напрямку, розуміє контролінг як підсистему управління, яка координує підсистеми планування, контролю та інформаційного забезпечення, підтримуючи тим самим системоутворюючу координацію [3]. Під системоутворюючою координацією він має на увазі створення системних і процесних структур, які сприяють узгодженню завдань. Відповідно до інтерпретації П. Хорвата, контролінг завжди орієнтований на результат і виконує функції інформаційного забезпечення, інтегрування і координування процесу планування на підприємстві. Контролінг покликаний сприяти реалізації поставлених перед підприємством цілей і завдань.

Другий підхід передбачає поширення функції координації на всі підсистеми управління і перетворює тим самим контролінг в підсистему, яка координує діяльність всієї системи управління в цілому. Контролінг починає виконувати функцію управління менеджментом. Ю. Вебер подав таку дефініцію контролінгу: «Це певна функція всередині системи управління такого підприємства, яке координує систему виконання переважно за допомогою планів. Виконувана контролінгом функція – координація. Вона охоплює структури всіх управлінських підсистем, забезпечує узгодження між ними та здійснює координацію всередині самих підсистем». Таким чином, на третьому етапі концептуалізації в теорії актуалізується проблема координації діяльності всієї системи управління.

На цьому етапі розвитку контролінгу особливої значимості набуває проблема відповідності завдань контролінгу і цілепокладання. Спостерігаються два діаметрально протилежні підходи, один з яких допускає пряме відношення контролінгу до формування загальної системи цілей підприємства, а інший – виключає його участь у цьому процесі.

На четвертому етапі, що спостерігається на сьогоднішній день, відбувається подолання двоїстої орієнтації теоретичних розробок і здійснюється їх своєрідний синтез, коли координація, з одного боку, зводиться до взаємної ув'язки планування і контролю, а також їх інформаційного забезпечення, а з іншого – починає розглядатися як орієнтована на результат функціональна діяльність. Таке звуження і конкретизація поняття координації набуває кардинального значення для загального успіху функціонування підприємства. Нова теорія розглядає координацію як системоутворюючу, що дозволяє здійснювати інтегроване управління і забезпечувати системну раціональність.

Відзначимо, що в рамках розвитку та поширення концепції координаційного напрямку контролінгу основними інструментами останнього

стають так звані «ключові показники результативності». Використання цих інструментів контролерами зводиться до збалансування стратегічних і оперативних показників діяльності підприємства, що забезпечує стійке і ефективне досягнення поставленої мети.

На нашу думку, даний концептуальний напрям контролінгу і застосовувані в його рамках інструменти, які широко поширені за кордоном, є прийнятними в нашій країні. Про це свідчать численні дослідження вітчизняних вчених у цій галузі, а також розробка і впровадження окремих елементів контролінгу на підприємствах різних галузей та сфер діяльності вітчизняного бізнес-середовища.

### **Література**

1. Друри К. Введение в производственный и управленческий учет / К. Друри. – М: Аудит, 1997. – 254 с.
2. Пич Г. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки / Г. Пич, Э. Шерм // Проблемы теории и практики управления. – 2001. – №3. – С. 102 – 105.
3. Horvat P. Controlling / P. Horvat. – Muenchen: Vahlen, 2011. – 832 S.