

КОНТРОЛІНГ – СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЧИ НОВА ФІЛОСОФІЯ УПРАВЛІННЯ?

Стаття присвячена дослідженню сутності системи контролінгу, що дозволило визначити елементи системи та цілі впровадження

Постановка проблеми. Ринок висуває жорсткі фінансові та економічні вимоги, об'єктивність яких орієнтує підприємства на ефективнішу та рентабельнішу діяльність. Посилення вимог зумовлює пошук нових методів управління та удосконалення інформаційного забезпечення підприємств. Одним з напрямів підвищення ефективності управління серед західних науковців вважається контролінг.

Для вітчизняної теорії і практики термін “контролінг” є досить новим, тому серед вчених та науковців досі відсутнє єдине його розуміння. Розходження пов'язані, перш за все, з тим, наскільки широко слід трактувати дане поняття – як синонім управлінського обліку чи синтез понять планування, обліку, аналізу, контролю та управління. Відповідно, постає питання щодо складових контролінгу, зокрема чи відноситься до його складу бухгалтерський облік.“

Крім того, не вирішеним досі є правильність визначення контролінгу як системи, концепції, філософії, науки і т.д., що зумовлює необхідність проведення додаткових досліджень.

Стан вивчення проблеми. Тема контролінгу за останні роки отримала розвиток не лише у працях західних вчених, але і вітчизняних авторів. Однак більшість досліджень пов'язана з описом функцій та завдань контролінгу без обґрунтування його сутності.

Метою дослідження є визначення підходів до трактування контролінгу для обґрунтування сутності та складових даного поняття.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Серед досліджень українських авторів заслуговують на увагу праці проф. М.С. Пушкара, С.М. Петренко, Л.А. Сухаревої. Варто відмітити, що більше уваги теоретичним і практичним аспектам контролінгу приділено західними та російськими науковцями, такими як, А. Дайле, Д. Хан, Х. Хунгенберг, Х.Й. Фольмут, А.К. Андропова, Е.Д. Печатнова, В. Толкач та ін.

Викладення основного матеріалу. Слово “контролінг” походить від англійського “to control”, що має подвійне трактування: 1) контролювати,

перевіряти та 2) управляти, керувати, розпоряджатися, що і зумовило розбіжності у його трактуванні від тотожності контролю чи німецькому (європейському) варіанту управлінського обліку до визнання контролінгу філософією менеджменту.

Наявність різних точок зору щодо сутності контролінгу можна пояснити історією його розвитку та національними особливостями впровадження.

Так, Малишева Л. виділяє наступні історичні етапи, протягом яких змінилися пріоритети й орієнтації концепції контролінгу: “система обліку (1930-ті рр.); управлінська інформаційна система (1980-ті рр.); система управління” [8 с. 69].

Виноградов С.Л. досліджуючи сутність контролінгу також пов’язує трактування терміну з різними етапами його ототожнення з:

- 1) обліком витрат;
- 2) управлінням прибутком;
- 3) бюджетуванням.

І як сучасний етап розуміння, Виноградов С.Л., визначає “контролінг як технологію менеджменту”, що включає в себе:

- визначення цілей діяльності;
- відображення цих цілей у системі показників;
- планування діяльності й визначення планових (цільових) значень показників;
- регулярний контроль (вимір) фактичних значень показників;
- аналіз і виявлення причин відхилень фактичних значень показників від планових;
- прийняття на цій основі управлінських рішень з мінімізації відхилень [3].

Тож, на сьогодні контролінг уже не асоціюють ні з контролем, як таким, що пояснюється лише близькістю звучання цих понять, ні з управлінським обліком, що становив основу німецького контролінгу в 50-ті роки.

Важко погодитись з думкою Л.А. Сухаревої та С.М. Петренко, що “система внутрішньогосподарського обліку відображає всі ознаки обліково-аналітичної системи та може бути ідентифікована як система контролінгу” [12, с. 8]. В Україні хоча завдання управлінського обліку дослідники постійно розширюють, зміщуючи його сутність з обліку до управління, вважаємо, що бухгалтер не може *ефективно виконувати* одночасно і функції обліку, і менеджменту. Саме тому виникає необхідність впровадження нового інструменту, що підвищить ефективність управління підприємствами в мінливих умовах діяльності. Зважаючи на це, контролінг найчастіше асоціюється з управлінням підприємством у цілому.

Управління можна розглядати з двох сторін: 1) діяльність по управлінню підприємством (процес волевиявлення та реалізації цієї волі (організація роботи по плану), яка виражається у отриманні, переробці, передачі інформації та здійснюється як єдиний процес мега-дій з планування, управління та контролю) і 2) сукупність суб'єктів цієї діяльності, тобто керівні кадри (окремі особи чи групи осіб, які приймають участь в процесі волевиявлення та реалізації цієї волі по відношенню до інших осіб, – керівники) [14, с. 44].

Тобто управляти означає приймати рішення, що є змістом управлінської діяльності. Варто звернути увагу на те, що процес прийняття рішень, як правило, взаємопов'язаний змістовно та в часі з двома видами рішень: власне управлінськими рішеннями та оперативними рішеннями відносно реалізації. Д. Хан та Х. Хунгенберг стверджують, що “процес прийняття рішення вважається управлінським процесом доти, доки він відноситься до “суто” управлінських рішень, під якими розуміють свідомі вольові акти, що зачіпають внутрішні та зовнішні сфери діяльності підприємства та задають їм визначений напрям розвитку, які впливають на доходи підприємства та приймаються в умовах невизначеності. “Виконавчі рішення”, чи програмовані управлінські рішення, навпаки, визначаються повністю чи переважно встановленими правилами та розпорядженнями та не є в цьому розумінні справді управлінськими рішеннями” [14, с. 47].

В бізнес-середовищі ХХІ ст. приймати обґрунтовані “управлінські” рішення все складніше, тому серед управлінців все гостріше виникає необхідність не лише отримати достовірну і оперативну інформацію, але й рекомендації з певних питань управління на підставі результатів аналізу та контролю відхилень від показників запланованої діяльності.

Тому у найбільш загальному вигляді, контролінг визначається як інтегрована система управління, що охоплює планування, облік, аналіз, контроль і управління.

Дайле А. та Б. Штайгмайер [15] розглядають контролінг як предмет діяльності будь-якого менеджера незалежно від рівня управління підприємством.

Однак менеджмент не можна ототожнювати з контролінгом, що зумовлено різними їх завданнями (рис. 1).



Рис. 1. Контролінг на межі діяльності менеджера та контролера [6, с. 18]

Контролер як суб'єкт контролінгу не приймає рішення, а лише готує рекомендації менеджерам. Деяка частина управлінських операцій може делегуватися повністю або частково керівникам чи допоміжному персоналу нижчих рівнів управління. Однак "прийняття рішень, віддача розпоряджень з реалізації та пов'язана з цим відповідальність є невід'ємними суттєвими ознаками управління, а тому не делегуються. В фазі постановки проблеми та контролю її вирішення можуть делегуватися лише окремі завдання" [14, с. 47].

На необхідності та значенні контролінгу для впровадження на підприємстві у визначенні його сутності наголошують Л. Гіляровська та В. Белкін, "перебуваючи на межі обліку, аналізу, інформаційного забезпечення, планування, контролю й координації, контролінг займає особливе місце в управлінні підприємством: пов'язуючи воедино всі ці функції, він не підмінює управління підприємством, а переводить його на якісно новий рівень. Контролінг є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотний зв'язок у контурі управління" [4, с. 32].

Таким чином, контролінг знаходиться на межі менеджменту та інформаційної системи підприємства і забезпечує потреби управління в прийнятті рішень на основі достовірної інформації. Відповідно контролінг визначають як *систему управління* або як *систему інформаційного забезпечення управління*.

Система – впорядкована система елементів, між якими існують визначені зв'язки. Зв'язки – це сполучення між елементами, які впливають на поведінку елементів і системи в цілому. Система може складатись з різних окремих систем (субсистем, підсистем) і сама водночас бути елементом, підсистемою іншої чи навіть інших систем (суперсистем, зовнішньої системи). Елементи системи можуть розглядати як системи (підсистеми), якщо досліджується їх структура [14, с. 31].

Відповідно, якщо розглядати контролінг як систему необхідно визначити сукупність її елементів та до складу якої з системи відноситься система контролінгу: управління чи інформаційної системи?

Результати дослідження складових системи контролінгу наведено на рис. 2



Рис. 2. Елементи системи контролінгу в працях дослідників, %

До елементів системи контролінгу в 100 % розглянутих праць автори відносять планування, що свідчить про цільову спрямованість контролінгу на майбутнє.

Облік, аналіз і контроль до системи контролінгу включають 87,5 %, 62,5 % і 75 % відповідно. Значну увагу в працях приділено саме обліку та аналізу, використання яких дозволяє відслідковувати основні показники діяльності для покращення їх значень.

Як окремий елемент системи контролінгу 12,5 % авторів виділяють координацію, яка забезпечує взаємозв'язок та узгодження показників та параметрів в підсистемах обліку, планування, аналізу та контролю. Проте координуюча діяльність, це лише одне із завдань контролінгу, а не складова системи.

25 % дослідників вважають, що до складу системи контролінгу входить система управління та система інформаційного забезпечення.

Думку, що контролінг є системою управління підтримують Манн Р., Майер Є. [9], Малишева Л. [8].

Малишева Л. зазначає, що “контролінг це система управління управлінням, яка ґрунтується на трьох компонентах: економічній системі, управлінні, інформаційній системі” [8, с. 69].

“Будучи підсистемою в управлінні підприємством, роль контролінгу полягає в підтримці та наданні допомоги керівнику. А звідси, він разом з керівництвом складає основу управління на підприємстві і, таким чином, інтегрується в загальну систему управління підприємством” [12, с. 32].

При чому досить часто контролінг визначають як систему управління націлену на майбутнє, тобто на довгострокове ефективне функціонування підприємства.

Функції системи контролінгу, на думку проф. М.С. Пушкара та Р.М. Пушкара реалізуються через створення спеціальної служби, яка організовує збір, обробку, аналіз даних і забезпечує інформацію для менеджерів вищого рівня управління з метою розробки прогнозу *стратегічного розвитку* підприємства [11, с. 12].

Вважаємо недоцільним обмеження контролінгу лише стратегічним управлінням, так як система контролінгу повинна забезпечити ефективну та ліквідну діяльність підприємства як в короткостроковому, так і довгостроковому періоді. Л. Малишева стверджує, що “стратегічний та оперативний контролінг можуть різнитися моделями, що використовуються, але цілі їх однакові – підвищення якості прийнятих рішень. Часовий проміжок на контролінг не впливає (хіба що на показники якості прийнятих рішень і види моделей), тому поділ на стратегічний і оперативний контролінг є неправомірним” [8, с. 70].

Метою контролінгу є отримання даних, їх обробка і трансформація в інформацію для управління та прийняття рішень. Така інформація є нестандартною, призначається для виявлення тенденцій і закономірностей явищ і процесів у діяльності підприємства, допомагає розробити заходи, які забезпечують його життєдіяльність [11, с. 9].

Оптимізація фінансового результату й забезпечення гарантованої ліквідності розглядається Л. Гіляровською та В. Белкіним як головна мета контролінгу [4].

З огляду на те, що головна мета будь-якого комерційного підприємства – одержання прибутку, контролінг також називають системою управління прибутком підприємства. “Іноді контролінг спрямований на досягнення інших цілей, наприклад, на завоювання частки ринку, усунення конкурентів і т.д., але й у цьому випадку кінцева мета та ж – одержання прибутку” [4, с. 33].

Дайле А. визначає контролінг як процес, оволодіння економічною ситуацією на підприємстві, при цьому кожен менеджер несе відповідальність за реалізацію контролінгу [5, с. 11].

З іншого боку, зважаючи на те, що до складу системи управління входить система економічної інформації, тобто системи планування, обліку, аналізу та контролю, контролінг також визначають як орієнтовану на досягнення цілей інтегровану систему інформаційно-аналітичної й методичної підтримки керівників у процесі планування, контролю, аналізу й прийняття управлінських рішень в усіх функціональних сферах діяльності підприємства. Такої думки дотримуються Сухарева Л.А., Петренко С.М. [12, с. 8], Андропова А.К., Печатнова О.Д. [1, с. 12], Пушкар М.С., Пушкар Р.М. [1, с. 12].

Синтезом елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує розробку альтернативних підходів при здійсненні оперативного та стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей та результатів діяльності підприємства, визначають систему контролінгу Л.А. Сухарева та С.М. Петренко [12, с. 15].

В цілому А.К. Андропова та О.Д. Печатнова контролінг визначають як міжфункціональний інструмент управління, що виконує фінансово-економічну коментуючу функцію для прийняття управлінських рішень через сукупність відповідних методів планування, обліку, контролю та аналізу шляхом цілеспрямованого збору та обробки необхідної для цього інформації [1, с. 12].

Сутність контролінгу проф. М.С. Пушкар та Р.М. Пушкар визначають як планування показників використання ресурсів, ефективності здійснення процесу постачання, виробництва та збуту, показників фінансової діяльності, комплексу показників-індикаторів використання ресурсів на основі даних обліку, аналізу та контролю і забезпечення системи управління інформацією для прийняття рішень [11, с. 7].

У Німеччині під контролінгом часто розуміють систему обліку й аналізу витрат і результатів фінансово-господарської діяльності підприємства. Один з найбільших фахівців в області контролінга Д. Хан у своїй концепції контролінга перше місце відводить завданням загальфірмового планування й контролю результатів на базі інформації внутрішнього виробничого обліку. Однак не варто відокремлювати системи планування, обліку, аналізу та контролю, так як лише у їх взаємозв'язку і координації досягається ефективність управління.

Система управління складається з двох основних підсистем: управляючої та управляємої, зв'язок між якими забезпечується за допомогою систем економічної інформації (рис. 3).



Рис. 3. Взаємозв'язок системи управління та системи контролінгу

Система контролінгу входить до складу системи управління як скоординована система економічної інформації, яка забезпечує взаємозв'язок управляючої та управляємої підсистем управління.

Як зазначають Ю.П. Аніскін, А.М. Павлова, “досить швидко відбувається процес інтеграції традиційних методів обліку, аналізу, нормування, планування та контролю в єдину систему отримання, обробки та узагальнення інформації та прийняття на її основі управлінських рішень, систему, яка управляє підприємством, будучи спрямованою на досягнення не лише оперативних (поточних) цілей у вигляді отримання прибутку того чи іншого розміру, але і глобальні стратегічні цілі: виживання підприємства, його екологічний нейтралітет, збереження робочих місць, тобто на соціальні фактори, систему, в якій переважними стає не вузьке, конкретне ортодоксальне мислення управляючих справами, а системне, комплексне вирішення проблем” [10, с. 138].

Тому контролінг визначають навіть не просто як сервісну функцію менеджменту, а як особливу ідею чи навіть нову філософію управління, спосіб мислення керівників, орієнтовані на ефективне використання ресурсів і розвиток підприємства (організації) у довгостроковій перспективі.

Майер Е. під контролінгом розуміє “концепцію ефективного управління фірмою і забезпечення її довгострокового існування” [7, с. 6].

На думку Сухаревої Л.А., Петренко С.М., “система контролінгу – це принципово нова концепція інформації та управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, яка реалізує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, що забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей та результатів діяльності підприємства” [12, с. 8].

Зважаючи на те, що контролінг повинен орієнтуватись на досягнення цілей, що стоять перед компанією з персоніфікацією відповідальності за результати, контролінг визначають навіть як “особливу ідею, яка близька більшості співробітників, що працюють в тій чи іншій компанії” [6, с. 19].

Проф. М.С. Пушкар та Пушкар Р.М., визначає контролінг як наукову дисципліну, що є складним інтегрованим утворенням. Контролінг, “на відміну від функціональних дисциплін, є синтетичною дисципліною, яка базується на обліку, плануванні, аналізі та теорії управління. Цю науку можна розглядати як одну з концепцій конструктивного управління”. При цьому під конструктивним управлінням автори розуміють “спеціально створену систему на базі обліку, планування й аналізу в єдності” [11, с. 12].

Проте, для визнання контролінгу наукою недостатньо умов. Згідно з філософським словником, “наука – це сфера дослідницької діяльності,

спрямованої на виробництво нових знань... і яка включає в себе всі умови і моменти цього виробництва: вчених з їх кваліфікацією та здібностями, кваліфікацією та досвідом, з розподілом і кооперацією наукової праці; наукових установ ...; понятійного та категоріального апарату, системи інформації, а також всю суму наявних знань, які виступають в якості або передумови, або засобу, або результату наукового виробництва” [8, с. 236].

Таким чином, контролінг покликаний забезпечити підвищення ефективності діяльності підприємства за рахунок пошуку внутрішніх резервів. Хоча існують твердження, що причиною зацікавленості контролінгом є більше “фактор іміджу, ніж виживання” [6, с. 10].

Висновки і перспективи подальших досліджень. Різноманіття визначень і поглядів на сутність контролінгу свідчить про те, що останній є напрямом, який інтенсивно розвивається, в сфері теорії й практики управління підприємств.

Контролінг охоплює всі сфери діяльності підприємства, інтегруючи й координуючи діяльність різних служб для досягнення оперативних і стратегічних цілей.

Проте, контролінг лише забезпечує потреби системи управління і не підмінює управління. При цьому мова йде про забезпечення здатності системи управління виконувати поставлені завдання в умовах високої динаміки змін зовнішнього й внутрішнього середовища підприємства.

Тобто, контролінг – це система інформаційної підтримки управління, яка шляхом синтезу та координації планування, обліку, аналізу та контролю забезпечує оперативне та стратегічне, орієнтоване на результат управління підприємством.

Дослідивши сутність контролінгу та виявивши, що облік є підсистемою контролінгу, подальші дослідження будуть присвячені ролі бухгалтерського обліку в системі контролінгу.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Андропова А.К., Печатнова Е.Д. Оперативный контроллинг: Учебное пособие / А.К. Андропова, Е.Д. Печатнова – М.: “Издательство “Дело и Сервис”, 2006. – 160 с.
2. Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002, №4 – С. 24-27.
3. Виноградов С.Л. Контроллинг как технология менеджмента. Заметки практика // журнал “Контроллинг” – 2002 г. – № 2 – С. 41-46.
4. Гиляровская Л. Белкин В. Контроллинг как база обоснования и принятия управленческих решений // Управление собственностью. – 2002, №2. – С.31-37.

5. *Дайле А.* Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 336 с.
6. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / *Horváth&Partners*; Пер. с нем. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с. – (Серия “Модели менеджмента ведущих корпораций”).
7. *Майер Э.* Контроллинг как система мышления и управления. – М.: Финансы и статистика, 1983.
8. *Мальшева Л.* Контроллинг на предприятии // Открытые системы – 2000, №1-2. – С.68-78.
9. *Манн Р., Майер Э.* Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. Ю.Г. Жукова / Под ред. В.Б. Ивашкевича. 2-е изд., перераб. и доп. М.: “Финансы и статистика”, 1995. – 304 с.
10. Планирование и контроллинг: учеб. по специальности “Менеджмент орг.” / Ю.П. Анискин, А.М. Павлова. – 3-е изд., стер. – Москва: Издательство “Омега-Л”, 2007. – 280 с.
11. *Пушкар М.С., Пушкар Р.М.* Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с.
12. *Сухарева Л.А., Петренко С.Н.* Контроллинг – основа управления бизнесом. – К.: Эльга, Ника-центр, 2002. – 208 с.
13. Философский словарь / Фролов. М: изд-во полит. литературы, 1981.
14. *Хан Д., Хунгенберг Х.* ПИК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга: Пер. с нем. /Под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928 с.
15. *Albrecht Deyhle, Beat Steigmeier und Autorenteam.* Controller und Controlling. – Bern, Stuttgart, Wien: Haupt, 1993.