

ПРО ОБГРУНТОВАНІСТЬ РОЗГЛЯДУ КОНТРОЛІНГУ ЯК ФОРМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Досліджено погляди на сутність контролінгу в системі управління суб'єктом господарювання, а також обгрунтованість розгляду контролінгу як форми внутрішнього контролю.

Researched views on the nature of controlling the system management entity and the validity of controlling consideration as a form of internal control.

Ключові слова: контролінг, система управління, внутрішній контроль.

В умовах ринкової економіки вагомим значення набувають інструменти, застосування яких сприяє своєчасному реагуванню як на зовнішні, так і на внутрішні фактори в діяльності суб'єкта господарювання, а також забезпечують постійне удосконалення системи інформування його управлінського апарату. За останні майже 50 років в Європі широкого застосування набув контролінг, — підсистема забезпечення прийняття управлінських рішень. Зазначена тенденція стосується й національної економіки. Запровадженню контролінгу в практику діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання різних видів економічної діяльності сприяли опубліковані праці як вітчизняних, так і російських вчених, — Анісікіна Ю.П., Данілочкіної Н.Г., Івахненкова С.В., Петренко С.М., Пушкаря М.С., Сухаревої А.А., Тарасюка М.В., Фалько С.Г., Шульги Н.П. та інших науковців. На думку багатьох фахівців, контролінг має перспективи розвитку та подальшого запровадження у практику функціонування суб'єктів господарювання, разом з тим є й певні застереження, адже сутність та зв'язок останнього з теорією та практикою господарського контролю та менеджменту залишається остаточно не визначеним. Так, у роботі [12] зазначається, що на даний час існує шість груп дефініцій контролінгу, відповідно до яких контролінг розглядається як: функція інформаційного забезпечення; управління підприємством, орієнтоване на результат; управління управлінням; специфічна функція, що забезпечує раціональне управління підприємством; функція управління; контроль. Є й інші погляди на поліморфність контролінгу. Зокрема, автори монографії [6], узагальнюючи праці, присвячені теоретичним аспектам контролінгу, зазначають, що на даний час контролінг розглядається як: філософська категорія; система методів (технологія управління); підсистема управління; етап (частина) процесу управління; наукова дисципліна; підрозділ. Автор монографії [19, с. 74—76] дійшов висновку, що контролінг має ще більше проявів, зокрема розглядається як: управлінська технологія; інструмент дотримання місії та досягнення стратегічних цілей суб'єкта господарювання; інструмент управління майбутнім підприємства; інструмент розвитку комунікацій всередині підприємства; система інформаційного забезпечення управління підприємством; інструмент, що підтримує функціонування системи менеджменту знань на підприємстві; синтетична наукова дисципліна; безперервний процес моніторингу ключових показників зовнішнього та внутрішнього середовища діяльності підприємства; адаптивна та саморегульована система, здатна до саморозвитку та самовдосконалення відповідно до потреб менеджменту; відокрем-

лений та незалежний структурний підрозділ суб'єкта господарювання.

Проведений аналіз поглядів науковців, викладений у монографії [3], свідчить, що єдиного розуміння сутності контролінгу не сформовано. Зокрема, переважна більшість науковців зазначає, що контролінг — це: концепція управління підприємством [2; 7; 14]; концепція, яка спрямована на ліквідацію вузьких місць [7]; концепція інформації та управління [13; 18]; єдина система управління [9; 13]; координація системи менеджменту в цілому для забезпечення дій, спрямованих на цільове управління, або "управління управлінням" [8; 16]; функція управління [15]. Автори практично всіх підходів до розкриття сутності контролінгу зазначають, що останній у тому чи іншому сенсі є системою управління.

Слід також зазначити, що при всій єдності поглядів на контролінг як на концепцію управління, єдину систему управління або дії, спрямовані на "управління управлінням", мають місце роботи, в яких зміст контролінгу суперечить його задекларованій сутності. Зокрема, розглядаючи систему контролінгу як принципово нову систему концепції інформації і управління, автори роботи [18] зазначають, що систему контролінгу можна визначити "... як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування та забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей і результатів діяльності підприємства" [18, с. 8]. Автори цієї ж роботи стверджують, що контролінг як систему, привірно ототожнювати з внутрішньогосподарським обліком як системою, адже остання являє собою синтез елементів різних функцій управління, реалізація яких сприяє забезпеченню життєвості підприємства на етапах оперативного і стратегічного управління [18, с. 187]. В цій же роботі контролінг ототожнюється з аналізом, адже зазначається, що "... незалежно від того, існує контролінг на підприємстві (це може бути просто група співробітників, що займаються аналітичною роботою) або ні, насущні фінансові і господарські проблеми підприємства диктують необхідність "робити контролінг" [18, с. 18]. Для повної ясності в роботі зазначається, що "поняття "менеджмент" і "контролінг" — рівнозначні або наближені до цього" [18, с. 17]. На нашу думку, аналітична робота і внутрішньогосподарський облік є спорідненими явищами, однак різними як за сутністю так і за змістом, а менеджмент, взагалі, є явищем іншого порядку. Такі погляди в межах однієї роботи засвідчують складність розкриття сутності та змісту теорії і практики контролінгу, а також не сприяють розвитку теорії контролінгу та практиці організації його

проведення. На суттєвій аналітичній та прогностичній складових контролінгу зазначається й у іншій роботі [6], автори якої зазначають, що "контролінг є не лише комплексним аналізом господарської діяльності підприємства та методикою узгодження комунікації між підрозділами фірми, але й підсистемою, яка займається прогнозуванням майбутнього підприємства на основі поточного аналізу фінансових даних, аналізі наявної ринкової ситуації та забезпечені конкурентної позиції суб'єкта господарювання" [6, с. 92]. Проте більш категорична позиція викладена у роботі [12], згідно до якої "більш справедливим буде тлумачення контролінгу скоріше як елемента господарського аналізу, а не як системи управління" [12, с. 44]. Поряд з тим, автори роботи [6] зазначають, що контролінг є функціональним напрямом економічної діяльності підприємства та пов'язаний з реалізацією функцій менеджменту, необхідних для прийняття оперативних і стратегічних рішень. Приблизно такого підходу дотримуються й автори робіт, які розглядають контролінг як єдину систему управління або управління управлінням. Проте, якщо контролінг є головним елементом систем оперативного і стратегічного управління, тоді вдається ефективно функціонувати прибутковим вітчизняним підприємствам, в організаційній структурі яких відсутній відділ контролінгу.

Дискусійною є й позиція, згідно якої контролінг розглядається як функція управління [15; 20], адже у багатьох працях з менеджменту навіть не згадується про контролінг як загальну функцію управління, чого не можна сказати про контроль [3]. Однак, в англомовних підручниках з менеджменту, наприклад, у роботі [25] контролінг, поряд з плануванням, організацією і мотивацією є нечим іншим, як основною функцією управління. Однак те, якими сутністю, змістом, завданнями наділяють контролінг німецькі, російські та українські науковці і засвідчує, що останній виходить далеко за межі класичного вітчизняного розуміння контролю як основної функції управління. Завершуючи аналіз поглядів науковців, які розглядають контролінг як концепцію управління та інформації, єдину систему управління, управління управлінням слід зазначити наступне.

Погляд на контролінг як на систему управління підприємством виводить контролінг фактично на один рівень з управлінням, а це означатиме, що контролінг за змістом функцій є тотожним управлінню та поглинає усі його функції. Так, дійсно, майже в усіх досліджених дефініціях контролінгу до його функцій відноситься: планування, інформування, контроль, координування, адаптація, прогнозування та управління. Нестандартні погляди, які уточнюють (конкретизують) та одночасно розширюють функції контролінгу наведені у працях [6; 17; 22]. Однак, перелік функцій контролінгу, наведений у монографії [6], не надає підстав визнати контролінг єдиною системою управління. В організаційному плані це може бути підрозділ, який забезпечує інформацією найвищий рівень управління і доводить затверджені рішення до відповідних структурних підрозділів.

Варто зазначити, що має місце й інша, абсолютно полярна позиція щодо розкриття сутності та місця контролінгу в управлінні підприємством. Так, на думку автора робіт [10; 11; 12], контролінг не є окремим самостійним явищем, а вважається невиправданим об'єднанням добре відомих елементів окремих зовсім неоднорідних за змістом функцій з претензією на управлінську метасистему, а на практиці є нічим іншим як обліком. Позиція про штучність концепції контролінгу в роботі [12] обґрунтовується тим, що ще не визначений метод контролінгу, не обґрунтовані об'єкти контролінгу, не визначені принципи контролінгу, не вирішені організаційні форми контролінгу, залишаються суперечливими джерела інформації. Даної аргументації, на думку автора роботи [11], достатньо, щоб охарактеризувати контролінг як одну з форм внутрішнього економічного контролю. Дане твердження було б більш переконли-

вим, якщо б було наведено тлумачення контролінгу як форми внутрішнього економічного контролю, а також організаційні та методичні підходи щодо його впровадження в практику діяльності суб'єктів господарювання. На думку В.В. Бурцева контролінг застосовують сьогодні лише як контроль, тобто як кінцеву стадію системи управління. Згідно позиції Бурцева В.В. контролінг показує те, що і контроль за діяльністю підприємства [4]. Разом з тим, один з найвідоміших фахівців у сфері контролінгу Д. Хан [21] в своїй концепції контролінгу перше місце відводить завданням планування і контролю результатів діяльності підприємства на базі інформації внутрішнього виробничого обліку. Такий підхід засвідчує, що контролінг узагальнює в собі поняття найрізноманітніших елементів управління та є значно ширшим за поняття внутрішнього контролю. Певним підтвердженням даної думки є погляд на розгляд сутності контролінгу, викладений С.Г. Фалько у контексті етапів його розвитку, а саме: 1991—1995 рр. — контролінг розглядався як облік витрат; 1996—1997 рр. контролінг асоціювався з обліком не лише витрат, а й результатів діяльності підприємства; 1998—1999 рр. — контролінг асоціювався з бюджетуванням та управлінням витратами; 2000—2001 рр. — контролінг розглядається як постачальник релевантної інформації для управління [19, с. 52]. Підтвердженням також слід вважати авторське визначення сутності терміна "контролінг", сформульоване Тарасюком М.В., згідно якого контролінг є управлінською технологією [19, с. 76] та, виходячи з запропонованої дефініції не має нічого спільного з контролем.

Отже, визнання контролінгу формою внутрішнього контролю також є не бездоганим. Певним доказом того, що сучасна концепція контролінгу не має нічого спільного з внутрішнім контролем є те, що у складі методів контролінгу немає жодного методу та методичного прийому господарського (економічного) контролю. Зокрема, в монографії [6] зазначається, що специфічні (сучасні — автоматизовані) методи фінансового контролінгу складаються з: системи збалансованих показників (Balanced Scorecard), стратегічних карт (Strategy Maps), теорії обмежень (Theory of Constraints), методу Six Sigma, методу Due Diligence. Така позиція підтверджує думку про те, що методи та методичні прийоми контролінгу запозичені з фінансового менеджменту та фінансового аналізу. Слід також врахувати результати, одержані М.В. Тарасюком, згідно яких автор дійшов висновку, що об'єктом контролінгу є процес управління, зокрема в частині його контролю (обліку та аналізу) [19, с. 135]. Отже, контроль як елемент управління є об'єктом контролінгу. Це виключає можливість розгляду контролінгу як форми внутрішнього контролю.

Про існування відмінностей між контролінгом і контролем зазначають й інші автори робіт. Так, на думку авторів монографії [6], ключовими відмінностями між контролем і контролінгом є те, що контроль є перевіркою даних, а контролінг формуванням варіантів (альтернатив) управлінських рішень. Тим самим автори визнають тезу про те, що внутрішній контроль є основою контролінгу, адже формування альтернативних рішень без фактичних параметрів об'єкта контролю/управління є малоефективним. З позиції авторів монографії [6], можна також зробити висновок, що контролінг за своєю суттю є працею управлінця, який розробляє управлінські рішення, але не має повноважень на їх затвердження та подальшу реалізацію.

Важливим для розв'язання питання щодо тотожності контролінгу і внутрішнього контролю є дослідження завдань контролінгу. Зокрема, перелік завдань відділу контролінгу, серед яких: "збір та аналіз інформації з усіх центрів відповідальності, обробка та аналіз розрахункових показників, прогноз доходів, складання звітів та координація управлінських рішень; розроб-

ка моделей руху інформаційних потоків, контроль за збором та аналізом достовірності інформації щодо оптимізації процесу; визначення ефективності впровадження та використання автоматизованих систем прийняття управлінських рішень" [6, с. 244—245] свідчить, що контролінг немає нічого спільного з внутрішнім контролем. У зв'язку з цим в організаційному плані відділ контролінгу слід визнати не відділом внутрішнього контролю, а підрозділом (відділом) корпоративної господарської організації, який здійснює оперативний збір та обробку поточної інформації загальногосподарського призначення, на підставі чого розробляє та доводить до органу оперативного управління варіанти наступних управлінських рішень.

Також існують різні позиції щодо співвідношення між контролем та контролінгом. Так, має місце позиція, згідно якої контролінг є частиною контролю, який виконує функцію внутрішнього контролю на підприємстві та визначає економічність роботи його окремих структурних підрозділів [5]. Їй протилежна думка, згідно якої контроль є частиною контролінгу [6]. Однак вивчення багатьох джерел доводить факт, що контролінг має вкрай мало спільного з внутрішнім контролем, адже з проаналізованих зарубіжних інформаційних джерел [23; 24; 26] випливає, що контролінг ототожнюється з процесом прийняття управлінського рішення, а його ефективність безпосередньо залежить від даних внутрішнього контролю.

Проведене дослідження дозволило дійти наступних тверджень.

1. Необхідність розробки теорії контролінгу та впровадження його на практиці зумовлена поширенням корпоративних утворень у різних секторах національної економіки.

2. Існуючі розробки з теорії та практики контролінгу не надають підстав вважати останній формою внутрішнього контролю, адже у понятті "контролінг" закладений зміст, відмінний від змісту поняття "внутрішній контроль".

3. Аналіз поглядів науковців відносно сутності, мети та завдань контролінгу дозволив сформулювати наступне визначення: контролінг — це діяльність окремої особи або відокремленого структурного підрозділу, що організована та здійснюється з ініціативи головного органу управління корпоративного утворення, яке функціонує з метою одержання прибутку. Змістом контролінгу є оперативний збір та обробка інформації загальногосподарського призначення з метою розробки варіантів наступних управлінських рішень. Консультаційна діяльність, яка складає сутність контролінгу, підпорядкована головній меті корпоративного утворення — збільшенню вартості суб'єкта господарювання та максимізації прибутку.

4. Введення у структуру управління суб'єкта господарювання відділу контролінгу не усуває потреби у створенні системи внутрішнього контролю та функціонуванні відділу внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту), адже останні не розробляють варіанти управлінських рішень, а перший не виконує контрольні заходи у повному обсязі.

Література:

1. Анискин Ю.П. Планирование и контроллинг / Ю.П. Анискин, А.М. Павлова. — М.: ОМЕГА-А, 2003. — 280 с.
2. Анташов В.А. Экономический советник менеджера / В.А. Анташов, Г.В. Уваров. — Минск: Финансы, учет, аудит, 1996. — 320 с.
3. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія / С.В. Бардаш. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. — 656 с.
4. Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения / В.В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. — 2002. — № 4.

5. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н.Г. Виговська. — Житомир: ЖДТУ, 2008. — 532 с.

6. Івахненко С.В. Фінансовий контролінг: методи та інформаційні технології / С.В. Івахненко, О.В. Мелих. — К.: Знання, 2009. — 319 с.

7. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А.Ананькина, С.В.Данилочкин, Н.Г.Данилочкина и др.; [под ред. Н.Г.Данилочкиной]. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. — 297 с.

8. Лабзунов П. Об организации системы контроллинга на промышленных предприятиях России / П. Лабзунов, Р. Попов // Проблемы теории и практики управления. — 2003. — № 2. — С. 97—99.

9. Мазур И.И. Корпоративный менеджмент / И.И. Мазур. — М.: Высшая школа, 2003. — 1077 с.

10. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства — системний підхід до розвитку: [монографія] / В.Ф. Максимова. — К.: АВРІО, 2005. — 264 с.

11. Максимова В.Ф. Системний підхід до створення концепції внутрішнього економічного контролю діяльності промислового підприємства / В.Ф. Максимова // Проблеми науки. — 2005. — № 5. — С. 22—28.

12. Максимова В.Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві: [навчальний посібник] / В.Ф. Максимова. — Суми: ВТД "Університетська книга", 2008. — 190 с.

13. Манн Р. Контроллинг для начинающих: [пер. с нем. Ю. Г. Жукова] / Р. Манн, Э. Майер; под ред. и с предис. д-ра экон. наук В.Б. Ивашкевича. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 208 с.

14. Немцов В.Д. Стратегічний менеджмент / В.Д. Немцов, А.Є. Довгань. — К.: ТОВ "УВПК "ЕксОб", 2002. — 560 с.

15. Пич Г., Шерм З. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки // Проблемы теории и практики управления. — 2001. — № 3. — С. 102—107.

16. Пушкар Р.М. Менеджмент: теорія та практика / Р.М. Пушкар, Н.А. Тарнавська. — Тернопіль: Карт-Бланш, 2003. — 490 с.

17. Пушкар М.С. Контролінг — інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: монографія / М.С. Пушкар, Р.М. Пушкар. — Т.: Карт-Бланш, 2004. — 370 с.

18. Сухарева Л.А. Контроллинг — основа управления бизнесом / Л.А. Сухарева, С.М. Петренко. — К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. — 208 с.

19. Тарасюк М.В. Контролінг в управлінні торговельними мережами: теорія, методологія, практика: монографія / М.В. Тарасюк. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. — 548 с.

20. Толковый словарь по управлению / [под ред. В.В. Познякова]. — М.: Аланс, 1994. — 252 с.

21. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: [пер. с нем.] / Под ред. и с предисл. А.А. Турчака, А. Г. Головача, М. А. Лукашевича. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с.

22. Berens, W. Controlling international tiger Unternehmen / W. Berens, A. Born, A. Hoffjan. — Stuttgart, 2000. — 387 s.

23. Klein G., Pitman Publishing Dictionary of Banking. — London, 1994. — 300 p.

24. Kwiatek Piotr. Kontroling marketingowy (cz. 1), 2003; www.swiatmarketingu.pl.

25. Rathe A.W. Management controls in business, in Malcolm, D.G., and Rowe, A. J. (Eds.), Management Control Systems. — Wiley, 1960.

26. Schoppner Dieter Modernes Unternehmenscontrolling (MUC) und Fortschrittliche Interne Revision (FIR), Schwerpunkt Controlling. — Deutschland: Hochschule Mittweida, 2004; www.htwm.de.

Стаття надійшла до редакції 20.07.2011 р.