

УДК 658.5.012.7

В. Б. Дзюба,
старший викладач кафедри фінансів, Національний університет "Львівська політехніка"

МЕТОДИ ТА КРИТЕРІЇ В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ

V. B. Dzoba,
Senior Lecturer, Department of Finance, National University "Lviv Polytechnic", Lviv

METHODS AND CRITERIA FOR THE SYSTEM CONTROLLING

У статті досліджено існуючі методи та критерії контролінгу. Як методи контролінгу розглядаються методи збору та оброблення інформації. Визначено групи критеріїв контролінгу: за якістю інформації, за відбором підконтрольних показників, за оцінюванням результативності контролінгу.

The article examines existing methods and criteria controlling. As determined by the methods of controlling methods of collecting and processing information. Defined group of criteria controlling: the quality of information, for selection of controlled indicators, for evaluating the effectiveness of controlling.

Ключові слова: концепція, контролінг, методи, критерії.
Key words: concept, controlling, methods, criteria.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасних умовах господарювання функціонування системи контролінгу забезпечує ефективний контроль використання фінансових ресурсів, нагляд за фінансовими процесами та визначення причин відхилення фінансових результатів. Відповідно чітка організація контролінгу є обов'язковою умовою ефективної господарської діяльності. Здійснюючи контролювання фінансово-економічної сфери (контролінг), суб'єкти стикаються з проблемою вибору методів, які є невід'ємним елементом системи контролінгу. Дослідники та практики розглядають значну кількість методів контролінгу, проте специфічні методи контролінгу не визначаються та не систематизуються. Проблемою теоретичного та методологічного характеру, пов'язаною з розглядом контролінгу, є визначення критеріїв контролінгу. Критерії контролінгу досліджуються поверхнево, не деталізуються та не класифікуються, що унеможливає формування цілісної концепції контролінгу. Таким чином визначення та систематизація методів та критеріїв контролінгу є актуальним та важливим питанням у дослідженні концепції контролінгу.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Важливою складовою системи менеджменту і, зокрема, системи контролінгу є методи. У довідкових виданнях термін "метод" розглядається як: "прийом або система прийомів, що застосовується в якій-небудь галузі діяльності (науці, виробництві тощо)" [3, с. 366]. На нашу думку, методи контролінгу — це прийоми збору та обробки інформації стосовно фінансово-економічної сфери з метою якісного і оперативного інформаційного забезпечення управлінських процесів.

Останнім часом в науковій літературі почали більш обґрунтовано висвітлюватися питання методів контролінгу, однак визначення специфічних методів контро-

лінгу залишається дискусійним та неоднозначним. Зокрема, у монографії Гудзинського О.Д., Аксентюк М.М., Деменіної О.М. виділяють такий методичний інструментарій контролінгу: SWOT-аналіз, аналіз точки беззбитковості, функціонально-вартісний аналіз, аналіз потенціалів, GAP-аналіз, матриця Бостонської консалтингової групи, матриця Мак-Кінзі, конкурентний аналіз за Портером, діагностика за слабким сигналами, бенчмаркінг, PIMS-аналіз, PEST-аналіз [5]. Дослідники обмежують методи контролінгу методами маркетингу та управлінського обліку та не розглядають методів контролю. У роботі Азізової К.М. як інструменти контролінгу виділені: технологія отримання управлінської інформації (бюджетування, моделювання, регулювання) та процедури, орієнтовані на прийняття управлінських рішень (формування системи підконтрольних показників, вибір індикаторів оперативного визначення та попередження проблем у системі контролінгу капіталу, бенчмаркінг та моніторинг функціонування капіталу) [1]. З позицією цього науковця погодитися складно, адже під методами контролінгу автор розглядає функції менеджменту, зокрема регулювання. На думку Стефаненко М.М., інструментами здійснення контролінгу виступають функціонально-вартісний аналіз, ABC-аналіз, збалансована система показників, аутсорсинг, управління на основі цінності, сценарне планування, бенчмаркінг, інформаційно-комунікаційні технології, директ-костінг та ін. [15]. На нашу думку, помилково відносити аутсорсинг до інструментів контролінгу, також суперечливими методами є управління на основі цінності та сценарне планування. Такий інструмент як інформаційно-комунікаційні технології сьогодні використовується у всіх сферах діяльності підприємства, тому його складно віднести до методів контролінгу. Оліфіров О.В. вважає, що методами контролінгу є: інвестиційні розрахунки, метод сукупної вартості володіння, метод функціонально-вартісного аналізу, метод ключових показників

результату, модель оптимізації, імітаційна модель [11, с. 44]. Методи, які наводить автор, є загальними і використовуються в багатьох галузях, тому їх складно віднести до специфічних методів контролінгу. Мелих О.В. поділяє методи контролінгу на загальнонаукові, загально-економічні та специфічні методи. Перші — це властиві усім наукам методи. До них належать: індукція, дедукція, аналіз, синтез, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, системний аналіз. До другої групи загальноекономічних методів належать усі методи, які є спільними у економічних науках. Серед них: аналіз коефіцієнтів, порівняння, фінансовий аналіз, управлінські методи, бюджетування, бенчмаркінг, політика відкритого бізнесу, управлінські методи (СVP-аналіз, АВМ-аналіз, метод EVA). До останньої групи автор відносить ті методи, які є специфічними, унікальними та які використовуються лише у фінансовому контролінгу: система збалансованих показників, теорія обмежень, метод Шість Сігма, метод Due Dilligence [9, с. 272]. Науковець до методів контролінгу відносить загальнонаукові методи, які важко назвати специфічними методами контролінгу. Дослідник Тищенко О.І. визначає такі методи контролінгу: стандарт-кост, нормативний, директ-костинг, кост-кілінг, метод ABC, кайзер-костинг, управління за відхиленнями, таргет-костинг; окрім методів розглядаються технології: функціонально-вартісний аналіз, XYZ-аналіз, аналіз точки беззбитковості, самоконтролінг, бюджетування затрат, операційний аналіз, бенчмаркінг [16]. Автор визначає серед методів контролінгу типові методи управлінського обліку і фактично стверджує, що контролінг — це теж саме, що і управлінський облік. Про відсутність визначення єдиних методів контролінгу свідчить дослідження Рибак О.В., згідно з яким існують такі сучасні методи контролінгу, що використовуються на підприємствах: система збалансованих показників, система розподілу непрямих витрат, стандарт якості Шість Сигма, стратегічні карти, політика відкритої звітності, принципи зграї, MRP II, технологія "orgware", бенчмаркінг, маркетинг відносин, управління ланцюжками поставок, планування ресурсів, синхронізоване зі споживачем (CSRP), GAP-аналіз, портфоліо-аналіз, СVP-аналіз, ABC-аналіз, економічний аналіз відхилень (факторний аналіз), XYZ-аналіз [13]. Дослідник перелічує багато методів, які використовуються у менеджменті закордонних компаній, однак автор не пояснює, чому їх можна використовувати саме як методи контролінгу. На думку Матвієнко Г.Л., серед основних інструментів оперативного і стратегічного контролінгу визначає такі методи: бюджетування; економікоматематичні методи; нормативне регулювання; моделювання документообороту; розрахунково-аналітичні методи; методи діагностики [8]. Автор не включає методи контролю, а щодо методів діагностування — то діагностика не є функцією контролінгу, тому такі методи використовуватися не можуть.

Аналізуючи погляди вчених-економістів щодо методів контролінгу, можна зробити такі висновки: до методів контролінгу зараховують практично усі відомі методи економічної науки, проте дослідники не включають до методів контролінгу відомі методи контролю. Це пов'язано з тим, що контролінг розглядається як поєднання усіх функцій менеджменту: планування, об-

ліку, аналізу та контролю. Причому найбільша увага приділяється плануванню, обліку та аналізу. Контроль у розглянутих дослідженнях відіграє другорядну роль і його методи не розглядаються як методи контролінгу. Відповідно для визначення методів контролінгу необхідно дослідити, як науковці розглядають методи контролю. Загалом, методи контролю є відомими і розглядаються багатьма науковцями.

Так, Бардаш С.В. визначає такі методи (прийоми) контролю: формальна перевірка, арифметична перевірка, нормативно-правова перевірка, зустрічна перевірка, зворотне обчислення, хронологічна перевірка, взаємна перевірка, документування, встановлених параметрів функціонування об'єкта контролю, порівняння норми із фактом, дослідження встановлених порушень (формулювання версій), групування недоліків за однорідними ознаками, аналітичне групування, економіко-правове обґрунтування результатів контролю, систематизація результатів контролю, завершальне документування результатів контролю [2, с. 328]. У монографії Максимової В.Ф. визначено прийоми документального контролю та прийоми контролю фактичного стану об'єктів [7, с. 127—128]. Кондукова Е.В., Микитенко Т.В., Міщенко Т.М. зазначають, що конкретні спеціальні методичні прийоми включають: органолептичні, розрахунково-аналітичні, контроль документаційних процесів [6, с. 29]. У роботі Мельник О.Г. методи діагностування розподілено на три групи: документального контролювання, розрахунково-аналітичні та фактологічні [10, с. 36].

Проаналізувавши літературу [2; 6; 7; 10] бачимо, що більшість науковців визначають серед методів контролю документальні та фактологічні методи контролю. Ці методи, безперечно, необхідні, проте не забезпечують контроль повною інформацією. Тому деякі науковці визначають ще групу розрахунково-аналітичних методів, яких є надзвичайно багато і які також можуть використовуватися в процесі контролю.

Серед проблем теоретичного та методологічного характеру, пов'язаних з проведенням контролінгу, важливе місце посідає проблема визначення критеріїв контролінгу. Загалом критерії — це єдність якісних і кількісних характеристик організації діяльності контролюваного об'єкта. На їх основі здійснюється перевірка та аналіз результатів досягнення цілей і завдань.

Незважаючи на те, що критерії є обов'язковим елементом концепції контролінгу, досить мало дослідників розглядає цю складову. Найбільш вдалою є класифікація Гудзинського О.Д., Аксентюк М.М., Деменіної О.М., які наводять обґрунтування системи критеріїв і показників контролінгу, орієнтованого на забезпечення та реалізацію стратегії розвитку підприємства. Автори зауважують, що система показників повинна характеризувати умови функціонування кожного підприємства і встановлюють вимоги до системи критеріїв та показників контролінгу. По-перше, це вимоги відповідності цілям та завданням контролінгу: повністю відповідати конкретним цілям і завданням організації; точно характеризувати й відображати результати, а також об'єктивні економічні процеси на підприємстві в цілому та в його підрозділах; відповідати методам й техніці бухгалтерського й управлінського обліку; давати комплексну

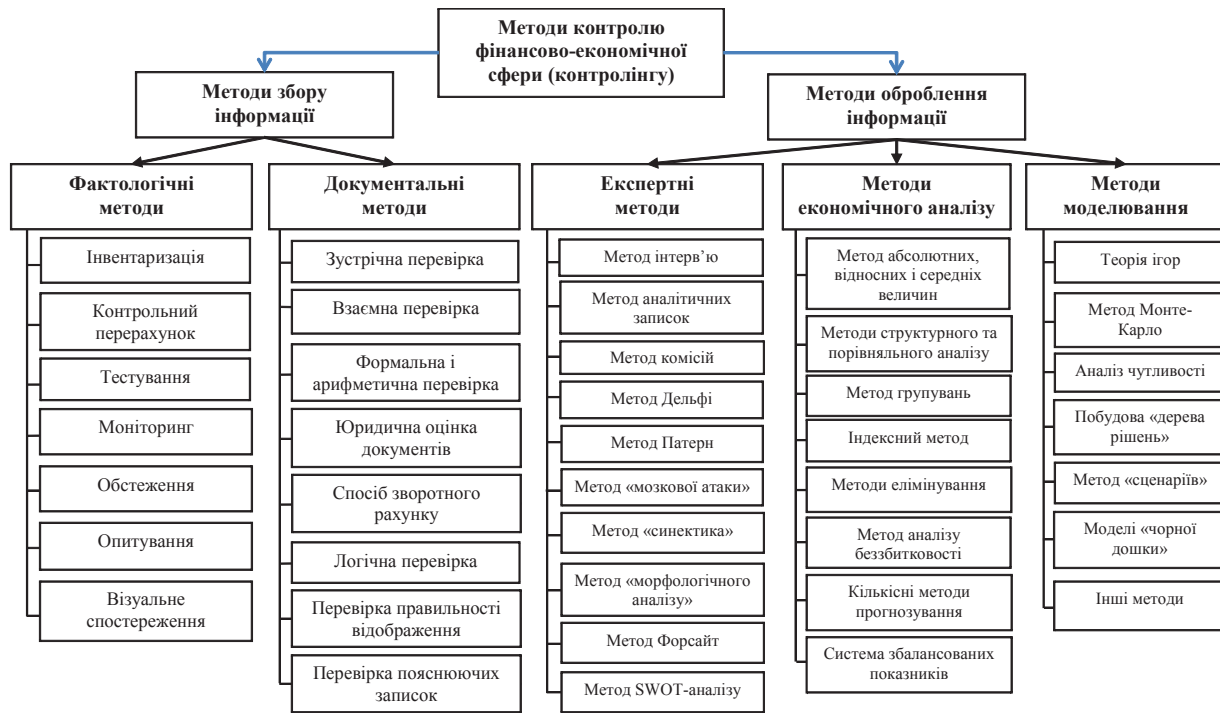


Рис. 1. Систематизація методів контролю фінансово-економічної сфери (контролінгу)

кількісну та якісну оцінку виробництва на всіх його стадіях; відповідати методам планування виробництва (якщо такі є); сприяти підвищенню матеріального зацікавлення персоналу в максимальному підвищенні ефективності виробництва; забезпечувати єдність і комплексність планування на всіх рівнях управління. По-друге, вимоги щодо зручності та практичності у застосуванні: обмежений обсяг показників; багатofункціональність вираження; динамізм і перспективність; порівняльний характер [5, с. 84]. Деякі критерії є суперечливими, наприклад критерій "сприяння підвищенню матеріального зацікавлення персоналу в максимальному підвищенні ефективності виробництва", оскільки мотивація — це функція менеджменту. Критерій "забезпечення єдності і комплексності планування на всіх рівнях управління згори вниз" також є сумнівним, оскільки контролінг розглядається нами як підфункція контролю. Автори також не розглядають критеріїв інформації, яка надходить до контролінгу та критеріїв результативності. За версією Оліфірова О.В., критеріями контролінгу є дієвість, ефективність, відповідність формальним вимогам, безпека та якість [11, с. 44]. Дослідник не окреслює, до яких об'єктів мають застосовуватися критерії контролінгу, також не визначені вимоги до інформації, яка надходить в систему контролінгу. У роботі Азізової К.М. обгрунтовано такі критерії відбору підконтрольних показників контролінгу: цільова спрямованість показників, тобто орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку та вартості капіталу; відображення ключових аспектів функціонування капіталу в розрізі його природних форм — фінансової, фізичної та інтелектуальної; важливість та інтерпретованість показників; несуперечливість та відсутність тісного лінійного зв'язку; відповідність методам обліку і звітності, простота в розрахунку та зборі первинної звітної інформації, наявність у ній економічного змісту; забезпечення можливості завчасного попередження виникнення

проблем у галузі управління капіталом підприємства з метою їх локалізації [1]. Автор визначає критерії тільки до відбору підконтрольних показників контролінгу і не розглядає вимоги до інформації та результативності контролінгу. Смирнова Л.Д. зазначає, що при виборі методів в організації та управлінні аналітичною роботою система контролінгу дотримується таких критеріїв, як актуальність, швидкість та своєчасність, запобігання дублювання робіт, прозорість та доступність до будь-якої інформації [14]. Критерії, які розглядає науковець є загальними та не визначено, яких саме об'єктів стосуються критерії.

У процесі прийняття управлінських рішень у менеджменті важливо правильно оцінити інформацію, яка надходить від системи контролінгу щодо стану фінансово-економічної сфери. Для оцінки системи контролінгу значного значення набувають критерії контролінгу. Правильна оцінка сприяє досягненню поставленої мети, тоді як помилкова оцінка і, відповідно, невірно прийняте рішення погіршують фінансовий стан підприємства.

ЦІЛІ СТАТТІ

Ціллю даної статті є визначення та систематизація специфічних методів та критеріїв концепції контролінгу.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

У результаті дослідження з'ясовано, що в методах контролю розглядаються три основні групи методів: фактологічні, документальні та розрахунково-аналітичні. Проте методів є багато, і не всі їх можна використовувати для потреб контролю фінансово-економічної сфери. Також необхідно враховувати, що на сьогодні управління будь-яким видом діяльності, неможливе без аналізу великого обсягу інформації і основною проблемою для менеджменту є саме надлишок інформації, яка надходить від фінансово-економічної сфери. Завдання

системи контролінгу — це зібрати та обробити інформацію про стан фінансово-економічної сфери таким чином, щоб менеджери могли приймати ефективні управлінські рішення. Тому, на нашу думку, методи контролінгу необхідно поділити на дві основні групи, це методи збору інформації та методи оброблення інформації.

На підставі аналізування літературних джерел [1—2; 4—16] здійснено систематизацію та групування методів контролю фінансово-економічної сфери (контролінгу) (рис. 1).

Спочатку розглянемо методи збору інформації для потреб системи контролю фінансово-економічної сфери. Ці методи поділяються на дві групи: фактологічні і документальні. Серед фактологічних методів для потреб системи контролінгу доцільно використовувати методи, що передбачають вивчення стану досліджуваного об'єкта, зокрема його кількісний вимір за допомогою огляду, перерахунку та інших способів перевірки. Документальні методи контролю також використовуються контролінгом і передбачають вивчення первинної документації, планів, облікових реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів, що відображають стан об'єкта дослідження. Тобто через використання фактологічних і документальних методів система контролінгу фіксує відхилення контрольованих параметрів. Наприклад, зустрічна, взаємна, логічна, формальна, арифметична перевірка використовується тільки для визначення параметрів досліджуваного об'єкта.

Проте необхідно не тільки володіти точною і своєчасною інформацією стосовно фінансово-економічної сфери, але й вміти проаналізувати її, зробити потрібні висновки та надати певні рекомендації менеджменту. Для виконання цих дій контролінг використовує методи обробки інформації.

Проаналізувавши наукові праці [1—2; 4—16], пропонуємо поділити ці методи на такі групи:

1) експертні методи контролю. Експертні методи використовуються контролінгом у тих випадках, коли є значний вплив невизначених факторів зовнішнього середовища і статистичні методи важко використовувати. До експертних методів належать: метод інтерв'ю, аналітичний метод, метод комісій, метод Патерн, метод "морфологічного аналізу", метод Дельфі, метод "мозкової атаки", метод "синектика", метод Форсайт, метод SWOT-аналізу та інші методи;



Рис. 2. Класифікація критеріїв системи контролінгу

2) класичні методи економічного аналізу. Ці методи є добре відомими, і вони також можуть активно використовуватися системою контролінгу. Зокрема, це наступні методи: метод абсолютних, відносних і середніх величин, методи структурного та порівняльного аналізу, метод групувань, індексний метод, методи елімінування, кількісні методи прогнозування, система збалансованих показників та інші методи;

3) методи моделювання. Оскільки контролінг надає інформацію менеджменту щодо стану фінансово-економічної сфери в умовах невизначеності, то ці методи є актуальними і необхідними для використання. До методів моделювання можна віднести: теорію ігор, метод Монте-Карло, аналіз чутливості, побудова "дерев рішень", метод "сценаріїв", моделі "чорної дошки" та інші методи.

Встановлення критеріїв є обов'язковим етапом контролювання фінансово-економічної сфери. У нашому дослідженні ми розглядаємо критерій як ознаку, по якій оцінюється певний показник. На підставі дослідження наукових праць [1; 5; 11; 14] систематизовано критерії контролінгу, які поділено на групи за певними ознаками: 1) за критерієм якості інформації, яка надходить у систему контролінгу; 2) за критеріями відбору підконтрольних показників; 3) за оцінюванням результативності контролінгу. Розглянемо детальніше кожну групу критеріїв.

Перша група встановлює критерії щодо інформації. Ці критерії є необхідними, оскільки система контролінгу постійно працює з інформаційними потоками і ефективність контролінгу в значній мірі залежить від якості його інформаційної бази. Її якість визначається відповідністю наявної в ній інформації вимогам контролінгу, обумовленим необхідністю найбільш повного вирішен-

ня поставлених перед нею завдань. Таким чином, щодо інформації контролінгу слід виділити наступні критерії якості: повнота, своєчасність, достовірність, корисність та релевантність.

Окрім якості інформації, ефективність контролінгу залежить від обґрунтованості підконтрольних показників. У результаті проведених досліджень можна виокремити такі критерії відбору підконтрольних показників: цільова спрямованість показників; відображення ключових аспектів функціонування підприємства; важливість та інтерпретованість показників; несуперечливість та відсутність тісного лінійного зв'язку; відповідність методам обліку і звітності; простота та зрозумілість в розрахунку та зборі інформації; динамізм і перспективність; мінімізація кількості; сприяння зацікавленості персоналу в ефективності роботи системи контролінгу.

Класифікація критеріїв системи контролінгу відображена на рис. 2.

Основним результатом функціонування системи контролінгу є повна, достовірна, вчасна та об'єктивна інформація про фактичний стан об'єкта контролінгу. Економічний ефект контролінгу полягатиме у позитивному впливі на показники фінансово-економічної сфери. Відповідно критеріями оцінювання результативності системи контролінгу можна визначити ефективність, вчасність та дієвість.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

На основі проведених досліджень, можна зробити такі висновки:

— методи контролінгу поділяються на дві основні групи, це методи збору та методи оброблення інформації. Для збору інформації система контролінгу використовує документальні та фактологічні методи, за допомогою яких визначаються відхилення досліджуваних показників. Для оброблення отриманої інформації використовуються експертні методи, методи економічного аналізу та методи моделювання;

— критерії контролінгу поділяються на групи за певними ознаками: 1) за критерієм якості інформації, яка надходить в систему контролінгу; 2) за критеріями відбору підконтрольних показників; 3) за оцінюванням результативності контролінгу.

Сформована класифікація методів та критеріїв доповнює концепцію контролінгу. Подальші дослідження необхідно спрямувати на деталізацію методів та критеріїв залежно від об'єкту.

Література:

1. Азізова К.М. Управління капіталом підприємства на засадах контролінгу: автореф. дис. на здобуття наук ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 "Економіка, організація і управління підприємствами" / К.М. Азізова. — Харків, 2011. — 23 с.
2. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія / С.В. Бардаш. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. — 656 с.
3. Бирик С.П., Сютя Г.М. Словник іншомовних слів: тлумачення, словотворення та слововживання / За ред. С.Я. Єрмоленко; Худож.-оформлювач Б.П. Бублик. — Харків: Фоліо, 2006. — 623 с. — (Б-ка держ. мови).

4. Грабовецький Б.Є. Методи експертних оцінок: теорія, методологія, напрямки використання: монографія / Б.Є. Грабовецький. — Вінниця: ВНТУ, 2010. — 171 с.

5. Гудзинський О.Д., Аксентюк М.М., Деменіна О.М. Контролінг у системі менеджменту: монографія / О.Д. Гудзинський; Ін-т підготов. кадрів держ. служби зайнятості України. — К.: ІПК ДСЗУ, 2009. — 225 с.

6. Кондукова Е.В. Внутрішній контроль в державному і комерційному секторі: навчальний посібник / Е.В. Кондукова, Т.В. Микитенко, Т.М. Міщенко. — Ірпін: Національний університет ДПС України, 2011. — 474 с.

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

8. Матвієнко Г.Л. (Матвієнко-Біляєва) Основний інструментарій контролінгу на українських підприємствах / Г.Л. Матвієнко // Коммунальное хозяйство городов: науч.-техн. сб. — Выпуск 61. Серия: Экономические науки. — К.: Техніка, 2005. — С. 175—180.

9. Мелих О.В. Роль сучасних автоматизованих методів фінансового контролінгу у підвищенні конкурентоспроможності підприємств / О.В. Мелих // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. — 2009. — № 657. — С. 271—277.

10. Мельник О.Г. Системи діагностики діяльності машинобудівних підприємств: полікритеріальна концепція та інструментарій: монографія / О.Г. Мельник. — Львів: Видавництво Національного університету "Львівська політехніка", 2010. — 344 с.

11. Оліфіров О.В. Контролінг інформаційної системи підприємства: монографія / О.В. Оліфіров; Донецьк. держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. — Донецьк: [б. и.], 2003. — 324 с.

12. Петруня Ю.Є. Прийняття управлінських рішень. Навч. посіб. / Ю.Є. Петруня, В.Б. Говоруха, Б.В. Літовченко та ін. — 2-ге вид. — К.: Центр учбової літератури, 2011. — 216 с.

13. Рибак О.В. Теоретико-методологічні аспекти застосування контролінгу в діяльності промислових підприємств / О.В. Рибак // Збірник наукових праць "Економічні науки". — 2012. — Випуск 8.

14. Смирнова Л.Д. Механізм гнучкого контролінгу в управлінні виробничо-господарськими системами: автореф. дис. на здобуття наук ступеня канд. екон. наук: спец. 08.02.03 "Організація управління, планування і регулювання економікою" / Л.Д. Смирнова. — Донецьк, 2003. — 20 с.

15. Стефаненко М.М. Трансформація системи контролінгу в умовах розвитку технологій управління підприємством: автореф. дис. на здобуття наук ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04 "Економіка та управління підприємствами (економіка сільського господарства і АПК)" / М.М. Стефаненко. — Донецьк, 2010. — 36 с.

16. Тищенко О.І. Оперативний контролінг в управлінні виробничими затратами електротехнічних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04 "Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)" / О.І. Тищенко. — Луганськ, 2011. — 21 с.

Стаття надійшла до редакції 27.04.2013 р.