

---

# ФІНАНСИ ГАЛУЗІ ТА ПІДПРИЄМСТВА



УДК 336.6:658.5

Галушко О.С., Козар Д.С.

## ГЕНЕЗИС КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ КОНТРОЛІНГУ

Систематизовано визначення терміну "контролінг". Здійснено огляд історичного розвитку концепцій контролінгу, доведено, що контролінг є механізмом забезпечення ефективного функціонування підприємства. Розглянуто принципові відмінності "американської" та "німецької" моделей контролінгу.

**Ключові слова:** контролінг, концепція контролінгу, механізм контролінгу, промислове підприємство.

The definitions of controlling were systematized. The historical development of concepts of controlling is reviewed. Authors proved that controlling is a mechanism to ensure an effective functioning of the enterprise. The fundamental differences of "American" and "German" model of controlling are considered.

**Keywords:** controlling, concepts of controlling, mechanism of controlling, industrial enterprise

В сучасних умовах розвитку економіки України, спостерігається не аби який інтерес, як з боку науковців, так і з боку практиків щодо використання контролінгу у системі управління підприємством.

Термін "контролінг" має на сьогоднішній день багато трактувань, що ускладнює визначення місця контролінгу в системі управління підприємством. Одні автори ототожнюють контролінг із управлінським обліком[1;2;3], інші - з контролем[4;5;6;7;8].

Поняття контролінгу у вітчизняній економіці з'явилося в кінці 90-х років. Проблемам теорії та практики контролінгу присвячені роботи багатьох авторів, таких як Д.Хан, Е.Майєр, П.Хорват, Х.-Ю.К'юппер, Ю.Вебер, Г. Пич, А.Байле, Ю.П.Аніскіна, А.М.Павлової, М.Л.Лукашевича, Е.Н.Тихоненкової, А.М.Кармінського, С.Г.Фалько, С.Н. Петренко.

Слід зазначити, дослідження вітчизняних науковців [9;10;11], як і роботи вчених постсоціалістичних країн в цілому [12;13;14], спрямовані, у своїй більшості, на адаптацію зарубіжних розробок щодо використання контролінгу до умов, в яких функціонують національні підприємства.

Аналізуючи підходи до визначення терміну "контролінг" (табл.1), слід констатувати, що як в сучасних дослідженнях, так і в дослідженнях попередніх років відсутня єдина думка щодо визначення цього терміну.

Як видно з таблиці 1, при визначенні поняття "контролінг" автори використовують такі категорії: концепція, система, інформаційне забезпечення, підсистема, функція, інструмент, елемент, напрям економічної роботи, процес, синтез, організаційно-методичний комплекс, методологія і оснований на ній інструментарій. Усі автори єдині лише в тому, що контролінг нерозривно пов'язаний з управлінням підприємством.

Таблиця 1

Трактування змісту поняття "контролінг" зарубіжними і вітчизняними дослідниками

№	Визначення поняття "контролінг"	Автор
1	<u>система</u> інтегрованого інформаційного забезпечення, планування та контролю діяльності підприємства	Д.Хан [1]
2	<u>концепція</u> , що направлена на ліквідацію "вузьких місць" та зорієнтована на майбутнє у відповідності з поставленими цілями та задачами отримання певних результатів	Е.Майер [4] Ю.П.Аніскін А.М.Павлова [12]
3	<u>підсистема управління</u> , яка координує підсистеми планування, контролю та інформаційного забезпечення, підтримуючи тим самим системо утворюючу та системо ув'язуючу координацію	П.Хорват [8]
4	<u>координація</u> системи управління	Х.-Ю. К'юперр [6]
5	<u>елемент</u> управління соціальною системою, виконуючи свою головну функцію підтримки керівництва у процесі вирішення ним загальної задачі координації системи управління з упором на задачі планування, контролю та інформування	Ю. Вебер [5]
6	<u>певна функція</u> всередині системи управління підприємства. Функція, що виконується контролінгом - координація	Г.Пич [3]
7	<u>процес</u> оволодіння економічною ситуацією на підприємстві	А.Дайле [7]
8	<u>концепція</u> системного управління та спосіб мислення менеджерів, в основі якої лежить забезпечення довгострокового ефективного функціонування організації	А.М.Кармінський Н.И.Оленев А.Г.Примак С.Г.Фалько [2]
9	<u>синтез елементів</u> обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація котрих забезпечує розроблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства	С.Н. Петренко [9]
10	функціонально відокремлений <u>напрямок економічної роботи</u> на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень	Е.А.Ананькіна С.В. Данилочкин Н.Г.Данилочкина [13]
11	<u>Організаційно-методичний комплекс</u> підтримки процесу розробки та прийняття управлінських рішень	Дедов О.А. [14]
12	<u>комплексна методологія</u> і заснований на ній інструментарій, покликаний здійснити модернізацію організаційної і інформаційної структури підприємства так, щоб вирішувалися базові проблеми його розвитку, що зумовлюють стабільний успіх не тільки на теперішній час але і в майбутньому (переклад автора)	Ивашкевич М.С. [11]

Причинами такої кількості різноманітних трактувань поняття "контролінг", на нашу думку, є те, що історія розвитку контролінгу охоплює досить великий проміжок часу, пов'язаний з розвитком самої теорії управління підприємством. Тобто, визначення поняття "контролінг", перш за все, є відображенням історичного розвитку концепцій контролінгу, як одного з механізмів управління (хоча, як свідчить аналіз, автори не користуються терміном "механізм"). Крім того різноманіття підходів до цього питання свідчить про відсутність чіт-

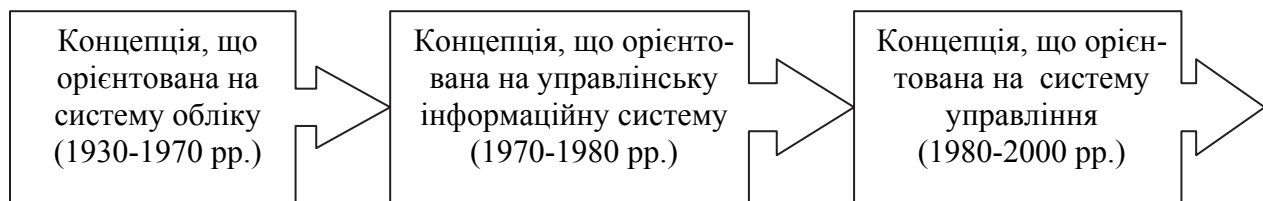
кого розуміння сутності контролінгу та прагнення цим терміном охопити весь процес управління підприємством.

Невизначеність у трактуванні поняття "контролінг" та розкритті його сутності, відсутність визначення чітких меж його використання призводить до того, що вченими розробляються все нові і нові концептуальні основи використання контролінгу в процесі управління підприємством.

Тому метою даної публікації є дослідження генезису розвитку підходів до визначення категорії "контролінг", розгляд сутності контролінгу та, на цій основі, формулювання концептуальних основ його застосування у практиці управління промисловим підприємством.

Як було відзначено вище, розвиток концепцій контролінгу відбувався із змінами розуміння його функцій, ролі та значущості в системі управління підприємством. Поняття "концепція" передбачає генеральний задум, що визначає стратегію дій при здійсненні реформ, проектів, планів, програм або систему поглядів на процеси і явища в природі та суспільстві [15]. У цій площині, під концепцією контролінгу авторами більшості досліджень розуміється сукупність суджень про його функціональні розмежування, інституційне уявлення та набір інструментів в рамках цілей підприємства, що відповідають сутності контролінгу та впливають з цілей підприємства [3].

Еволюція базових концепцій контролінгу наведена на рис.1.



**Рис.1 - Еволюція базових концепцій контролінгу  
(розробка авторів за результатами аналізу існуючих концепцій)**

Однак треба зауважити, що чіткого розмежування між наведеними концепціями не існує, оскільки кожна наступна є результатом еволюції та більш досконалого вивчення попередньої, прагненням дослідників охопити все більше коло питань, які можуть вирішуватися за допомогою застосування контролінгу.

Концепція, що орієнтована на систему обліку, в якості основної сфери діяльності контролінгу розглядає систему обліку на підприємстві. Засновником цієї концепції вважається Х. Кюппер [12]. Основною задачею цієї концепції є централізація системи обліку, яка сконцентрована на реєстрації фактичної інформації попередніх періодів. Позитивною рисою цієї концепції є орієнтація на оптимізацію та підвищення ефективності системи обліку на підприємстві. До негативних рис слід віднести практичне отождолення контролінгу з системою обліку, що не дозволяє завершити коло завдань контролінгу, спрямованих на підвищення ефективності функціонування підприємства.

Друга концепція орієнтована на управлінську інформаційну систему. Вона є логічним розвитком попередньої концепції і базується на системі цілей підприємства, що значно розширює інформаційну базу контролінгу. Розвитку цієї концепції присвячені роботи Т.Райхмана [12]. Концепція базується на усвідомленні необхідності розробки, запровадження та обслуговування інформаційної системи управління. Недоліки цієї концепції аналогічні не-

долікам, які притаманні попередній концепції з тією відмінністю, що на даному етапі мова йде про інформаційну систему управління.

Третя з наведених концепцій контролінгу орієнтована на весь процес управління і розглядає контролінг як інструмент та один з елементів системи управління, який забезпечує координацію планування, контролю та інформаційного забезпечення. В межах цієї концепції виокремлюються два основні напрями її розвитку: акцентом на планування та контроль (Д.Хан) [12]; з акцентом на координацію системи управління (Ю.Вебер) [12]. В першому випадку основною функцією контролінгу є планування, надання інформації, аналіз та контроль. У другому - координація всієї системи управління для досягнення поставленої керівництвом мети діяльності підприємства.

Необхідність орієнтованої координації між системами і їх елементами призвела до появи трактування контролінгу як підсистеми системи управління [8]. Схематично місце контролінгу у системі управління підприємством, згідно з вказаною концепцією, зображено на рисунку 2.



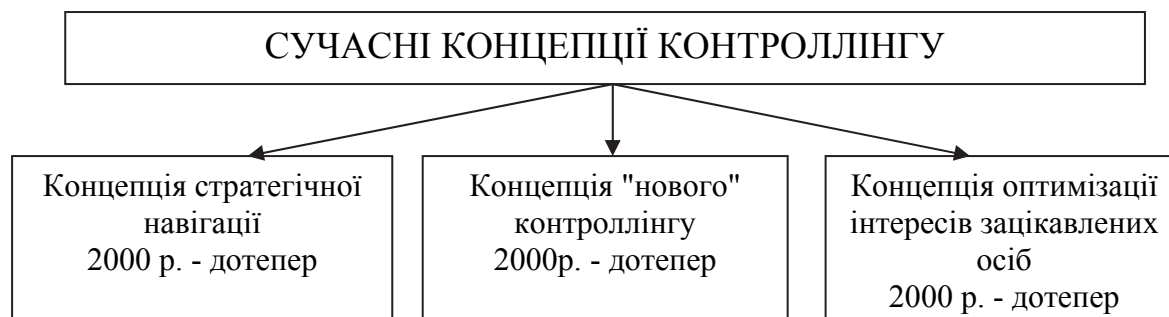
**Рис.2 - Контролінг, як підсистеми в системі управління підприємством (розробка авторів за результатами аналізу існуючих концепцій)**

Подальший розвиток концепцій контролінгу був обумовлений науково-технічним прогресом, розвитком конкуренції та глобалізаційними процесами, що, у свою чергу призвело до зміни технологій, диференціації, диверсифікації, інтернаціоналізації компаній; збільшення кількості змінних, на основі яких приймаються рішення; ускладнення середовища, в якому функціонує підприємство; ускладнення обсягу та змісту інформації, необхідної для управління; ускладнення комунікацій та циклу прийняття рішень, що вимагає високої компетенції кадрів в галузі організації та системотехніки.

Саме тому, на основі базових концепцій контролінгу і дотепер відбувається їх еволюційний розвиток. Так, з початку XXI сторіччя проходять стадію становлення та набувають розвитку такі сучасні концепції контролінгу, як концепція стратегічної навігації, концепція "нового" контролінгу і концепція оптимізації інтересів зацікавлених осіб (рис. 3).

У концепції стратегічної навігації зусилля концентруються на інформаційно-аналітичній підтримці стратегічного управління, бо саме на цьому рівні можна забезпечити

майбутню ефективність функціонування підприємства. Функція контролера за цією концепцією - допомагати та консультувати менеджерів при вирішенні задач стратегічного планування, аналізу та контролю [16].



**Рис.3 - Сучасні концепції контролінгу  
(розроблено авторами за результатами аналізу літературного джерела 16)**

Концепція "нового" контролінгу передбачає допомогу менеджерам у процесі самоуправління, а не управління ними. Контролер, згідно цієї концепції, виконує роль консультанта, який допомагає менеджеру виконувати функцію контролера самостійно [16].

Концепція оптимізації інтересів зацікавлених осіб полягає у досягненні збалансованості інтересів підприємства та інтересів найбільш впливових інститутів, оптимізації інтересів всіх зацікавлених осіб та орієнтована на зовнішніх клієнтів [16].

Не зважаючи на відмінності в розглянутих сучасних концепціях контролінгу, існує риса, яка їх об'єднує - ідея самоконтролінгу, яка передбачає не управління менеджерами, а допомогу їм у процесі самоуправління.

Таким чином можна констатувати, що еволюційний розвиток концепції контролінгу пройшов чотири основні етапи:

I етап - зародження контролінгу (у США у 30-х роках XIX ст. на фоні світової економічної кризи). На цьому етапі концепція контролінгу тільки зароджувалась і функції контролінгу виконувала економічна служба.

II етап - утвердження перших концепцій контролінгу, розширення функцій, які на нього покладалися. А саме, контролінг передбачає планування та контроль.

III етап - розвиток концептуальних підходів основою яких є базування концепції контролінгу, що передбачає виконання ним інформаційної та координаційної функцій.

IV етап - розвиток нових концепцій контролінгу, що базуються на ідеї виконання функції самоконтролінгу.

Слід також зауважити, що розвиток концепції контролінгу пов'язаний і з використанням різних його моделей. Традиційно виділяють дві моделі - німецьку та американську [10, 17]. У німецькій моделі переважає наукове обґрунтування принципів та методів контролінгу, а в американській - більше уваги приділяється інструментам контролінгу та їх практичному застосуванню у системі управління підприємством.

Особливості побудови та функціонування німецької та американської моделей контролінгу представлені на рисунку 4.



**Рис. 4 - Особливості американської та німецької моделей контроллінгу (схема побудована на основі обробки інформації літературних джерел 10; 17)**

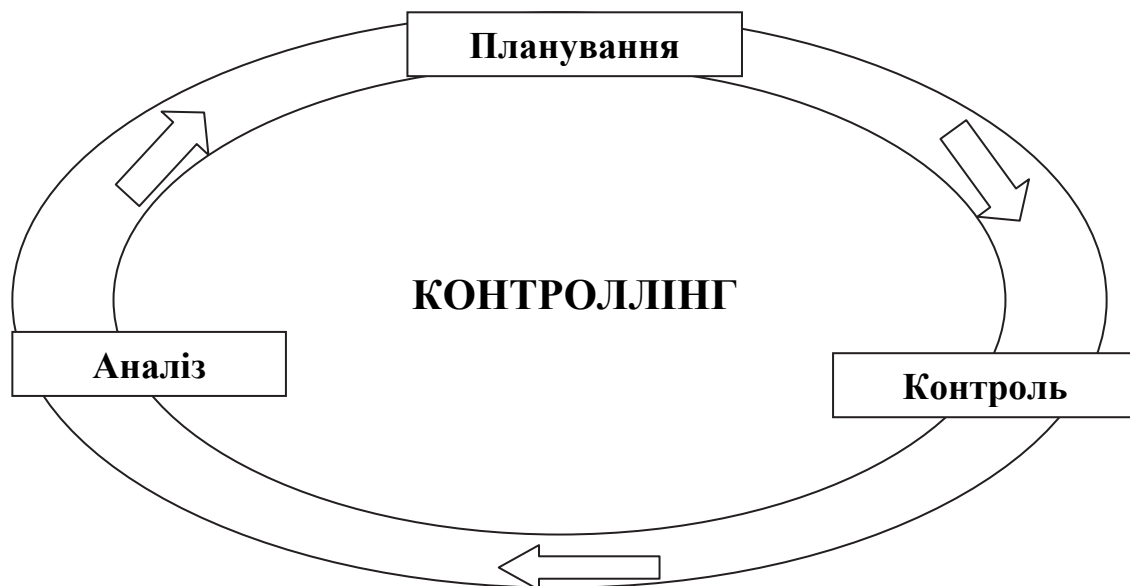
З рисунку 4 видно, що американська модель контроллінгу включає в себе весь облік, а німецька - лише внутрішній облік. На відміну від американської моделі, в німецькій моделі до функцій служби контроллінгу не відноситься ведення бухгалтерського обліку, облік податків та страхування. Ці завдання виконує фінансова служба.

Розглянувши американську та німецьку моделі контроллінгу, слід зауважити, що, на наш погляд, відмінності, які існують в організаційній структурі контроллінгу в США та Німеччині пов'язані із особливостями економічної системи країн, а саме із особливостями побудови фінансової системи та системи обліку. Порівняння системи контроллінгу у США та у Німеччині дозволило зробити наступний висновок: тотожним в них є те, що економічна робота на підприємствах очолюється контроллером, однак, різниця полягає в тому, що на німецьких підприємствах фінансова діяльність очолюється окремо фінансовою службою, на відміну від підприємств США, де фінансова діяльність включена до системи контроллінгу.

Оцінюючи процес генезису концепції контроллінгу слід зауважити, що автори, визнаючи, що контроллінг має певні функції, побудований на відповідних принципах, використовує різні методи та підсистеми забезпечення, тобто, має усі характерні ознаки механізму, не ідентифікують його як механізм, позиціонуючи його, як було вказано раніше, як систему, інформаційне забезпечення, підсистему, функцію, інструмент, елемент, напрям економічної роботи, процес, синтез, організаційно - методичний комплекс, методологію.

У зв'язку з цим доцільно, на наш погляд уточнити концептуальні підходи до цієї економічної категорії. Якщо контролінгу, як справедливо стверджують автори сучасних концепцій, притаманні усі перелічені у попередньому абзаці характеристики, тобто: функції, принципи, методи та підсистеми забезпечення, - його слід позиціонувати як механізм (економічний, організаційно-економічний), який застосовується для забезпечення ефективного розвитку підприємства. Основною цього механізму слід вважати наявність трьох основних та нерозривних функцій: аналізу, планування та контролю, - які виконуються у взаємозв'язку та взаємній обумовленості, здійснюються на принципах комплексності, економічності, інноваційності, безперервності та оптимальності.

Принципова схема функціонування контролінгу, як механізму подана на рис.5. Відправною точкою у послідовності виконання функцій контролінгу є отримання інформації про стан зовнішнього та внутрішнього середовища. При наявності методики визначення впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища на параметри функціонування підприємства, інформація про стан та динаміку цих факторів фіксується та надходить до аналітичного блоку. На стадії аналізу визначається вплив регульованих та нерегульованих факторів на параметри функціонування підприємства та його розвиток, рівень витрат, рівень використання виробничих потужностей, рівень рентабельності власного капіталу та пропонуються принципові варіанти розвитку підприємства. Функція планування передбачає встановлення місії підприємства, його мети, цілей окремих підрозділів, встановлюються нормативи використання усіх видів ресурсів та у режимі оптимізації розробляються конкретні стратегічні, поточні та оперативні плани. Визначаються планові показники використання усіх видів ресурсів згідно з нормативно-правовою базою, включаючи не тільки національне законодавство та нормативну базу, а і стандарти ISO, які стосуються стандартів системи менеджменту якості (ISO 9000) [18], системи екологічного менеджменту (ISO14000) [19], та виконання вимог до соціальної відповідальності бізнесу (ISO26000) [20]. Виконання планових показників фіксується за допомогою контрольної функції, аналіз відхилень аналізується за допомогою аналітичної функції. Тобто, функція контролю та функція аналізу постійно враховують вплив та динаміку не тільки внутрішнього, але й зовнішнього середовища.



**Рис.5 - Принципова схема функціонування механізму контролінгу на промисловому підприємстві**

В табл.2 наведена характеристика складових контролінгу, як механізму забезпечення ефективного розвитку підприємства. Окремі характеристики контролінгу, як механізму забезпечення ефективного розвитку підприємства автори передбачають висвітлити у наступних публікаціях. У даній публікації звертається увага на те, що контролінг, як механізм характеризується наявністю мети (тобто, призначення); принципами, на яких він побудований; функціями, які він виконує; методами, які використовуються при виконанні притаманних йому функцій; наявністю підсистем забезпечення ефективного виконання функцій; та отриманими при виконанні кожної з функцій результатами.

Таблиця 2

### Характеристика складових контролінгу

Характеристика	Складові контролінгу		
	Аналіз	Планування	Контроль
Мета	Забезпечення оптимального функціонування промислового підприємства		
Принципи	Комплексність Економічність Інноваційність Безперервність	Комплексність Економічність Інноваційність Безперервність Оптимальність	Комплексність Економічність Інноваційність Безперервність
Функції	Наукове обґрунтування планів промислового підприємства на основі виявлення та прогнозування зміни зовнішніх та внутрішніх факторів, що впливають на ефективність використання усіх видів ресурсів. Визначення факторів, що вплинули на відхилення фактичного рівня показників функціонування підприємства від нормативних та планових.	Встановлення системи нормативних показників діяльності підприємства та його підрозділів та планового рівня їх досягнення в планових (реальних) умовах функціонування підприємства.	Встановлення фактичного співвідношення нормативного, планового та фактичного рівня показників функціонування підприємства.
Методи	Аналітичні Статистичні Порівняльного аналізу Графічні	Аналітичні Статистичні Оптимізаційні	Статистичні Порівняльного аналізу Графічні
Підсистема забезпечення	Нормативно – правова база Інформаційна база Програмне забезпечення Технічне забезпечення		
Використання результатів	Створення достовірної та достатньої інформаційної бази для оптимального планування та актуалізації планів діяльності підприємства	Цілеспрямований розвиток підприємства	Встановлення відповідності фактичних показників плановим та нормативним

Необхідною умовою ефективного функціонування контролінгу на підприємстві є розробка методологічної та методичної бази, на якій ґрунтується виконання кожної з функцій контролінгу, включаючи оптимізаційні методи прийняття управлінських рішень, а також розробка організаційно-економічних засад взаємодії функціональних відділів підприємства які задіяні у реалізації механізму контролінгу.

Таким чином, в даній публікації, на основі аналізу існуючих концепцій контролінгу та розкриття його сутності систематизовано існуючі підходи до трактування поняття "конт-



ролінг", встановлено хронологію формування концепцій контролінгу, визначено основні відмінності позитивні та негативні сторони існуючих підходів. Це дозволило запропонувати авторське бачення контролінгу як механізму забезпечення ефективного функціонування підприємства, основою якого є наявність трьох нерозривних функцій: аналізу, планування та контролю, - які виконуються у взаємозв'язку та взаємній обумовленості, здійснюються на принципах комплексності, економічності, інноваційності, безперервності та оптимальності.

Подальшого наукового обґрунтування потребують методологічні та методичні підходи до організації виконання взаємопов'язаних функцій контролінгу та забезпечення їх інноваційності, оптимальності, безперервності, економічності та комплексності.

### *Література*

1. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан / Пер. с нем. / Под ред. А.А.Турчака, Л.Г.Головача, М.Л.Лукашевича. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 800 с.
2. Карминский А.М. Контроллинг в бизнесе. Методические и практические основы построения контроллинга в организациях. / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. - М.: Финансы и статистика, 1998. - 256 с.
3. Пич Г. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки / Г. Пич // Проблемы теории и практики управления. - 2001. - №3. - с.102-107
4. Майер Е. Контроллинг как система мышления и управления / Е. Майер / Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1993. - 298 с.
5. Weber J. Einführung in das Controlling. Stuttgart, 2002
6. Kupper H.-U., Weber J., Zund A. Zum Verstandis und Selbstverstandnis des Controlling. Thesen zur Konsensbildung. Muenchen, 1990
7. Дайле А. Практика контроллинга. / А. Дайле/ Пер. с нем. / Под ред. М.Л.Лукашевича, Е.Н.Тихоненковой. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 336 с.
8. Horvath P. Controlling. - Muenchen: Vahlen, 1998. - 902 s.
9. Петренко С. Н. Контроллинг / Под ред. С. Н. Петренко. - К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. - 328 с.
10. Головина Т.А. Методология контроллинга в системе управленческого учета для оценки эффективности деятельности предприятий / Т.А. Головина // Управленческий учет. - 2009. - №1 - с. 44-52.
11. Ивашкевич М.С. Контроллинг: сущность и назначение / М.С. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. - 1991. - № 7.
12. Анискин Ю.П. Планирование и контроллинг: / Ю.П. Анискин, А.М. Павлова /Учеб. пособие. - М.: Омега-Л, 2003. - 335 с.
13. Ананькина Е.А. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина / Под ред. Н.Г.Данилочкиной. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2002. - 279 с.
14. Дедов О.А. Методология контроллинга и практика управления крупным промышленным предприятием: учеб. пособие./ О.А. Дедов. - М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. - 248 с.
15. Современный экономический словарь / Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. - [3-е изд. пер. и доп.] - М.: ИНФРА-М, 2002. - 480 с.
16. Королева Л.П. Формирование системы контроллинга на промышленном предприятии: / Л.П. Королева - дис. канд. экон. наук: 08.00.05. - М.: РГД, 2007.
17. Хан Д. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга. / Д. Хан, Х.Хунгенберг / Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 2005. - 928 с.
18. ISO9000 [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://ru.wikipedia.org/wiki/ISO\\_9000](http://ru.wikipedia.org/wiki/ISO_9000)
19. ISO14000 [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://ru.wikipedia.org/wiki/ISO\\_14000](http://ru.wikipedia.org/wiki/ISO_14000)
20. ISO26000 [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://ru.wikipedia.org/wiki/ISO\\_26000](http://ru.wikipedia.org/wiki/ISO_26000)

*«Рекомендовано до публікації»*

*д. е. н., чл.-кор.НАНУ, проф. Вишневським В.П.,  
04.12.2011 р.*

*Надійшла до редакції:*

*05.12.2011 р.*