



## KAPITEL 1 / CHAPTER 1 <sup>1</sup>

### CONTROLLING MECHANISM IN THE MANAGEMENT OF BUSINESS ENTITIES

DOI: 10.30890/2709-2313.2024-27-00-002

#### Вступ

В сучасних умовах гострої конкурентної боротьби, нестійкості зовнішнього середовища, прискорення науково-технічного прогресу загострюється проблема створення ефективної гнучкої системи управління підприємством. Для забезпечення високого рівня керованості підприємством необхідно впроваджувати методи, що відповідають динамічним змінам внутрішнього і зовнішнього середовища. Таким методом є впровадження контролінгового механізму.

Важливою особливістю, що гальмує процес відновлення ефективної системи управління на українських підприємствах, є штучний конфлікт між українською традицією управління, що дісталася від радянської епохи, і західними технологіями управління. Багато в чому ці труднощі викликані різноманіттям термінології, що позначає ті самі економічні механізми, і відсутністю взаємодії між авторами, різними національними традиціями в області управління.

Управління підприємством у широкому розумінні – це вплив на працівників з метою досягнення цілей функціонування підприємства, що базується, з одного боку, на глибоких знаннях економіки та статистики, а з іншого – на безпосередньому узагальненні досвіду управління різними підприємствами в ході їх історичного розвитку.

Сучасне підприємство є складною динамічною системою, орієнтованою на досягнення конкретних цілей, ступінь досягнення яких, в першу чергу, характеризує ефективність функціонування його системи управління. Новий механізм управління потребує нових підходів, одним з яких є контролінг.

Перед підприємством постають все більш складні проблеми. Очікується

---

<sup>1</sup>Authors: Tkachenko Alla



значне посилення конкуренції у якості реакції на створення внутрішнього європейського ринку, тому на підприємствах повинні застосовуватися додаткові інструменти, що дозволять керівнику і менеджерам успішно працювати в майбутньому.

Розрізняють оперативні і стратегічні інструменти, необхідні для ефективного управління підприємством, ці інструменти дозволяють керівникам підприємства краще зрозуміти взаємозв'язок і взаємозалежність елементів виробничого процесу, а зміст системи контролінгу полягає у її орієнтації на цілі, майбутнє і вузькі місця.

Основна ідея використання концепції контролінгу полягає у підвищенні ефективності менеджменту підприємства шляхом створення такої обліково-аналітичної системи, яка б синтезувала елементи обліку, аналізу, контролю та планування відповідно до вимог і потреб керівництва підприємства.

Сьогодні успіх діяльності підприємств залежить від методів здійснення управлінської діяльності, що дають можливість забезпечити ефективну роботу всіх підрозділів. Обґрунтовані управлінські рішення завжди приймаються на основі інформації, що відбиває ситуацію на ринку, а також зведень про ситуацію самій організації, що надходять з різних її відділів і служб. Природно, що за інших рівних умов оптимальне рішення буде прийняте в тому випадку, коли в розпорядженні керівника наявні максимально повні, правильно структуровані і наочно представлені дані.

Особливий імпульс до переосмислення проблем розробки концепції інформації й керування був зроблений із прийняттям указу про необхідність реформування системи обліку й статистики в Україні. А поява такого терміна як «управлінський облік» і «контролінг» розпочало дискусію про правомірність перенесення даної ідеї на наш національний ґрунт. У періодичній пресі з'являється ряд статей, у яких поряд з розглядом проблем можливості реалізації ідеї системи «контролінгу» дискутуються питання щодо правомірності розподілу бухгалтерського обліку на «управлінський» і «фінансовий».

Діапазон мовних застосувань терміну «контролінг» простирається від



вужьких («контролінг підрозділів») до широких («контролінг у державному управлінні») областей. Проаналізувавши визначення контролінга, їх можна розбити на кілька категорій, у яких контролінг розглядається як функція процесу керування; функціональна складова в системі керування підприємством; цілісна концепція керування, націлена на збереження й забезпечення довгострокового існування економічного суб'єкта в умовах активного впливу зовнішнього середовища; нова система керування.

Дослідження з проблем менеджменту і контролінгу здійснювалися видатними вітчизняними та зарубіжними вченими І. Ансоффом, І. Барабановим, О. Благодарним, О. Кармінським, Р. Маном, М. Месконом, В. Петренком, М. Портером, М. Пушкар, С. Смирновим, І. Цигилик та іншими. Починаючи з 90-х років в Україні друкуються книги і статті українських авторів, зокрема, І. Давидовича, Ю. Литвина, О. Петрик, М. Пушкаря, Р. Романіва та інших, в яких пропонується організація та методологія контролінгу.

Отже, актуальність теми полягає у тому, що на сьогоднішній день серед спеціалістів все ще ведуться активні дискусії з приводу необхідності контролінгу. Аргументи його противників полягають у критиці права на існування даної науки, достатності механізмів управління бізнесом, що застосовувалися раніше. Разом з тим нема єдиної думки і серед прибічників використання контролінгового механізму, але саме від того, наскільки правильно будуть встановлені об'єкти контролінгу і функціональні обов'язки відповідних служб при його застосуванні у практиці управління підприємством, залежить ефективність того чи іншого інструменту.

Основним об'єктом дослідження в роботі є процес створення ефективної системи управління підприємством на засадах існуючої концепції контролінгу. Предметом дослідження є теоретичні і практичні аспекти проблеми впровадження контролінгового механізму у практику діяльності українських підприємств в умовах становлення ринкових умов.



## 1.1. Історичні аспекти становлення і розвитку терміна «контролінг»

### 1.1.1. Проблеми термінології

Контролінг – нове явище в теорії і практиці сучасного управління, що виникло на стику економічного аналізу, планування, управлінського обліку, контролю й менеджменту [22, с. 71; 27, с. 146].

Слово контролінг походить від англійського *to control* – контролювати, управляти, яке, у свою чергу, є похідним від французького слова, що означає «реєстр, список перевірки» [27, с. 146; 7, с. 8]. Але, незважаючи на те, що найповніше його система уперше була описана і застосована у США, в англомовних джерелах термін «контролінг» практично не використовується: у Великобританії і США укорінився термін «управлінський облік» (*managerial accounting, management accounting*), хоча працівників, до чийх посадових обов'язків входить ведення управлінського обліку, там називають контролерами (*controller*) [27, с. 146]. А от у Німеччині термін «контролінг» вживається у його першоджерельному значенні, що притаманно і країнам СНД [31, с. 35].

Щодо змісту терміна «контролінг», то судячи з зарубіжної та вітчизняної літератури, контролінг – це поняття дуже широке і, на перший погляд, асоціюється зі словом «контроль». Але контролінг не зводиться до просто системи контролю, а охоплює значно ширшу сферу діяльності підприємства, оскільки контролінг – це і система спостереження, й вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства та розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою, і система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства [27, с. 146].

Отже, контроль переважно спрямований у минуле, на встановлення помилок і прорахунків, а контролінг – на управління майбутнім для забезпечення тривалого й успішного функціонування суб'єкта господарювання.

Спочатку під контролінгом розуміли сукупність завдань у сфері обліку і фінансів, а контролер був головним бухгалтером. Потім це поняття почали трактувати ширше: до функцій контролінгу почали відносити фінансовий



контроль і оптимізацію використання фінансових ресурсів та джерел [27, с. 147].

Найбільшого розвитку контролінг отримав у Німеччині, про що свідчить іноземна література з цієї проблематики але разом з тим видно, що серед німецьких економістів немає єдності щодо визначення сутності ролі, значення, об'єктів, задач контролінгу.

Так, одна група економістів вважає, що контролінг служить для інформаційного забезпечення менеджерів щодо процесу планування, регулювання і моніторингу на підприємстві, виконує функцію інтеграції, системної організації та координації показників виробничого й фінансового обліку.

Друга група дотримується думки, що контролінг орієнтується на результат діяльності, виконуючи роль підтримки керівництва необхідною інформацією.

Третя група акцентує увагу на забезпеченні ліквідності підприємства за допомогою збору й обробки даних у процесі розробки, координації та контролю за виконанням планів.

Представники четвертої групи вказують, що центральною проблемою контролінгу є координація системи управління для досягнення мети системи на основі інформаційного забезпечення.

Більш чітко формулюють функцію контролінгу представники п'ятої групи економістів, вказуючи на забезпечення підтримки керівництва з акцентом на плануванні, контролі та інформуванні, не пов'язуючи таку роботу з визначенням мети підприємства.

Остання група економістів підсумовує, що контролінг зводиться, в основному, до координації окремих планів підприємства і приведення їх до загального плану та організації внутрішньовиробничого обліку.

Незважаючи на розбіжності в розумінні призначення контролінгу, треба зазначити, що він як нова галузь економічної теорії та практики сформувався у 80-ті роки в Німеччині [18, с. 47]. Концепція контролінга постійно і динамічно розвивається, але поки серед прибічників нема єдиного розуміння навіть у визначенні терміна контролінга, про що свідчить таблиця 1.



Таблиця 1 - Визначення дефініції «контролінг»

Джерело даних	Визначення
1. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С.9	“Под контроллингом следует понимать руководящую концепцию эффективного управления фирмой и обеспечение ее долгосрочного существования.”
2. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С.15	“... Контроллинг... является механизмом саморегулирования на предприятии, обеспечивающим обратную связь в контуре управления.”
3. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С.88	“... Контроллинг представляет собой в широком смысле систему обеспечения выживаемости предприятия в двух аспектах: краткосрочном – оптимизация прибыли, и долгосрочном – сохранение и поддержание гармоничных отношений и взаимосвязей данного предприятия с окружающими его сферами: природной, социальной, хозяйственной.”
4. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С.88	“Контроллинг представляет собой совокупность методов оперативного и стратегического управления: учета, планирования, анализа и контроля, объединяемых на качественно новом этапе развития рыночных отношений на Западе в единую систему, функционирование которой подчинено определенной цели.”
5. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих. – М.: Финансы и статистика, 1992. – С. 8	“... Систему управления процессом достижения конечных цепей и результатов деятельности фирмы ... как систему управления прибылью предприятия.”
6. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих. – М.: Финансы и статистика, 1992. – С. 21	“Контроллинг – это система регулирования затрат и результатов деятельности, помогающая в достижении целей предприятия, позволяющая избежать неожиданностей и своевременно включить красный свет, когда экономике предприятия угрожает опасность, требующая принятия мер по противодействию.”
7. Зоріна О. А. Місце контролінгу в системі управління підприємством //Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – Т. 2. – С. 59-66. С. 61	“Контролінг є систематичною діяльністю з виявлення відхилень від намічених цілей на основі порівняння запланованих значень і фактично досягнутих рівнів параметрів. З визначення, зокрема, впливає, що йдеться не про всі параметри, а тільки про ті, рівні яких призначені і заплановані. Їх можна назвати запланованими параметрами. Контролінг спрямований на ліквідацію небажаного відхилення досягнутих результатів від запланованих.”
8. Дебела І. М. Рекурентний алгоритм стратегічного контролінгу //Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка. – 2023. – №. 16. – С. 276-280. – С. 277	“Контролінг, як концепція управління, виступає одним із ключових факторів забезпечення конкурентоспроможності, дозволяє вирішувати в комплексі питання стабільного функціонування бізнесу в довгостроковій перспективі, оптимізує наявні резерви, дозволяє ефективно впроваджувати інновації, сприяє розробці варіативних планів розвитку підприємства, з метою досягнення стратегічних цілей.”





Джерело даних	Визначення
9. Королюк Т. М., Хомин П. Я., Співак С. М. Особливості організації управлінського обліку в системі контролінгу // Galician ECONOMIC JOURNAL. – 2023. – С. 71-11. – С. 73	“Контролінг є інструментом управлінського обліку, який передбачає систематичний аналіз фінансово-економічних показників, оцінювання результатів діяльності та планування майбутніх заходів.”
10. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контрол-линга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича, – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 113	“... Контроллинг представляет собой элемент управления социальной системой, выполняя свою главную функцию поддержки руководства в процессе решения им общей задачи координации системы управления с упором, прежде всего на задачи планирования, контроля и информирования (Й.Вебер).”
11. Петренко С.Н. Контроллинг / Учебное пособие. – Киев: Ника-Центр, Эльга, 2003. – С. 15	“Система контроллинга представляет собой синтез элемента учета, анализа, контроля, планирования, реализация которых обеспечивает выработку альтернативных подходов при осуществлении оперативного и стратегического управления процессом достижения конечных целей и результатов деятельности пред-приятия.”
12. Медвідь О. Л. Система контролю персоналу – запорука ефективного управління // Соціально-освітні доміанти професійної підготовки сучасного компетентного фахівця. Матеріали II-ї Всеукраїнської студентської науково-практичної конференції (18 травня 2023 року, м. Біла Церква) – 2023. – С. 444-450. – С. 444	“Контролінг - це процес управління, який передбачає систематичне контролювання та аналіз результатів діяльності підприємства з метою виявлення проблем та прийняття обґрунтованих рішень.”
13. Циглик І.І., Мозіль І.О., Кідрякова Н.В. Контролінг. Сутність і основи формування та функціонування на підприємствах України // Економіка. Фінанси. Право. – 2004. – №4. – С. 14	“Контролінг – це система, яка орієнтована на майбутній розвиток підприємства чи регіону в цілому. Це система спостереження та вивчення поведінки внутрішнього економічного механізму конкретного підприємства и розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою.”
14. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. – 4-те вид., випр. та доп. – Л.: Т-во “Знання”, КОО; Л.: Вид-во Львів. банк. ін-ту НБУ, 2002. – С. 230	“Контролінг – функціонально відокремлений напрям економічної роботи на підприємстві, що пов’язаний з реалізацією фінансово-економічної інформативної функції в менеджменті для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.”
15. Наумова Т. А. Кирильєва ЛО //Підприємництво і торгівля. № 36, 2023. – С. 12-18. – С. 15	“... контролінг дозволяє оптимізувати витрати за центрами відповідальності, підвищити ефективність та результативність їх діяльності, попередити ризики тощо.”
16. Романюк О. СУТНІСТЬ ТА РОЛЬ КОНТРОЛІНГУ В ОРГАНІЗАЦІЇ: ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ //Вчені записки Університету «КРОК». – 2023. – №. 4 (72). – С. 123-132. – С. 125	“... бачення сутності контролінгу як комплексу, що включає систему, яка є підсистемою управління суб’єкта господарювання. Складовою цієї системи є механізм, який забезпечує її функціонування і містить необхідний інструментарій для реалізації функцій планування та контролю.”

Доопрацьовано автором на основі [31, с. 37-38]



Порівнюючи й аналізуючи зміст визначень, наведених у таблиці 1, ряд авторів небезпідставно стверджують, що контролінг є важливим засобом успішного функціонування підприємства оскільки:

- забезпечує керівництво й акціонерів необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень шляхом інтеграції процесів збору, обробки, підготовки, аналізу, інтерпретації інформації;
- надає інформацію для управління трудовими і фінансовими ресурсами;
- забезпечує виживання підприємства на рівнях стратегічного й тактичного управління;
- сприяє оптимізації залежності «виручка – витрати – прибуток» [27, с. 151].

Але слід зауважити, що існують і публікації, що критикують концепцію контролінгу, однією з найбільш яскравою серед таких публікацій є стаття М.Г. Чумаченко – «Контролінг перспектив не має» [20, с. 35-38].

Таким чином, можна стверджувати, що існує неоднозначність трактувань, які характеризують внутрішній зміст поняття «контролінг», при цьому найчастіше його ідентифікують як:

- діяльність щодо забезпечення ефективності і інформаційного забезпечення управління, спрямована на оцінку усіх сторін господарювання;
- управління процесом одержання прибутку, контроль, що охоплює усі сторони діяльності; механізм саморегулювання діяльності та координації системи управління; коментуюча функція менеджменту і обліково-аналітична система [27, с. 149-151].

Слід відмітити, що в останні роки намітилося зближення точок зору в бік орієнтованої на координацію концепції контролінгу [35, с. 102].

Отже, проаналізувавши визначення терміна «контролінг», що дають як вітчизняні, так і зарубіжні дослідники з теорії і практики цього питання, можна зробити висновок, що контролінг – це досить широке поняття, ніж зокрема управлінський облік, який іноді ототожнюється з поняттям контролінгу [27, с. 149].





Можна дати наступне визначення: контролінг – це вид діяльності посадових осіб будь-якого суб'єкта господарювання (установи, організації, підприємства), що спрямована на формування і забезпечення функціонування такої обліково-аналітичної системи, яка шляхом синтезу елементів обліку, аналізу, планування й контролю забезпечувала б на постійній основі і з мінімальними затратами трудових, фінансових та матеріальних ресурсів досягнення головних цілей суб'єкта господарювання.

### **1.1.2. Етапи розвитку контролінгу**

Знання історичного розвитку ідеї, філософії і форм втілення на практиці контролінгу допомагає краще зрозуміти сьогоденний стан концепції, перспектив його розвитку, усвідомити, наскільки важлива його роль у сучасній практиці українських підприємств [19, с. 26].

Витоки контролінгу знаходяться в сфері державного управління і сягають своїм корінням середніх століть [24, с. 11; 7, с. 108]. Так, XV ст. – впровадження посади «count roll our» (Великобританія) – перша спроба вирішувати задачі господарського управління за допомогою ідей контролінга.

1778 р. – законодавчо затверджено відомство «Comptroller, Auditor, Treasurer and six Commissioners of Accounts» (США), в задачі якого входить управління державним господарством і контроль за використанням коштів.

1880 р. – створення системи «Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System» (США). Вперше контролінг був використаний на підприємстві для рішення фінансово-економічних задач, управління фінансовими вкладеннями і основним капіталом.

1892 р. – компанія «General Electric Company» (США) – перша з індустріальних підприємств вводить посаду контролера [19, с. 26].

Спочатку контролери займалися фінансово-економічними питаннями і проведенням ревізії. Це пояснювалося особливостями американського корпоративного законодавства, яке знає лише два управлінських органа – Раду директорів і Зібрання акціонерів. Відсутність специфічного управлінського



органа вважалося важливим приводом для впровадження посади контролера. Однак, не зважаючи на це, до початку 30-х р. ХХ ст. на американських підприємствах контролери майже не були відомі.

Економічна криза 1929 р. призвела до розуміння ролі виробничого обліку, якому раніше приділялося замало уваги, а також до необхідності впровадження на підприємстві разом з плануванням елементів контролінга.

У 1931 р. було засновано інститут «Controller's Institute of America» як професійної організації контролерів (у 1962 р. його було перейменовано у «Financial Executives Institute» (FEI)). У 1934 р. був заснований журнал «The Controller». З 1944 р. існує дослідницький інститут «Controllershship Foundation».

У Німеччині у 30-40 роки ХХ ст. не спостерігалось помітного розвитку концепції контролінга. В період 1950 – 1970-х років економіка країни характеризувалася високими темпами росту і значними прибутками, тому у підприємств був відсутній досвід подолання ситуацій, пов'язаних із загрозою їхнього існування. Запровадження і розвиток контролінга в останні десятиліття пов'язано зі змінами у зовнішньому відносно підприємств середовищі і з принциповою переорієнтацією дій і мислення підприємців.

По-перше, з 1965 р. в Німеччині в великих підприємствах почали формуватися центри прибутку, що були відсторонені по відношенню ведення обліку. Для координації та управління їх діяльністю інструменти, що використовувалися раніше, не підходили. По-друге, на початку 1980-х років багато підприємств зіштовхнулися з проблемою неплатоспроможності, що підштовхнуло до необхідності удосконалення інструментарію планування і контролю, а також залученню фахівців, які в змозі критично оцінювати діяльність керівництва організації.

Підвищення попиту на послуги в сфері контролінгу призвело до появи в Німеччині групи наукових та освітніх організацій. Першим виник інститут контролерів з питань освіти в галузі планування підприємства й обліку, що займався питаннями підготовки кадрів у сфері планування і обліку. З 1971 р. різноманітні семінари проводить Академія контролерів. У 1975 р. було засновано



Союз контролерів. Наступною значною подією впровадження і розвитку філософії контролінгу стало заснування журналу «Controller» (1989) [19, с. 14].

У більшості розвинутих країн із ринковою економікою концепція контролінга дуже схожа. Розбіжність, в основному, зводиться до використання різних підходів у реалізації цих концепцій. Так, у Німеччині переважає тенденція академізації контролінга, прагнення створити спочатку теоретично цілісну систему, а потім вирішувати конкретні задачі. В США і деяких європейських країнах переважає прагматичний підхід, тобто контролінг тут тісно пов'язаний з менеджментом, більш спрямований на потреби ринку і клієнтів (споживачів). Концептуальні моделі американської і німецької шкіл наведено на рисунку 1.



**Рисунок 1 – Американська та німецька моделі контролінгу**

*Джерело: розширено автором на основі [19, с. 15]*



В Україні інтерес до контролінгу почав проявлятися після набуття нею статусу суверенної й незалежної держави, що стала орієнтуватися на побудову економіки ринкового типу. За цих умов управління підприємствами на старій методологічній базі неможливе, а нові підходи до опанування, обліку й аналізу ще не сформувалися повною мірою.

Україна опинилася у кризовому стані, глибина якого набагато більша, ніж у США в 1929-1933 роках. Освоєння нових підходів до планування та запровадження економічного механізму ринкового типу вимагає вивчення досвіду держав, які у своєму розвитку пройшли етапи, характерні тепер для української економіки. Ось чому є об'єктивна необхідність творчо розвивати надбання передових країн у галузі економічних наук, у тому числі й контролінгу [18, с. 48].

Починаючи із середини 90-х років, в Україні виходять книги і статті українських авторів, зокрема, І.Є. Давидовича, Ю.Я. Литвина, М.Р. Лучка, О.М. Петрик, М.С. Пушкаря, Р.В. Романіва та інших, в яких розглядається організація та методологія контролінгу [18, с. 48; 23, с.143]. Тим більше, що до цього в умовах планової економіки контролінг виявляв себе у формі контролю за виконанням плану.

Однак при переході України на ринкові відносини умови змінилися, і механізми обліку або призабуті, або відкинуті, а на нових підприємствах – ще не цілком сформовані. Із зарубіжного досвіду відомо: кращої альтернативи системі контролінгу як чіткого інструменту для обґрунтування управлінських рішень поки що не знайдено [18, с. 48].

Слід зазначити, що в Україні контролінгу приділяється недостатньо уваги хоча причин для його активного запровадження цілком достатньо, зокрема:

1) зростання нестабільності зовнішнього середовища, що висуває додаткові вимоги до системи управління підприємством, а саме:

- переміщення акценту з контролю минулого на прогнозування майбутнього;

- пришвидшення реакції на зміни у навколишньому середовищі, підвищення



гнучкості підприємства;

- необхідність безперервного відстеження змін, що відбуваються у внутрішньому і зовнішньому середовищах підприємства;

- необхідність продуманої системи дій відносно забезпечення виживання підприємства і уникнення кризових ситуацій;

2) ускладнення системи управління підприємством, що вимагає механізму координації всередині системи управління;

3) наявність інформаційного буму при недостатності релевантної (суттєвої, значимої) інформації, що потребує побудови спеціальної системи інформаційного забезпечення управління;

4) поширення загальнокультурного прагнення до синтезу, інтеграції різних областей знань і людської діяльності.

Одним із перших кроків з формування системи контролінгу в Україні могло б стати визнання необхідності розвитку державного фінансового контролю як у напрямі вдосконалення ревізії, так і через запровадження фінансового аудиту и аудиту ефективності, в тому числі на мікрорівні. Ці форми контролю разом з управлінським обліком мають стати наріжним каменем підвищення ефективності господарювання державних підприємств України [31, с. 41].

### ***1.1.3. Основні концепції та функції контролінгу***

Під концепцією контролінгу слід розуміти сукупність суджень про його функціональне розмежування, інституційне оформлення та інструментарій в контексті цілей підприємства, релевантних контролінгу, та цілей контролінга, що виливаються з цілей підприємства. Можна виділити групи концепцій контролінгу, наведені в таблиці 2, які пов'язані з його функціональним обґрунтуванням і інституціональним баченням [35, с. 102].

Крім наведених у таблиці 2 концепцій з усвідомленням того, що координаційні проблеми можуть виникнути в усіх і між всіма підсистемами управлінської системи, координаційна задача контролінгу була розширена, у результаті чого виникнула концепція з орієнтацією на загально управлінську

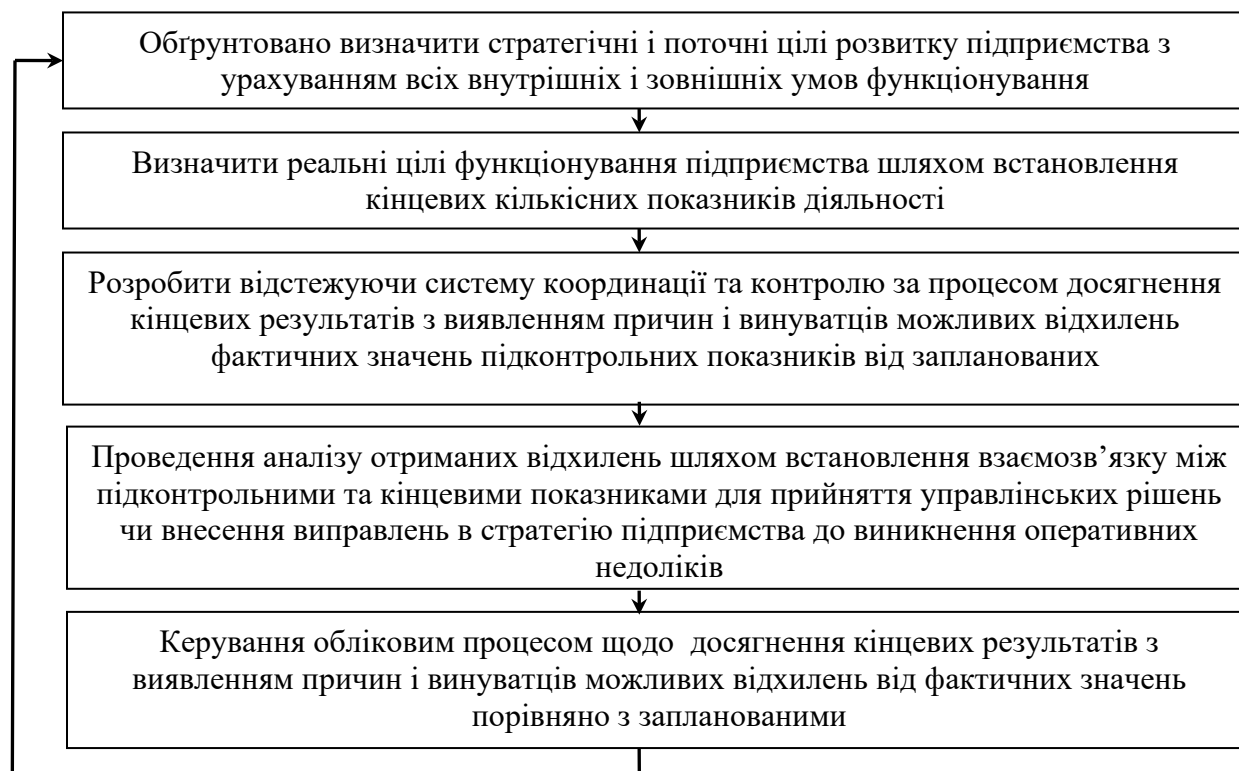


систему. Тобто функцією контролінгу є, по суті, координація всієї управлінської системи для забезпечення цілеспрямованого керівництва підприємством [35, с. 103-104].

**Таблиця 2 – Основні концепції контролінгу [36, с. 8]**

Орієнтація концепції	Сутність і основні завдання контролінгу в рамках цієї концепції
На систему обліку	Переорієнтація системи обліку з минулого на майбутнє, створення на базі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень, пов'язаних з плануванням і контролем діяльності підприємства
На управлінську інформаційну систему	Створення загальної інформаційної системи управління. Розробка концепції єдиної інформаційної системи, її впровадження, координація, функціонування та інформаційна підтримка, оптимізація інформаційних потоків
На систему управління: - з акцентом на плакування і контроль - з акцентом на координацію	Планування та контроль діяльності структурних підрозділів підприємства Координація діяльності системи управління підприємства

Основну структуру концепції контролінгу можна зобразити схематично – рисунок 2.



**Рисунок 2 – Концепція контролінгу**

*Джерело: розширено автором [36, с. 8] – уточнена парадигма*





Виходячи з наведеної на рисунку 2 моделі концепції контролінгу, можна говорити про її орієнтацію на різні функції управління. Процес орієнтації відбувається шляхом інтеграції традиційних методів обліку, аналізу, планування, контролю в єдину систему обробки інформації для прийняття рішень [26, с. 13-14]. Таким чином можна виділити наступні функції контролінгу:

- інформаційна, яка виявляється у наданні контролінгової інформації для управління за допомогою трансформації даних (інформаційних потоків), що надходять до відділу контролінга;

- обліково-контрольна, яка використовується при співставленні планових і фактичних показників для виміру і оцінки ступеня досягнення цілей, встановлені припустимих меж відхилень від заданих параметрів, інтерпретація причин відхилень і пропозицій по їх зменшенню;

- аналітична, сутність якої полягає у розробці системи основних підконтрольних показників, які дозволяють оцінити ефективність роботи підприємства, у встановленні ступеня впливу різних факторів на кінцевий результат, у розробці мір по встановленню і попередженню відхилень у майбутньому;

- функція планування, ціль якої – координація окремих виробничих планів по відношенню до загального плану у межах як короткострокового, так і довгострокового планування, складанню бюджету;

- коментуюча (специфічна), яка виробляє альтернативні варіанти в управлінських рішеннях, тобто контролінг готує широкий спектр можливих шляхів реалізації намічених цілей з обґрунтуванням кожного [26, с. 16-17].

Задачами контролінгу є:

- 1) планування – визначення дій, необхідних для досягнення оперативних та стратегічних цілей, тобто перетворення цілей підприємства у плани;

- 2) управлінський облік – відображення у зручній формі фінансово-господарчої діяльності підприємства у ході виконання планів. Він орієнтований на внутрішніх користувачів інформації, на відміну від обліку бухгалтерського чи податкового;



- 3) організація потоків інформації на підприємстві;
- 4) моніторинг процесів, які проходять на підприємстві, у необхідному часовому режимі;
- 5) контроль – оцінка подій, що вже відбулися, і відповідність фактичних показників плановим [34, с. 53].

Таким чином, цілі системи контролінга визначають основні її функції і задачі. Однак функції контролінга слід розглядати з позиції функціонального управління. У цьому випадку можна прослідити залежність корисності функцій управління і міцності контролінгу до реалізації кожної функції [26, с. 18].

## **1.2. Види контролінгу та їх інструментарій**

### ***1.2.1. Стратегічний контролінг в системі управління підприємством***

Контролінг – це система керування та досягнення цілей і невід’ємна частина керування підприємством. Сучасний менеджмент розділяє цілі підприємства на дві групи: оперативні (короткострокові) і стратегічні (довгострокові, перспективні). Тому контролінг дозволяє здійснювати постійний контроль за досягненням як стратегічних, так і оперативних цілей діяльності підприємства. Отже, контролінг як система містить у собі два основних аспекти: стратегічний та оперативний [16, с. 33].

Порівняльна характеристика оперативного та стратегічного контролінгу наведено в таблиці 3.

Як зазначалося, стратегія підприємства формується на базі аналізу параметрів внутрішнього та зовнішнього середовища, тому, якщо ці параметри змінюються, а стратегія залишається незмінною, то навряд чи підприємство досягне поставлених ним цілей. Звідси виникають наступні задачі стратегічного контролінга:

- координувати під функції при формулюванні цілей, їх реалізації і контролі у процесі стратегічного управління [29, с. 63];



Таблиця 3 – Характеристика оперативного та стратегічного контролінгу

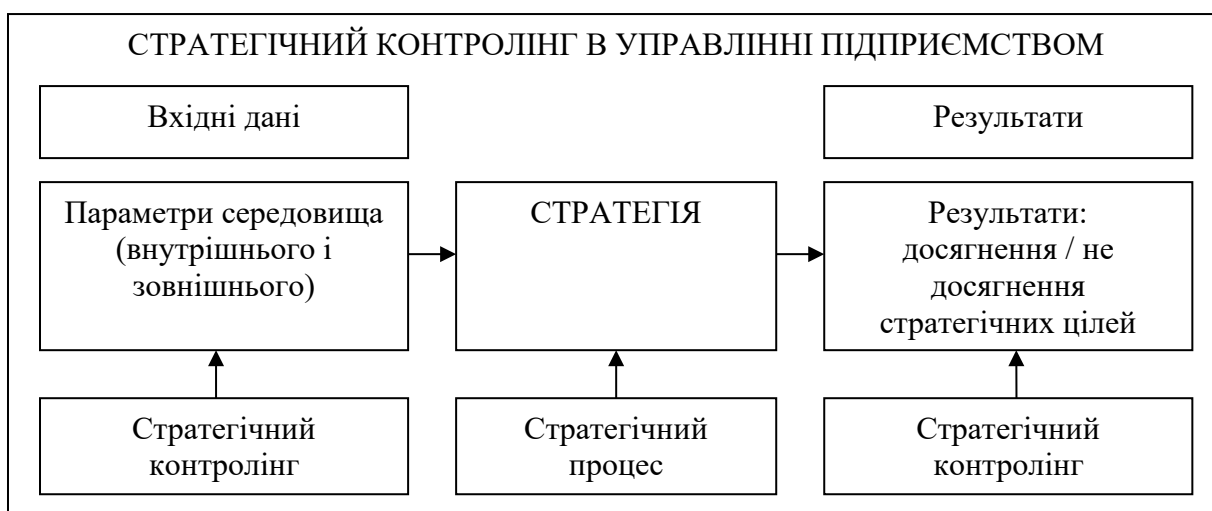
Ознаки	Стратегічний	Оперативний
Ієрархічна ланка	Здебільшого на рівні вищого керівництва	Включає всі рівні з орієнтацією на середню ланку управління
Головні завдання	участь у встановленні кількісних та якісних цілей підприємства відповідальність за стратегічне планування розробка альтернатив. стратегій визначення критичних зовнішніх та внутрішніх умов, які лежать в основі стратегічних планів визначення вузьких та пошук слабких місць визначення слабких підконтрольних показників відповідно до стратегічних цілей порівняння планових (нормативних) та фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин, винуватців та наслідків цих відхилень аналіз економічної ефективності (особливо інновацій та інвестицій)	керівництво при плануванні та розробці бюджету (поточне та оперативне планування) визначення вузьких та пошук слабких місць для тактичного планування визначення всієї сукупності підконтрольних показників відповідно до встановлених поточних цілей порівняння планових (нормативних) та фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин, винуватців та наслідків цих відхилень аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів мотивація та створення системи інформації для прийняття поточних управлінських рішень
Продовження таблиці 3		
Невизначеність	Значно вища	Менша
Вид проблем	Більшість проблем не структурована	Відносно добре структуровані
Орієнтація	Внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства	Економічна ефективність та рентабельність діяльності підприємства
Необхідна інформація	В першу чергу з зовнішнього середовища	В першу чергу з самого підприємства
Часовий горизонт	Акцент на довго- і середньострокові аспекти діяльності підприємства	Акцент на коротко- та середньострокові аспекти
Цілі	Забезпечення виживання Проведення антикризової політики Підтримання потенціалу успіху	Забезпечення прибутковості та ліквідності підприємства
Альтернативи планів	Спектр альтернатив достатньо широкий	Спектр є обмеженим
Ступінь деталізації	Невисокий	Відносно високий
Охват	Концентрація на окремих важливих позиціях	Охоплює всі функціональні області та інтегрує їх

Джерело: складено автором на основі опрацювання [19 с. 22; 36, с. 10].



- виміряти ефективність діючої стратегії, тобто виявити ступінь відповідності поточної стратегії факторам діяльності підприємства;
- виділити ключові параметри внутрішнього та зовнішнього середовища, які мають найбільший вплив на діяльність підприємства;
- створити систему моніторингу цих параметрів і при відхиленні значень цих параметрів від встановленого рівня оповіщати систему стратегічного управління про необхідність перегляду або уточнення діючої стратегії.

На рисунку 3 наведена схема, що демонструє місце стратегічного контролінгу в системі стратегічного управління.



**Рисунок 3 – Місце стратегічного контролінгу в стратегічному управлінні підприємством**

*Авторська розробка*

Таким чином, стратегічний контролінг в рамках стратегічного управління виконує функцію навігатора (направляюча та удосконалююча систему управління функція) і повинен вчасно виявляти моменти, коли необхідно переглянути стратегію або стимулювати діяльність з її досягнення.

Стратегічний контролінг відповідає за обґрунтованість стратегічних планів. Перш ніж здійснити контроль за досягненням якоїсь мети, необхідно встановити, наскільки обґрунтовано вона обрана й наскільки реальне її досягнення. Перевірка стратегічних планів містить у собі перевірку на повноту планів, їх



взаємоув'язку й відсутність внутрішніх протиріч. За результатами проведено перевірки треба або розробити систему контролю за виконанням плану, або приступити до розробки альтернативних варіанті в стратегічного плану.

Якщо обрано варіант стратегічного плану, то для розробки системи контролю, що стежить за досягненням стратегічних цілей, необхідно вибрати сфери контролю:

- стратегічні цілі (як якісні, так і кількісні);
- критичні зовнішні й внутрішні умови, що лежать в основі стратегічних планів;
- вузькій слабкій місця, виявлені в результаті аналізу стратегічного плану.

При визначенні системи підконтрольних показників необхідно пам'ятати про такі вимоги:

- обсяг показників повинен бути обмежений;
- показники повинні містити дані по всьому підприємству в цілому, а також по всіх його підрозділах;
- обрані показники повинні бути динамічними і перспективними (необхідно забезпечити можливість зіставлення даних, як мінімум, за 5 років);
- показники повинні мати характер раннього попередження;
- при виборі показників необхідно звертати увагу на те, щоб вони були порівнянними (з минулими досягненнями, з іншими підприємствами галузі й т.п.) [16, с. 33].

На етапі стратегічного управління, як зазначалося вище, прогноз змін зовнішніх умов відіграє важливу роль, тому аналіз зовнішніх і внутрішніх факторів включає в себе напрями, показані на рисунку 4.

Таким чином, стратегічний контролінг виявляє цілі і задачі для оперативного контролінга, тобто ставить нормативні рамки [19, с. 18]. Його сутність полягає в забезпеченні виживаності підприємства, орієнтації підприємства на потенціал успіху, котрий може бути охарактеризований як шанси і ризик [26, с. 18].



**Рисунок 4 – Напрями аналізу в стратегічному контролінгу**

*Джерело: перероблено автором [36, с. 11] з урахуванням сучасних змін*

### 1.2.2. Оперативний контролінг

Оперативний контролінг координує процеси оперативного планування, контролю, обліку і звітності на підприємстві за підтримки сучасної інформаційної системи. Основна задача оперативного контролінгу полягає у забезпеченні методичної, інформаційної та інструментальної підтримки менеджерів підприємства для досягнення запланованого рівня показників фінансово-господарчої діяльності у короткостроковому періоді [19, с. 21].

Мета оперативного контролінгу – створити систему керування досягненням поточних цілей і термінової адаптації підприємства до змін в оточуючому середовищі, а також приймати своєчасні рішення з оптимізації співвідношення «витрати – прибуток» [29, с. 63; 58, с. 33].





На відміну від стратегічного, оперативний контролінг орієнтований на досягнення короткострокових цілей. Основні підконтрольні показники:

- рентабельність капіталу;
- продуктивність;
- ступінь ліквідності [58, с. 34].

Сучасний оперативний контролінг не в змозі задовольнятися даними фінансового (бухгалтерського) обліку, тому що цей облік в першу чергу орієнтовано на зовнішнього користувача і ведеться за правилами державних органів. Цьому обліку «невідомі» деякі категорії економіки підприємства, без яких актуальна оцінка витрат і результатів неможлива. До числа таких категорій відносять всі види калькуляційних витрат, приведення (дисконтування або нарощування) вартості і т.п., тому для реалізації функції оперативного контролінга на підприємстві необхідно вести принципово інший метод обліку: управлінський облік [19, с. 23].

### ***1.2.3. Інструментарій контролінгу***

Інструментарій контролінгу можна класифікувати за двома ознаками:

- 1) сферами застосування – які завдання допомагає вирішити той або інший інструмент, наведений в таблиці 4;
- 2) періоду дії – оперативний або стратегічний – набір включає наступні інструменти, наведені на рисунку 5.

Розглянемо декілька інструментів контролінгу.

GAP-аналіз (аналіз стратегічних «люків») [19, с. 31] відноситься до класичних інструментів довгострокового планування. Його сутність полягає у встановленні відхилень бажаного розвитку ситуації від очікуваного. Метод засновано на кількісне порівняння екстрапольованих або модифікованих значень бажаних і очікуваних цільових величин, в якості яких можуть бути використані рентабельність, прибуток тощо. При цьому припускають, що обрана політика підприємства залишається незмінною. Якщо при графічному зображенні динаміка цільових величин бажаний розвиток (цільова крива) відхиляється від

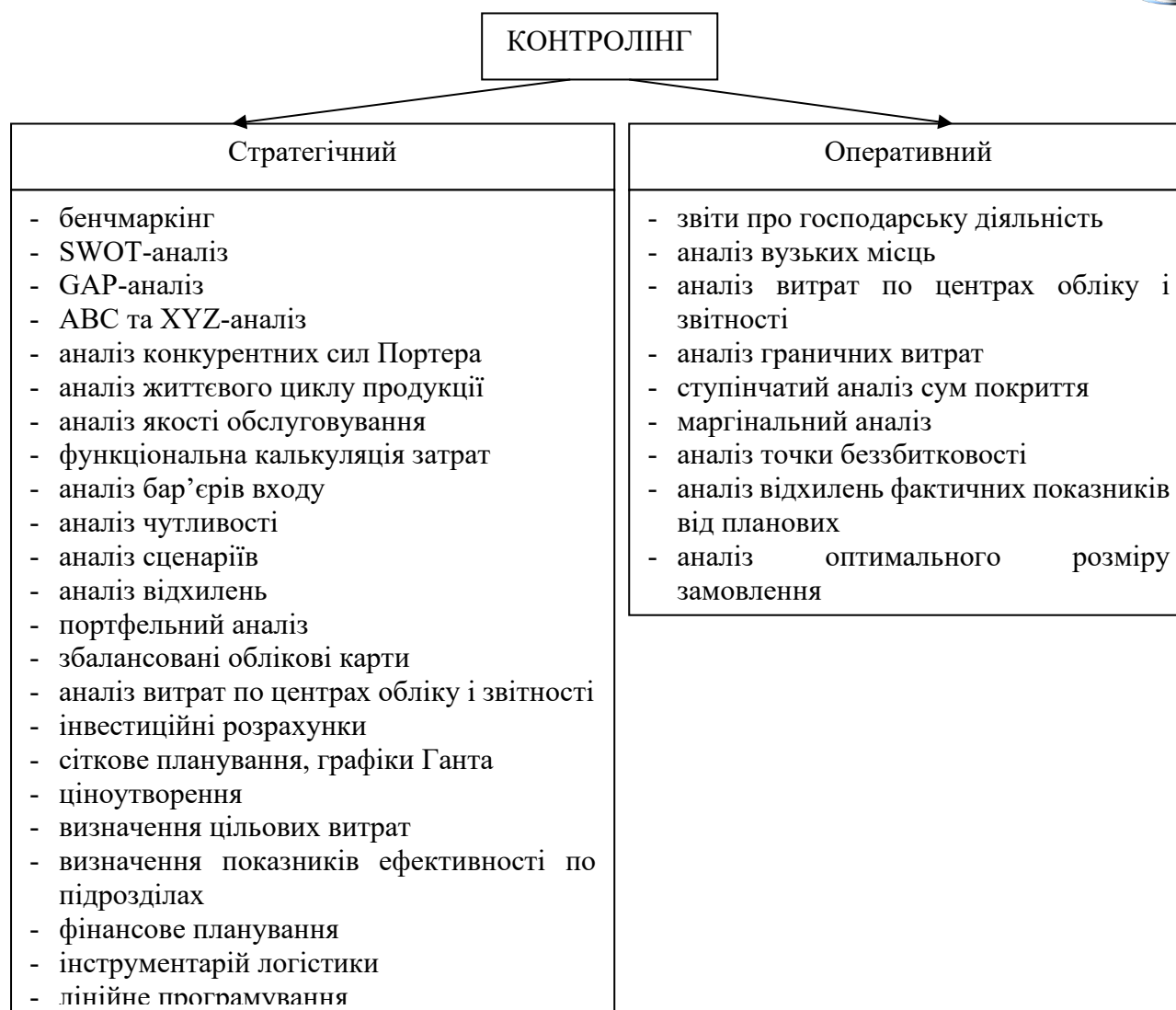


очікуваного розвитку, то виникає так званий стратегічний «люк» і якщо він не буде вчасно закритий, то підприємство не може гарантувати своє існування у довгостроковій перспективі.

**Таблиця 4 – Інструментарій контролінгу за областями застосування**

Область застосування	Інструментарій
1	2
Облік	<ul style="list-style-type: none"> <li>- звіти про господарську діяльність</li> <li>- система управлінської звітності</li> <li>- звітні форми</li> <li>- показники управлінського обліку</li> <li>- методи аналізу звітності</li> </ul>
Організація потоків інформації	<ul style="list-style-type: none"> <li>- система документообороту</li> <li>- карта бізнес-процесу</li> </ul>
Планування	<ul style="list-style-type: none"> <li>- аналіз і оптимізація розміру замовлення</li> <li>- ABC-аналіз</li> <li>- аналіз точки беззбитковості</li> <li>- ступінчатий розрахунок сум покриття</li> <li>- аналіз вузьких місць</li> <li>- методи аналізу інвестиційних проектів</li> <li>- маргінальний аналіз</li> <li>- методи розрахунку комісійного винагородження</li> <li>- аналіз якості</li> <li>- аналіз знижок</li> <li>- аналіз сегментів збуту</li> <li>- функціонально-вартісний аналіз</li> <li>- аналіз структури споживання</li> <li>- методи аналізу конкуренції</li> <li>- бенчмаркінг</li> <li>- інструментарій логістики</li> <li>- методи портфельного аналізу</li> <li>- аналіз потенціалу</li> <li>- SWOT-аналіз</li> <li>- аналіз життєвого циклу продукції</li> <li>- аналіз чутливості</li> <li>- аналіз сценаріїв</li> <li>- сіткове планування, графіки Ганта</li> <li>- ціноутворення</li> <li>- розрахунок рівня запасу</li> <li>- бюджетування та ін.</li> </ul>
Моніторинг і контроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>- система раннього попередження</li> <li>- аналіз ризиків</li> <li>- контроль відповідності фактичних показників плановим</li> <li>- аналіз витрат по центрам обліку і звітності</li> </ul>

*Авторська розробка*



**Рисунок 5 – Типологія інструментів контролінгу за періодом дії**

*Джерело: розширено автором на підставі [17, с. 140]*

Аналіз «витрати-обсяг-прибуток» – це метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства заради визначення:

- обсягу реалізації, який забезпечує відшкодування всіх витрат та отримання бажаного прибутку;
- величини прибутку при певному обсязі реалізації;
- вплив зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток;
- оптимальної структури витрат.

Важливим елементом аналізу «витрати-обсяг-прибуток» є аналіз беззбитковості, який побудовано на основі розподілу витрат на змінні та



постійні, а також розрахунку точки безбитковості, яка визначає критичний обсяг реалізації.

Крім аналітичного методу, точка безбитковості може бути визначена графічно [10, с. 338].

АВС-аналіз є важливим інструментом, що використовується на підприємстві для виявлення ключових моментів і пріоритетів. В контролінгу АВС-аналіз грає особливу роль, тому що дозволяє проводити цілеспрямовані дії, спрямовані на економію і підвищення ефективності. При АВС-аналізі порівнюються показники в натуральному і вартісному вираженні.

АВС-аналіз може бути використаний перш за все у матеріально-технічному забезпеченні, виробництві і збуті. У рамках цього аналізу в галузі матеріально-технічного забезпечення розглядаються кількість і вартість деталей у розрізі постачальників. У галузі виробництва може бути проведений дослід і вимір постійних витрат. У збуті інтерес представляють замовлення що надходять підприємству і реалізована продукція. АВС-аналіз необхідний і при розгляді витрат по елементам, місцям виникнення і об'єктам калькулювання [8, с. 13].

З метою оптимізації запасів на практиці досить часто АВС-аналіз комбінують з XYZ-аналізом, який характеризує рівномірність закупок окремих видів сировини (матеріалів) у виробництво. Даний метод широко використовується в процесі нормування обігових коштів для створення виробничих запасів. У ході XYZ-аналізу найважливіші види сировини (матеріалів) групуються залежно від рівня їх споживання в три групи (X-сировина, що рівномірно споживається у виробництві без суттєвих коливань; Y-сировина, рівень споживання якої суттєво коливається, наприклад від виробничого циклу чи сезонності виробництва; Z-сировина, що споживається нерегулярно і характеризується високим рівнем коливання в її потребі) [24, с. 24].

Аналіз відхилень – основний інструмент оцінювання діяльності центру відповідальності за витрати. У центрі уваги керівництва і центрі діяльності має перебувати причина відхилення, а не саме відхилення тобто аналіз відхилень –



це насамперед факторний аналіз. Відхилення від нормативу сигналізує про наявність проблеми, що може означати дефект у функціонуванні чи зміну умов, на яких ґрунтується норматив.

Відхилення можливі не тільки в більший, а й у менший бік. Крім позитивних і негативних, відхилення можуть бути врахованими та неврахованими, матеріальними й вартісними. Для ефективного оперативного управління необхідно виявити причини відхилень (визначити, якими факторами вони викликані; установити відповідальних; прийняти рішення, які не допустять небажаних відхилень у майбутньому). Для цього на практиці може бути використаний метод ланцюгових підстановок [8, с. 34].

### **1.3. Характеристика об'єктів контролінгу на підприємстві**

#### ***1.3.1. Витрати як основний об'єкт управління в системі контролінгу***

Одне з найважливіших завдань контролінгу – керування прибутком підприємства, тому у фокусі уваги контролінгу перебувають витрати: їхні види, місця виникнення й принципи управління ними. За розміри витрат на підприємстві відповідають керівники різних служб і підрозділів («центрів відповідальності»). Тому найважливішими об'єктами контролінгу є «витрати» й «центри відповідальності» [58, с. 42].

Витрати – це зменшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [36, с. 15].

Об'єктом витрат є продукція, роботи, послуги або види діяльності підприємства, які потребують визначення, пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням) витрат. Витрати визначаються одночасно з виникненням прибутку, для отримання якого вони здійснені. Собівартість реалізованих товарів визначається П(С)БО 9 «Запаси» [3].

Не визнаються витратами:



- собівартість реалізованих товарів, продукції (робіт, послуг);
- витрати, пов'язані з операційною діяльністю;
- фінансові витрати;
- інші витрати;
- податки на прибуток;
- непередбачені витрати [36, с. 16].

Класифікація витрат – це розподіл їх на групи за певними ознаками, це засіб для вирішення завдань управління: приймаючи рішення, керівник повинен чітко уявляти собі усі його наслідки [36, с. 18; 58, с. 42]. Мета класифікації витрат – виділити з загальної маси релевантну (вагому, значиму) частину, на яку можна вплинути у певний момент. Розрізняють наступні категорії витрат, наведені у таблиці 5.

**Таблиця 5 – Категорії витрат**

Група	Визначення	Приклад
1	2	3
За динамікою відносно обсягу випуску		
Постійні (умовно-постійні)	Ті витрати, що є незмінними незалежно від обсягів випуску	Загальногосподарські витрати
Змінні	Ті витрати, які є гнучкими, тобто змінюються прямопропорційно зміні обсягу випуску	Витрати на основні матеріали
Змішані	Ті витрати, які змінюються при зміні обсягів виробництва, але, на відміну від змінних витрат, не в прямій пропорції	Витрати на електроенергію
За можливістю віднесення на певний об'єкт калькуляції		
Прямі	Витрати, причетність яких до конкретного об'єкту калькуляції (виду продукції, підрозділу) просліджується безпосередньо	Витрати на основні матеріали, заробітну лату робочим і цеховому персоналу, утримання виробничого обладнання
Непрямі	Витрати, які неможливо безпосередньо ототожнювати з тим чи іншим об'єктом калькуляції	Витрати на утримання заводууправління
За ступенем регулювання		
Повністю регульовані	Витрати, які відображають чіткий (функціональний) взаємозв'язок між «входом» та «виходом» у процесі виробництва	Основні матеріали
Частково регульовані (похідні)	Витрати, які виникають в результаті рішень, що приймає керівник періодично	Витрати на маркетинг та рекламу

Джерело: перероблено автором на основі опрацювання [36, с. 18-19]





Таким чином, необхідно розглядати витрати одночасно в декількох аспектах:

- за стадіями технологічного процесу;
- за статтями витрат;
- за видами продукції;
- за центрами відповідальності;
- за динамікою витрат, щодо обсягу випуску;
- за ступенем урегульованості витрат [36, с. 19].

Отже, класифікація витрат припускає об'єднання їх з урахуванням конкретного виробничого або позавиробничого призначення і місця, при цьому оперативність контролінгу забезпечується розділенням витрат на постійні і змінні, а також на прямі і непрямі (накладні).

Крім того, різні категорії витрат існують не відсторонено один від одного, а у тісному зв'язку, тому такого роду взаємозв'язок дозволяє згрупувати і систематизувати витрати таким чином, щоб це було зручно для визначення прибутку [26, с. 22].

### ***1.3.2. Поняття про центри відповідальності***

У рамках системи контролінгу інформація акумулюється й аналізується не по підприємству в цілому, а по центрах відповідальності [58, с. 53].

Центр відповідальності – це сегмент всередині підприємства, на чолі якого стоїть відповідальна особа, яка приймає рішення. Центри відповідальності поділяються на:

1. Центр витрат – це підрозділ, керівник якого відповідає тільки за витрати. Прикладом може бути цех з ремонту енергетичного устаткування. Можна вважати, що центр витрат найменший підрозділ, а інші центри відповідальності складаються із центрів витрат. Відповідно до класифікації витрат, центри витрат можна розбити на центри регулюючих затрат і центри частково регулюючих затрат.

Прикладом центра регульованих витрат може бути цех основного



виробництва. Слід зазначити, що крім досягнення оптимального співвідношення між витратами й випуском, у центрів регульованих витрат є й інші важливі цілі, наприклад, забезпечення необхідного рівня якості продукції. Серед витрат зазначених центрів переважають повністю регульовані витрати, але є й витрати інших типів (наприклад, у цеху основного виробництва – амортизація устаткування).

Прикладами центрів довільних (слабко регульованих) витрат можуть бути конструкторське бюро, адміністрація підприємства.

2. Центр виторгу – це підрозділ, керівник якого відповідає тільки за виторг, але не за витрати (він же відповідає за витрати, але в обмеженому обсязі), наприклад, відділ збуту, що відповідає не за всю собівартість реалізованої продукції, а лише за витрати на її реалізацію. Взаємозв'язок між входом і виходом відсутній.

3. Центр прибутку – це підрозділ, керівник якого відповідає як за витрати, так і за прибутки, наприклад, підприємство в складі великого об'єднання, розрізняють центри реального і умовного прибутку. Центр прибутку може, у свою чергу, складатися з декількох центрів витрат. Наприклад, підприємство, що входить до складу об'єднання, складається із цехів і підрозділів. Прикладом може бути одиночне підприємство в складі об'єднання. Тут існує взаємозв'язок між входом і виходом [36, с. 27; 58, с. 53].

4. Центр інвестицій – це підрозділ, керівник якого відповідає за капіталовкладення, доходи й витрати, наприклад, новий споруджуваний виробничий об'єкт, підприємство в складі об'єднання. У цьому випадку існує взаємозв'язок між прибутком та інвестованим капіталом [36, с. 27; 58, с. 54]. Задача центру інвестицій – забезпечити максимально можливу рентабельність вкладеного капіталу, його швидке покриття і відповідальність за доцільність здійснених витрат. При цьому вкладені ресурси у капітальні активи підприємства на відміну від інших видів витрат «зв'язує» їх на довгий строк. Повне покриття таких витрат передбачає більш довгий строк їх погашення і отримання корисного результату [9, с. 66].



За функціональним принципом виділяють такі центри відповідальності, як обслуговуючі, матеріальні, виробничі, збутові, управлінські [36, с. 27].

Вибір способу поділу підприємства на центри відповідальності визначаються специфікою конкретної ситуації, при цьому необхідно враховувати такі вимоги:

- у кожному центрі витрат повинні бути показники для виміру об'єму діяльності і бази для розподілу витрат;
- у кожному центрі повинен бути відповідальний;
- ступінь деталізації має бути достатнім для аналізу;
- на центри відповідальності бажано відносити тільки прямі затрати;
- оскільки поділ підприємства на центри відповідальності сильно впливає на мотивацію керівників відповідних центрів, необхідно враховувати соціально-психологічні фактори [36, с. 28; 58, с. 55-56].

Виділення у якості центрів відповідальності відділів і служб, а також механізм їх бюджетування повинен викликати збільшення об'єму задач, що вирішуються за рахунок внутрішніх резервів самоорганізації на підприємстві [14, с. 27].

## **1.4. Сучасний підхід до формування контролінгового механізму**

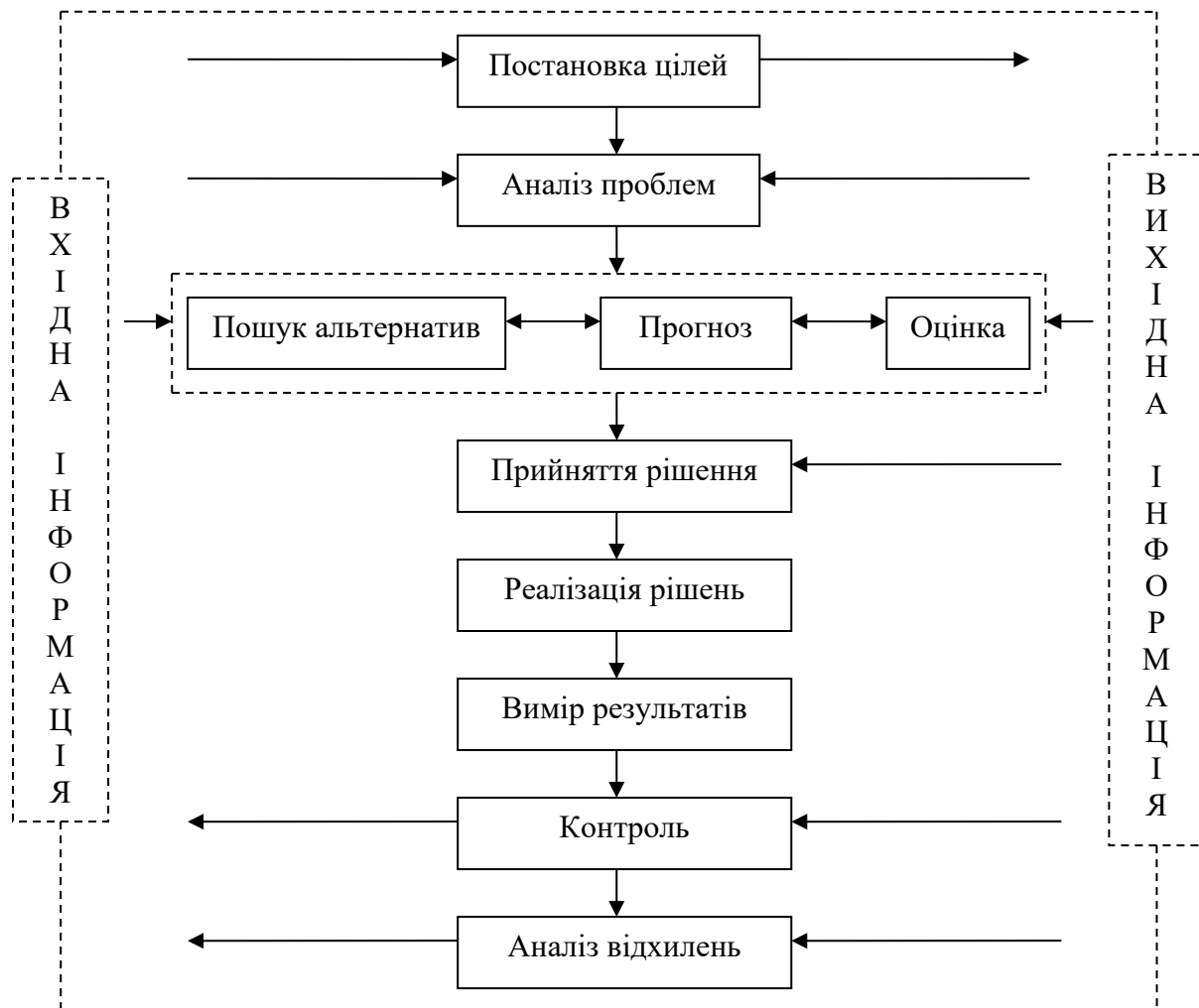
### ***1.4.1. Роль контролінгу в управлінському процесі***

Для того, щоб зрозуміти місце контролінгу в системі управління підприємством, визначимо, що остання являє формування і організацію всього виробничо-господарського і фінансово-економічного процесу, а також координацію і регулювання різноманітних її елементів. Сутність системи управління підприємством полягає у визначенні її політики на довгострокову перспективу, координації підрозділів і служб, стратегічній політиці персоналу, вирішенні основних задач ведення бізнесу. При цьому окремі стадії управлінського процесу являють собою логічні зв'язки і утворюють комплекс



постійно повторюваного управлінського циклу, для якого характерна прямий і зворотній зв'язок.

Представлена на рисунку 6 послідовність стадій управлінського процесу описує його класичну схему і показує, що окремі стадії проходять циклічно.



**Рисунок 6 – Модель стадій управлінського циклу**

*Джерело: складено автором на основі опрацювання [26, с. 30-31; 33, с. 23]*

Виходячи з того, що керівник повинен постійно приймати рішення, реалізація яких дозволить підтримувати підприємство в стані ділової активності – впливає висновок про те, що здійснення фінансово-господарської діяльності супроводжується прийняттям рішень. Зміни внутрішнього середовища підприємства, пов'язані із процесом соціально-економічної трансформації (тобто зміни параметрів господарювання, таких як ціни, попиту, обсягів виробництва),



поставили керівництво підприємства перед необхідністю приймати рішення. При цьому рішення – це вибір альтернативи. Прийняття рішень – сполучний процес, необхідний для виконання будь-якої управлінської функції.

Оптимальний вихід із ситуації, що створилася, забезпечується за допомогою вироблення певних рекомендацій для прийняття управлінських рішень, чим частково займається система контролінгу. Щоб сформулювати істотні рекомендації із прийняття рішень, необхідно проаналізувати сам процес прийняття рішень: з яких етапів він складається, коли і яка інформація потрібна керівникові, які найпоширеніші помилки, яких варто остерігатися [26, с. 36].

Управлінські рішення можна згрупувати на запрограмовані й незапрограмовані. Визначення факторів, що впливають на процес прийняття рішень, можна провадити залежно від середовища прийняття рішень, що традиційно підрозділяється на умови визначеності, ризику й невизначеності.

Скористаємося цими даними як класифікаційними ознаками прийняття управлінських рішень і розглянемо роль контролінгу при його орієнтації на ті або інші управлінські рішення – рисунок 7.

Представлена на рисунку 7 інформація свідчить про складність і розмаїтість процесу прийняття рішень. Відповідно й контролінг, що функціонує як система підтримки прийняття управлінських рішень, повинен орієнтуватися на вироблення певних критеріїв прийняття конкретних рішень залежно від обраного напрямку. Ці критерії в різному ступені є контрольованими й служать результатом управлінських рішень, що стосується коректування цілей і планів підприємства, а також визначення кола осіб і обсягу робіт по формуванню необхідної інформації.

Оперативний контролінг визначає, наскільки прийняті управлінські рішення щодо формування цілей, ресурсів і процесів на підприємстві будуть сприяти підвищенню результативності, ефективності й продуктивності робіт. Залежно від вибраного керівництвом напрямку (типу) прийняття управлінських рішень у сферу завдань контролінга входить оптимізація внутрішніх можливостей підприємства, вибір елементів інструментарію й розробка методик



їх реалізації для виконання поставленої мети.



**Рисунок 7 – Роль контролінгу в прийнятті управлінських рішень**

*Джерело: складено автором на основі опрацювання [33, с. 30; 26, с. 37-38]*

Таким чином, будучи підсистемою в управлінні підприємством, роль контролінгу полягає у підтримці і наданні допомоги керівництву підприємства, а звідси він разом з керівництвом складає основу управління на підприємстві і таким чином інтегрується в загальну систему управління підприємством [33, с. 24; 26, с. 32].

#### **1.4.2 Методи та етапи впровадження контролінгу**

Процес самоствердження служби контролінгу на підприємства представляє собою важливий об'єкт дослідження [4, с. 90]. У спеціальній економічній





літературі, присвяченої проблемам контролінгу, немає чітких рекомендацій і пропозицій по розробці етапів впровадження контролінгу й формуванню обліково-аналітичної бази даних, характерної кожному з етапів.

З метою забезпечення випуску конкурентоспроможної продукції, завоювання ринків збуту, оптимізації витрат і одержання максимального прибутку рекомендується почати впровадження окремих елементів підсистеми оперативного контролінгу, що дозволяють сформувати діючу систему внутрішнього обліку на підприємстві. Функціонування даної системи націлено на вироблення інформації певної ємності, що дозволяє керівництву приймати оптимальні управлінські рішення й тим самим перешкоджати створенню кризової ситуації на підприємстві [26, с. 113].

Побудуємо системну модель контролінгу, наведену на рисунку 8, на вході якої знаходяться плани, бюджети, проекти, програми, аналіз системи; на виході – розробка стандартів, нормативів, вимір і облік факторів, корекція і аналіз відхилень.

Службу контролінгу слід формувати із певної кількості працюючих, що визначається обсягом вхідної і вихідної інформації для управління [11, с. 121]. Особливістю впровадження відділу контролінгу є штабна організація управління тобто безпосереднє підпорядкування керівництву підприємства. Впровадження відділу контролінгу має проходити поступово з чітким визначенням цілей, послідовності та важливості кожного з етапів. Саме поетапне впровадження елементів системи контролінгу дозволить подолати психологічний бар'єр без значних витрат. Загальна послідовність роботи по впровадженню відділу контролінгу в систему управління підприємством має містити етапи, цілями яких є:

- вивчення функціонуючих систем планування та обліку на підприємстві;
- розробка та впровадження методичних вказівок з формування інформаційних потоків системи контролінгу, збору та обробки інформації;
- визначення та усунення негативних явищ, що були виявлені в процесі роботи системи контролінгу;



**Рисунок 8 – Системна модель функціонування контролінгу на промисловому підприємстві**

*Джерело: доопрацьовано автором на підставі дослідження [32, с. 9, 11]*

- розробка варіантів управлінських рішень щодо оптимізації тактичних і стратегічних управлінських рішень [28, с. 171-172].

Свою роботу служба контролінгу має розпочати з розробки та поступового впровадження окремих елементів оперативного контролінгу [28, с. 171].

Служба контролінгу повинна забезпечити:

- взаємозв'язок контролінгу практично з усіма функціями управління;
- контроль витрат підприємства як основний об'єкт управління системі контролінгу;
- організацію функціонування на підприємстві центрів витрат, прибутку, виручки та інвестицій;
- впровадження системи стандарт-кост і директ-костінг;
- постійне проведення аналізу витрат виробництва;
- розробку заходів і підготовку управлінських рішень, спрямованих на покращення підприємницької діяльності [15, с. 12; 11, с. 121].

Для забезпечення виконання ролі контролінгу в системі підприємництва необхідно створити особливу інформаційну систему, яка б сигналізувала



керівництву про постійні ризики, які можуть загрожувати підприємству як ззовні, так і зсередини (СРПР — система раннього попередження та реагування) [6, с. 15; 15, с. 12].

Розрізняють дві підсистеми СРПР, орієнтовані на внутрішні параметри діяльності підприємства і на зовнішнє середовище. Предметом дослідження останнього є прогнозування загроз з боку контрагентів, держави, конкурентів та ін. СРПР, орієнтовані на внутрішні параметри діяльності підприємства, спрямована на ідентифікацію ризиків, що криються в середині організації. На базі СРПР будується система управління ризиками, що включає в себе ідентифікацію, оцінку і нейтралізацію ризиків і, тим самим, сприяє підвищенню ефективності прийняття управлінських рішень [30, с. 65; 25, с. 59].

Одним з найбільш ефективних в умовах обмеженості ресурсів методів впровадження контролінга є поетапна зміна інформаційних і керуючих потоків підприємства. Його застосування означає послідовне проведення ряду кроків, ефективність кожного з яких можна оцінити відразу після здійснення.

Можна запропонувати наступні етапи впровадження оперативного контролінгу, які відображають необхідний обсяг робіт, які має бути здійснити в ході реалізації кожного з етапів – рисунок 9.

Вивчення цілей і пріоритетів розвитку підприємства – перший етап впровадження підсистеми контролінгу укладається у вивченні цілей і пріоритетних напрямків розвитку підприємства для того, щоб завдання контролінгу органічно підкорити завданням підприємства, тобто досягненню кінцевої мети – одержанню максимального прибутку. При цьому необхідно врахувати можливість і ступінь впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на цілі етапів впровадження контролінга [26, с. 115].

Вивчення цілей і пріоритетів розвитку підприємства, розглянутих у таблиці 6, являє собою найбільш загальний підхід, і разом з тим він повністю підходить до промислових підприємств, оскільки характеризує мети через призму аналізу факторів внутрішнього й зовнішнього середовища і забезпечує постановку завдань контролінгу на етапі виконання поставлених цілей.



**Рисунок 9 – Схема етапів впровадження підсистеми оперативного контролінгу**

*Джерело: доопрацьовано автором на основі дослідження [26, с. 113-114]*

Система координації і контролю за процесом досягнення кінцевих результатів – другий етап впровадження контролінгу, містить у собі розробку системи координації й контролю за процесом досягнення кінцевих результатів. Метою даного етапу є формування системи підконтрольних показників, здатних щонайкраще реагувати на будь-які зміни в діяльності підприємства, його структурних підрозділів (центрів відповідальності). Кожний показник системи може бути використаний з метою аналізу, він повинен легко коректуватися й піддаватися керуванню, забезпечуючи тим самим гнучкість і маневреність всієї системи в досягненні кінцевих результатів роботи промислового підприємства [26, с. 116].



Таблиця 6 – Вивчення цілей і пріоритетів розвитку підприємства

Цілі підприємства	Аналіз зовнішнього середовища	Аналіз внутрішнього середовища	Задачі стратегічного контролінга
1. Збільшення випуску продукції 2. Покращення якості виробленої продукції 3. Пошук надійних постачальників і покупців 4. Ліквідація заборгованості по заробітній платі 5. Технічне переоснащення виробництва 6. Розширення виробництва	- аналіз ринку закупівлі сировини і матеріалів - аналіз ринку збуту - аналіз соціального і економіко-політичного середовища - аналіз ринку праці - аналіз технологічної області - аналіз екологічних проблем	- аналіз технічних рішень - аналіз кадрової складової - аналіз маркетингової діяльності - всебічний аналіз продукції - фінансовий аналіз	1. Діагностика виробництва продукції 2. Визначення ставок покриття витрат з виробленої продукції 3. Моніторинг та визначення граничних відхилень керованих показників від заданих параметрів 4. Контроль за економічністю роботи структурних підрозділів і підприємства в цілому 5. Оцінка ризиків по договорах на ринку товарів і послуг з визначенням максимальної вигоди 6. Надання управлінському складу оперативної інформації, необхідної для прийняття зважених рішень тощо.

*Авторська розробка*

При формуванні контрольних показників необхідно врахувати той факт, що більш істотний контроль і вплив на певні показники можуть зробити менеджери центрів відповідальності. У зв'язку із цим є досить доцільним розкладання кінцевого показника на складові його елементи, які будуть підконтрольними стосовно менеджерів нижчих рівнів. Таким чином, у систему підконтрольних показників будуть включені все компоненти кінцевого показника, і навіть незначні зміни яких будуть видні й зрозумілі керівництву, а значить будуть легко керовані [26, с. 117].

Визначення відхилень підконтрольних показників фактичних від планових – третій етап впровадження підсистеми оперативного контролінгу, він визначає обсяг робіт пов'язаних з виявленням відхилень підконтрольних показників фактичних від планових. Ціль даного етапу – формування внутрішньої документації, що визначає місця виникнення відхилень, причини й винуватців їхньої появи [26, с. 121].

Можна запропонувати наступну послідовність формування внутрішньої



звітності структурних підрозділів підприємства:

- визначення факту відхилень від плану підконтрольних показників менеджерами структурних підрозділів (центрів відповідальності);
- визначення місця виникнення відхилень (цех, відділ, бригада);
- з'ясування причин і винуватців сформованої ситуації;
- оперативний підрахунок можливого позитивного або негативного ефекту від відхилень, що мають місце, на кінцевий результат роботи даного структурного підрозділу (центра відповідальності);
- складання внутрішніх звітів, констатуючих загальну картину відхилень, що мають місце, по структурних підрозділах (центрах відповідальності) [26, с. 122].

Визначення ступеня впливу виниклих відхилень на величину алгоритму «витрати-прибуток» – четвертий етап впровадження оперативного контролінгу характеризується особливостями функціонування системи внутрішнього документообігу на підприємстві, які припускають поступове просування звітів структурних підрозділів (центрів відповідальності) у єдиний контролінговий центр. Основна мета даного центра – визначення ступеня впливу виниклих відхилень на заплановану величину кінцевого показника в цілому по підприємству. На підставі наявної інформаційної бази можливо й необхідно здійснення як наступного так, попереднього й поточного контролю за виникненням відхилень. Це дозволяє виробити й представити керівництву інформацію про можливі позитивні й негативні тенденції розвитку виробничо-господарської діяльності підприємства. У зв'язку з цим використовується метод моделювання витрат і оптимізації прибутку. Подібна інформація є основою для оперативного впливу на сформовану ситуацію й у те ж час є попереджуючою стосовно майбутніх подій. Отримані результати моделювання витрат будуть тими альтернативними варіантами управлінських рішень, які дозволяють прогнозувати передбачуваний вплив на мету можливих альтернатив, аналізувати й оцінювати їх, а також контролювати ступінь досягнення мети. Цим характеризується заключний етап впровадження оперативного контролінгу в



роботу промислових підприємств [26, с. 123-124].

Крім поетапного методу впровадження механізму контролінгу на підприємстві можуть бути, також, застосовані наступні методи:

1. Метод паралельної адаптації – стара і нова системи управління функціонують паралельно, заміна відбувається після повної адаптації нових структур і технологій управління. Перевагою цього методу є відсутність протидії, можливість коректування впроваджуваної системи контролінгу, не втрачаючи ефективності існуючої системи управління. Недоліком є збільшення затрат і дублювання роботи.

2. Метод швидкої функціональної заміни – нова система форсовано замінює існуючу, при цьому можливе швидке впровадження елементів системи контролінгу, але з'являється небезпека виникнення сильної протидії в середині організації.

3. Метод «пілотного» проекту – у окремих функціональних областях реалізуються лише окремі функції і елементи нової системи управління до повної реструктуризації старої системи. Хоча впровадження системи за допомогою цього методу зустрічається слабким протистоянням з боку працівників, недоліком цієї системи є небезпека затягти процес реорганізації, що може призвести до повного припинення впровадження [32, с. 15].

#### ***1.4.3. Організація контролінгової діяльності на підприємстві***

Організаційну форму контролінгу вибирають, виходячи з декількох критеріїв з урахуванням специфіки конкретного підприємства. Порівняння трьох варіантів організації контролінгової діяльності по декількох критеріях показано в таблиці 7.

Вибір раціонального варіанта побудови фінансово-економічних служб, у тому числі й контролінгових, підприємства полягає в створенні служб підприємства, здатних вирішувати весь спектр проблем підприємства і в той же час не дублювати функції один одного [22, с. 72; 58, с. 173].





**Таблиця 7 – Порівняння різних варіантів організації контролінгової діяльності на підприємстві [58, с. 171-173]**

Завдання служби контролінгу	Відділ контролінгу		Група в складі планово-економічного відділу (ПЕВ)		Тимчасова група	
	Плюси (+)	Мінуси (-)	Плюси (+)	Мінуси (-)	Плюси (+)	Мінуси (-)
1	2	3	4	5	6	7
1. Створення системи збору оперативної управлінської інформації	Збір інформації відбувається швидко	Вторгнення на територію ПЕВ - конфлікт інтересів з відділом контролінгу	Відсутність конфлікту інтересів ПЕВ й відділу контролінгу	Традиційно мислення співробітників в ПЕВ може гальмувати контролінгову діяльність	---	Робота йде повільно, стимулюється тільки через накази фінансового директора
2. Аналітичні звіти за витратами	Складання якісних і корисних звітів	Аналіз ПЕВ стає непотрібним	Складання якісних і корисних звітів	Відсутність альтернативної точки зору, висновки – тільки з боку ПЕВ	Звіти високої якості – команд. фахівці в з різних відділів	Складно спитати про строки складання звітів
3. Збільшення ступеню деталізації інформації щодо витрат	Збір даних здійснюється досить оперативно	ПЕВ може не захотіти переходити на нову систему	---	ПЕВ може не захотіти переходити на нову систему	---	Виконання роботи тільки через накази фінансового директора, повільно
4. Рекомендації щодо ціноутворення за окремими видами продукції й послуг	Одержання якісних результатів	Інші служби можуть відмовитися давати необхідні дані	Одержання якісних результатів	---	Цінні рекомендації спеціалістів з різних відділів	Ігнорування підрозділами рекомендацій групи
5. Аналіз внутрішнього документообігу	Відділ контролінгу – центр аналізу документообігу	---	Група контролінгу – центр аналізу документообігу	Ця робота може відійти на другий план, тому що в ПЕВ багато інших задач	---	Нечітка відповідальність за підтримання схем документообігу в актуальному робочому вигляді



Завдання служби контролінгу	Відділ контролінгу		Група в складі планово-економічного відділу (ПЕВ)		Тимчасова група	
	Плюси (+)	Мінуси (-)	Плюси (+)	Мінуси (-)	Плюси (+)	Мінуси (-)
1	2	3	4	5	6	7
6. Удосконалення документообігу	Досконалість документообігу на системній основі	---	Значне удосконалення процесу планування (інші відділи довіряють ПЕВ)	---	Команда фахівців з різних відділів може удосконалити документообіг	Фахівці тимчасової групи відволікаються на поточні роботи; складно запитати про наслідок
7. Допомога в постановці завдання автоматизації фінансово-господарської діяльності	Відповідальність у постановці завдання для відділу автоматизації завдань	---	Відповідальність у постановці завдання для відділу автоматизації	Бухгалтерія може не допустити групу в сферу своєї діяльності	Допомога відділу автоматизації за всіма напрямками роботи	Відсутність регулярної і відповідальної роботи, відсутність індивідуальної відповідальності
8. Методичні вказівки з економ. аналізу й інв. проектів	Складання методичних вказівок	---	Складання методичних вказівок	---	---	Проблеми з координуванням
Загальні (якісні) характеристики роботи						
1. Бажання працювати	Є почуття перспективи, можливість впливати на рішення керівників	Можливе пасивне відношення до роботи	Нестрашно пропонувати оригінальні рішення, застраховані високим статусом ПЕВ	Начальник ПЕВ може відкинути інформацію, з якою він не згодний	---	Через відсутність чіткого статусу в групі не буде великої активності
2. Можливість спитати про виконану чи невиконану роботу	Можна спитати про виконання відповідної роботи згідно із заздалегідь складеним планом	---	Можна спитати з керівника ПЕВ	Співробітник и притягуються для поточної роботи, що є виправданням невиконання контролінгової роботи	---	Практично неможливо спитати з групи за невиконану роботу; виправдання виконання поточної роботи



Завдання служби контролінгу	Відділ контролінгу		Група в складі планово-економічного відділу (ПЕВ)		Тимчасова група	
	Плюси (+)	Мінуси (-)	Плюси (+)	Мінуси (-)	Плюси (+)	Мінуси (-)
1	2	3	4	5	6	7
3. Взаємозв'язок з керівникам и інших відділів	Відділ буде не нижчим за статусом, ніж інші	Начальник и інших відділів можуть відмовити в наданні необхідної інформації відділу контролінгу	---	Спілкуватися можна тільки через ПЕВ, інші відділи будуть вважати, що ПЕВ «відбирає» їхню роботу	---	Конфлікт інтересів: начальники відділів хочуть, щоб виконували поточну роботу, фінансовий директор – стратегічну
4. Швидкість досягнення цілей служби контролінгу	Порівняно швидко	Є загроза протидії з боку ПЕВ, тому що ставиться підпитання існування самого ПЕВ	Можна користуватися потенціалом який є	Стратегічні завдання гальмуються притягнутим и до поточної роботи співробітників групи	---	Найбільш повільний варіант, є загроза не досягнути мети

*Джерело: доопрацьовано автором на основі [58, с. 170]*

В об'єднаннях типу корпорації або холдингу форма організації контролінгової роботи буде змінюватися одночасно зі зміною й зростанням самої корпорації. На початковому етапі існування корпорації, коли до неї входить усього кілька підприємств, служба контролінгу може діяти на кожному підприємстві окремо. Після утворення корпорації в ній виділяється «надбудова» – керуюча компанія, яка координує діяльність підприємств, що входять у групу. У головній компанії центральна служба контролінгу «тримає руку на пульсі» підприємств за допомогою наявних на них служб контролінгу. При такій організації служби контролінгу підприємства адміністрації підкоряються генеральним директорам підприємств (а точніше фінансовому директорові), а методично – службі контролінгу корпорації. Служба контролінгу корпорації координує й спрямовує роботу служб контролінгу на місцях у підприємствах, одержує від них зведені аналітичні звіти по підприємствах, що дає їй можливість скласти консолідовані звіти за витратами корпорації в цілому отримані



консолідовані звіти разом з аналітичними коментарями служба контролінгу корпорації регулярно представляє президентові й віце-президентам корпорації, що дозволяє керівникам оцінювати діяльність корпорації як би «з пташиного польоту» і приймати правильні стратегічні рішення (рішення президента корпорації для окремого підприємства будуть майже завжди стратегічними).

«Мозковий центр» контролінгової роботи в корпорації перебуває в керуючій компанії, де повинна бути зібрана найсильніша команда аналітиків. Окремі фахівці служби контролінгу корпорації повинні курирувати підприємства (персональні куратори підприємств) і відповідати за організацію контролінгової роботи на підприємствах і своєчасне одержання зведених аналітичних форм по підприємству керівництвом корпорації. У той же час концентрація сильних фахівців в одному місці (у службі контролінгу корпорації) дає простір для командної роботи й обміну досвідом, спільного рішення складних методичних проблем. Кожен фахівець має можливість застосувати на своєму підприємстві всі кращі розробки інших підприємств корпорації. Служба контролінгу корпорації забезпечує також єдність у підходах і методиці контролінгу, з'являється якийсь стандарт контролінгу корпорації, що містить у собі перелік аналітичних таблиць, методів аналізу, кількості, якості й строків аналітичних звітів, якщо рівень цього стандарту досить високий, варто зобов'язати служби контролінгу всіх підприємств дотримуватися його в роботі [58, с. 173-174].

У виробничій практиці зустрічаються два основних варіанта організації служби контролінгу: централізована і децентралізована.

При централізованій службі контролінгу головний контролер підпорядковується голови правління підприємства або членам правління, відповідальному за сектор «Контролінг і фінанси», наприклад директору або керівникові головного відділку. Служба контролінгу є самостійним підрозділом, що нараховує десятки службовців [5, с. 151].

Децентралізація служби контролінгу дозволяє делегувати частину задач централізованої служби контролінгу іншим підрозділам, наприклад структурним



підрозділам фірми, філіям, центрам стратегічного управління, за винятком деяких профільних відділів, які залишаються у підпорядкуванні головного контролера: контролер з маркетингу, логістики, зовнішньоекономічних зв'язків, з фондів (ресурсів) і надходжень [5, с. 152; 21, с. 95].

У службі контролінгу, що складається з 3-4 співробітників (контролерів), у кожного є свої посадові обов'язки і в той же час кожен повинен дотримуватися командного принципу роботи, коли яесь велике аналітичне завдання вони виконують усі разом, допомагаючи один одному.

Досвід впровадження контролінгу на великих підприємствах показує, що раціональним є такий склад служби контролінгу:

- начальник служби контролінгу;
- контролер-куратор цехів;
- контролер-фахівець з управлінського обліку;
- контролер-фахівець з інформаційних систем [58, с. 175].

Начальник служби контролінгу – найбільш кваліфікований фахівець з досвідом роботи на підприємстві, який знає, як організовані бухгалтерія і плановий відділ. Він повинен знати бухгалтерський облік і орієнтуватися в технологічних питаннях роботи підприємства. На цю посаду може підійти заступник головного бухгалтера або начальник планового відділку, а також ведучі економісти підприємства. Начальник служби несе відповідальність за вихідну документацію, аналітичні розрахунки і прогнози перед своїм безпосереднім начальником – заступником директора з економіки (фінансовим директором), а також перед генеральним директором.

Контролер-куратор цехів – кваліфікований фахівець, знайомий з організацією роботи і проблемами усіх цехів підприємства, який розуміє сутність роботи і технологічні аспекти роботи кожного цеху. Якщо підприємство досить велике і цехів багато (більше 10), то на цю посаду потребується кілька фахівців. На цю посаду можна запропонувати економістів цехів, економістів ПЕВ, фінансового відділу служби збуту.

Контролер-фахівець з управлінського обліку – фахівець, здатний до



аналітичного мислення, який володіє теорією і інструментарієм контролінгу.

Контролер-фахівець з інформаційних систем – фахівець, що має знання роботи з інформаційними системами, а також освічений в питаннях економіки і оперативного контролінгу [12, с. 50].

Практика контролінга сформулювала наступні вимоги до контролера.

Професійні знання:

- основи економіки і організації виробництва;
- фінансовий облік (бухгалтерія);
- розрахунок витрат на підприємстві;
- вміння читати та аналізувати звітну документацію підприємства;
- планування, розрахунок і аналіз інвестицій;
- володіння методами і інструментами планування;
- володіння методикою аналізу за відхиленнями;
- знання комп'ютера, що дозволяє поставити задачу фахівцю з інформаційних технологій і програмування;
- знання методів і техніки контролінгу (аналіз конкурентів, ризиків і можливостей підприємства на ринку, життєвого циклу продукції; вибір методу прогнозування; техніко-економічний аналіз і т.п.).

Методичні здібності:

- здатність до аналітичного і абстрактного мислення;
- здібності до навчання;
- комунікабельність;
- вміння користуватися технічними засобами комунікації та презентації;
- здатність до системного мислення.

Високий рівень загальної і спеціальної освіти допомагає контролеру у побудові служби менеджменту і формуванні інформації, яка оказує вирішальну підтримку і допомогу керівництву різних рівнів управління [5, с. 157-158].

#### ***1.4.4. Методика оцінки ефективності системи контролінгу***

Оцінка ефективності впровадження системи контролінгу на підприємстві



повинна здійснюватись з точки зору як довгострокової, так і короткострокової перспективи.

Необхідність оцінки ефективності системи контролінгу з точки зору довгострокової перспективи обумовлена тим, що впровадження системи контролінгу має стратегічний характер, початкової інвестиції на впровадження складають значну частку загальної суми витрат системи контролінгу, ефект від впровадження носить довготерміновий характер. Тому підходи до аналізу ефективності впровадження системи контролінгу на підприємстві повинні знаходитись у сфері інвестиційних розрахунків, базуватись на відомих методиках та показниках оцінки ефективності інвестицій, що широко представлені в економічній літературі.

Для оцінки ефективності системи оперативного контролінгу в бюджетному періоді використовують показник ефективності оперативного регулювання ( $E_{op}$ ):

$$E_{op} = \frac{\Delta CF}{\Delta M} = \frac{CF_1 - CF_0}{M_1 - M_0}, \quad (1)$$

де  $\Delta CF$  – приріст грошового потоку внаслідок регулювання діяльності на основі системи оперативного контролінгу;

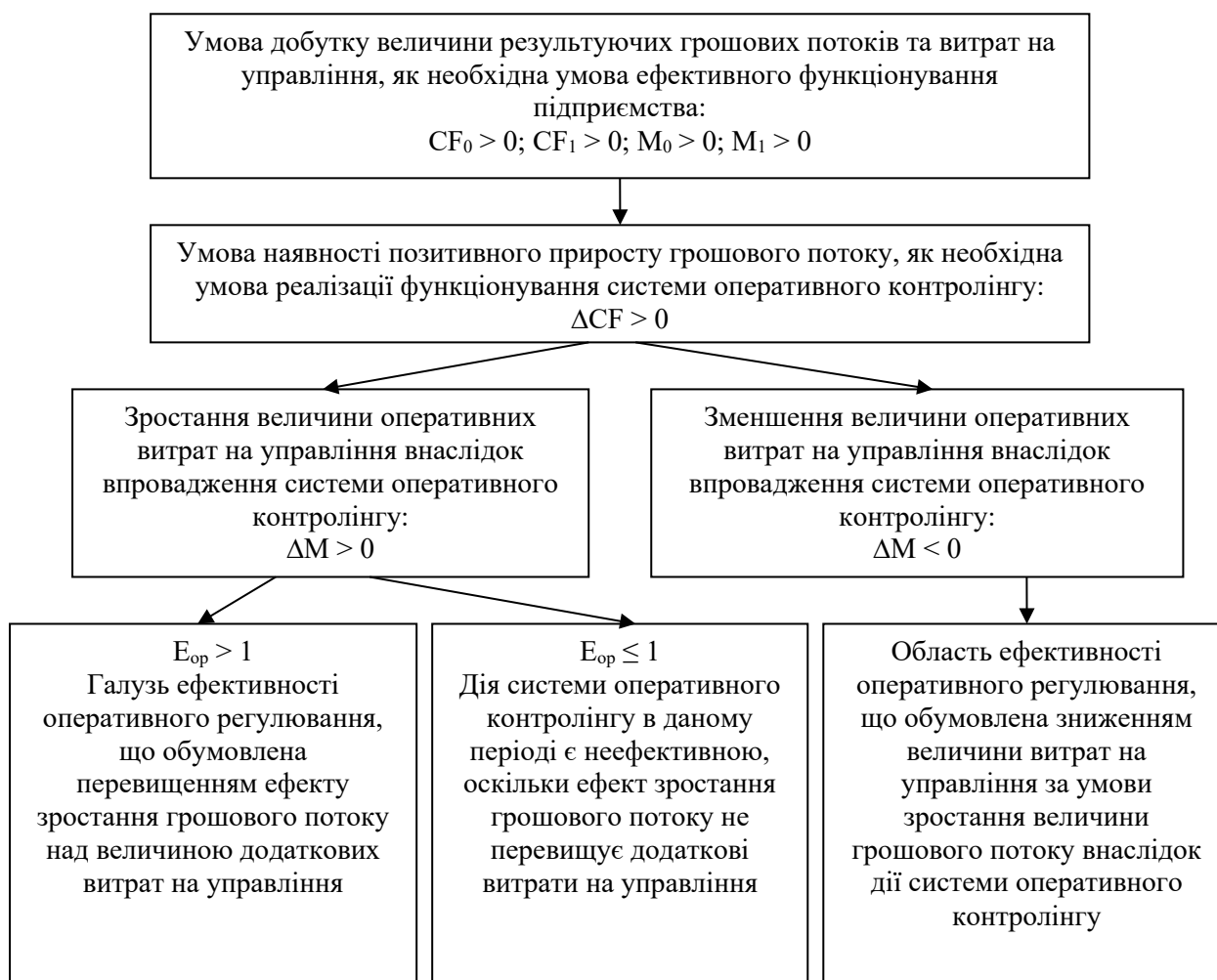
$CF_1, CF_0$  – величина грошового потоку відповідно без врахування та з врахуванням регулювання діяльності на основі впровадженні системи контролінгу;

$\Delta M$  – величина додаткових витрат на управління, пов'язаних з впровадженням системи контролінгу;

$M_1, M_0$  – витрати на управління відповідно до та після впровадження системи контролінгу.

Важливим, є дослідження сфер прояву економічної ефективності управління на основі впровадження системи оперативного контролінгу проведення аналізу ефективності оперативного управління можна здійснити на основі дослідження області допустимих значень величин, що є складовими показника ефективності оперативного регулювання  $E_{op}$  (рисунок 10).





**Рисунок 10 – Система аналізу ефективності оперативного регулювання в системі контролінгу**

Джерело: [13, с. 159-160]

Отже, згідно представленого на рисунку 10 аналізу сфер прояву економічної ефективності оперативного регулювання на основі системи контролінгу, можемо виділити два види економічної ефективності:

1) ефективність оперативного регулювання, обумовлена перевищенням ефекту зростання грошового потоку над величиною додаткових оперативних витрат на управління;

2) ефективність оперативного регулювання, обумовлена зниженням величини витрат на управління за умови зростання величини грошового потоку внаслідок дії системи оперативного контролінгу.



Для оцінки ефективності системи контролінгу в бюджетному періоді можна використовувати також коефіцієнт ефективності оперативного регулювання ( $K_{\text{cop}}$ ):

$$K_{\text{cop}} = \frac{\Delta\%CF}{\Delta\%M} = \frac{(CF_1 - CF_0) : CF_0}{(M_1 - M_0) : M_0}, \quad (2)$$

де  $\Delta\%CF$  – процентний приріст грошового потоку внаслідок регулювання діяльності на основі системи оперативного контролінгу;

$\Delta\%M$  – процентний приріст величини додаткових витрат на управління внаслідок впровадження системи оперативного контролінгу [13, с. 160].

Коефіцієнт ефективності оперативного регулювання показує, на скільки відсотків змінюється величина грошового потоку при зміні величини додаткових витрат на управління на 1%, тобто за економічним змістом визначає коефіцієнт еластичності грошового потоку підприємства за величиною додаткових витрат на оперативне управління.

У цілому оцінка вартості впровадження системи контролінгу на промисловому підприємстві включає наступні елементи:

1) оцінка вартості початкових інвестиційних витрат, необхідних для побудови системи контролінгу (вартість розробки процедур контролінгу, вартість необхідного обладнання, програмного забезпечення тощо);

2) оцінка операційних витрат, що пов'язані із забезпеченням наступної повсякденної діяльності системи контролінгу (вартість матеріалів, робочої сили для обслуговування системи контролінгу та інші операційні витрати).

Виокремлення різних елементів витрат на впровадження системи контролінгу на промисловому підприємстві обумовлене тим, що система контролінгу проходить на підприємстві декілька етапів розвитку. Система контролінгу динамічно розвивається та змінюється відповідно до розвитку підприємства та змін умов зовнішнього середовища.

Етап впровадження системи контролінгу на підприємстві пов'язаний з початковими інвестиційними витратами, тому є найбільш дорогим етапом розвитку системи контролінгу. Вартість і тривалість етапу впровадження



системи контролінгу залежить від розмірів та структури підприємства. Етап впровадження системи контролінгу передбачає наявність таких стадій, як дослідження та аналіз бізнес-процесів підприємства, розробка методології та методик управління на основі системи контролінгу, автоматизація та інтеграція системи контролінгу з іншими системами підприємства [13, с. 161].

Етап експлуатації системи контролінгу є найбільш тривалим та циклічним етапом розвитку системи контролінгу на підприємстві. Даний етап відображає концептуальний зміст функціонування системи контролінгу (планування і контроль як замкнений цикл), та є основою оперативного регулювання діяльності підприємства. Тривалість одного циклу експлуатації, як правило, складає один рік. Ефективність етапу експлуатації є основною метою впровадження системи контролінгу на підприємстві та її подальшого розвитку. Тому особливо важливим є дослідження ефективності саме оперативного регулювання на основі системи контролінгу яке відображає ефективність експлуатації системи в оперативному періоді. Етап експлуатації системи контролінгу пов'язаний із операційними витратами на забезпечення повсякденної діяльності даної системи.

Етапи діагностики та внесення коректив призначені для оцінки ефективності роботи всіх ланок системи контролінгу, виявлення її недоліків, розробки рекомендацій для її вдосконалення та внесення відповідних коректив до системи. Етап діагностики необхідно здійснювати щорічно, для того, щоб оперативно відслідковувати відповідність системи контролінгу стану розвитку підприємства. Етап діагностики пов'язаний з додатковими операційними витратами на управління. Етап внесення коректив та вдосконалення системи контролінгу може бути пов'язаним із необхідністю додаткових інвестиційних витрат на оновлення та вдосконалення системи.

Важливо зазначити, що при оцінці ефективності оперативного регулювання за допомогою запропонованого показника ефективності  $E_{op}$  та коефіцієнту ефективності оперативного регулювання  $K_{cop}$  необхідно враховувати лише операційні витрати на управління, пов'язані з експлуатацією та діагностикою



системи контролінгу.

Під час загальної оцінки ефективності впровадження системи контролінгу на підприємстві можна розглядати дане впровадження як інвестиційний проект, та застосовувати показник чистої теперішньої вартості впровадження системи контролінгу ( $NPV_{CS}$ ):

$$NPV_{CS} = \sum_{t=1}^n \frac{(\Delta CF_t - \Delta M_t)}{(1+r)^t} - IK_0 - \sum_{t=1}^n \frac{IP_t}{(1+r)^t}, \quad (3)$$

де  $\Delta CF_t$ ,  $\Delta M_t$  – відповідно величина приросту грошового потоку та величина додаткових витрат на управління, пов'язаних із функціонуванням системи контролінгу в період  $t$ ;

$IK_0$  – величина початкових інвестиційних витрат на впровадження системи контролінгу;

$IP_t$  – величина додаткових інвестиційних витрат у період  $t$ , пов'язаних із необхідністю вдосконалення системи контролінгу;

$r$  – ставка дисконтування.

Отже, під час загальної оцінки ефективності впровадження системи контролінгу необхідно враховувати всі види витрат, пов'язаних із впровадженням та подальшим розвитком системи контролінгу на підприємстві.

Запропонована методика оцінки ефективності оперативного регулювання на основі системи оперативного контролінгу дозволяє підприємству оцінити та обґрунтувати оперативні заходи управління, оцінити ефективність оперативних рішень. Методика загальної оцінки ефективності впровадження системи контролінгу на підприємстві, що передбачає розгляд даного впровадження як інвестиційного проекту та застосування для оцінки ефективності проекту інвестиційних розрахунків. Така методика дозволяє економічно обґрунтувати витрати, пов'язані з різними етапами розвитку системи контролінгу на підприємстві [13, с. 162-163].

Для ефективного управління кінцевими результатами діяльності підприємства керівник повинен бути проінформований заздалегідь про те, як



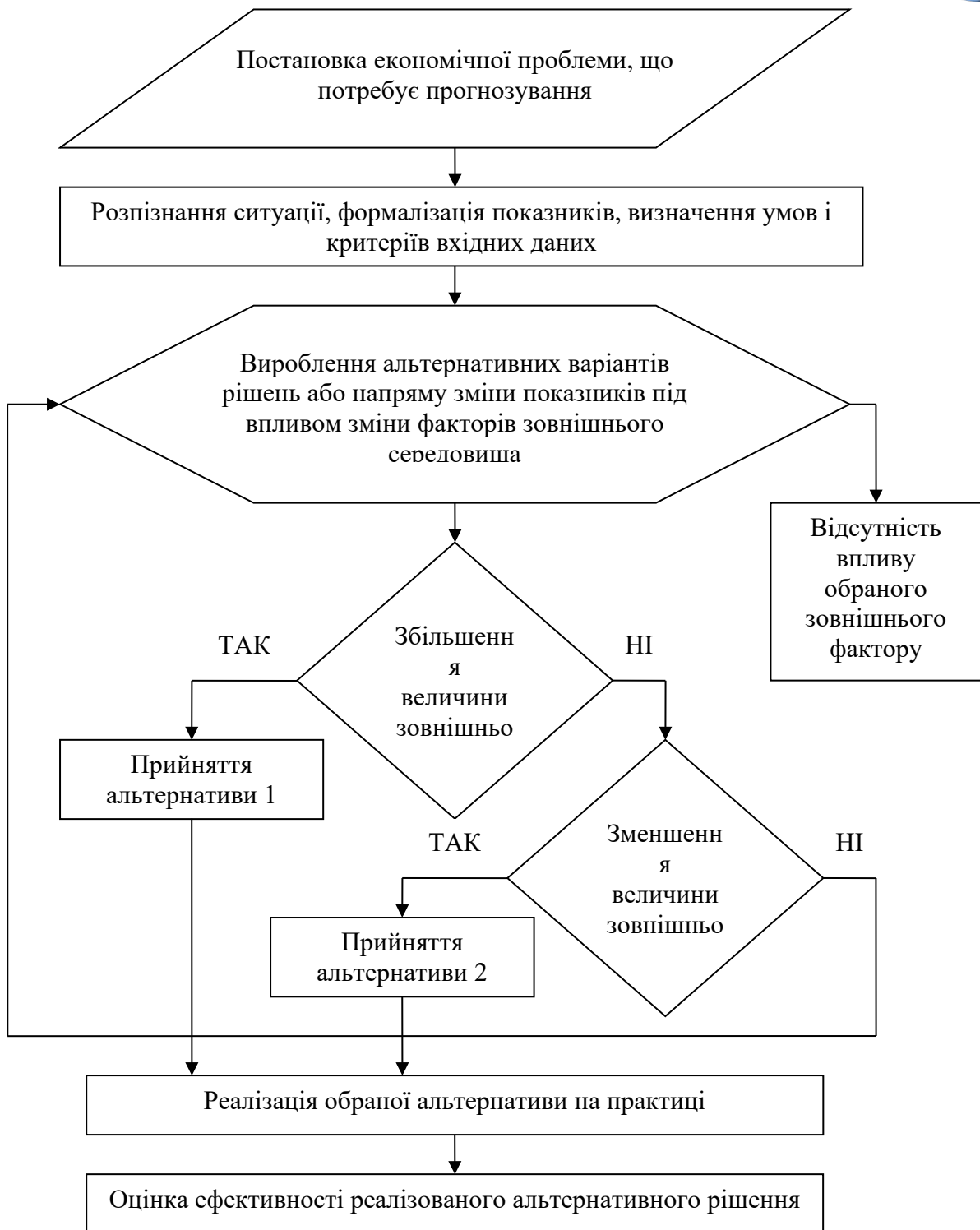
можуть вплинути на показники виробництва зовнішні фактори.

На практиці для реалізації концепції контролінгу використовуються різні моделі оптимізації показників виробництва. Так, на меті застосування моделі оптимізації прибутку і витрат стоїть розрахунок величини розміру оптимального прибутку шляхом розрахунку можливих змін витрат, що дозволяє не лише знайти найкращій з можливих варіантів співвідношення об'єму виробництва, витрат і прибутку, але й здійснювати контроль їх реалізації.

Основою функціонування цієї моделі є фінансово-економічний розрахунок, що дозволяє прогнозувати передбачуваний вплив на ціль можливих альтернатив, аналізувати і оцінювати альтернативні варіанти, а також контролювати ступінь досягнення цілей.

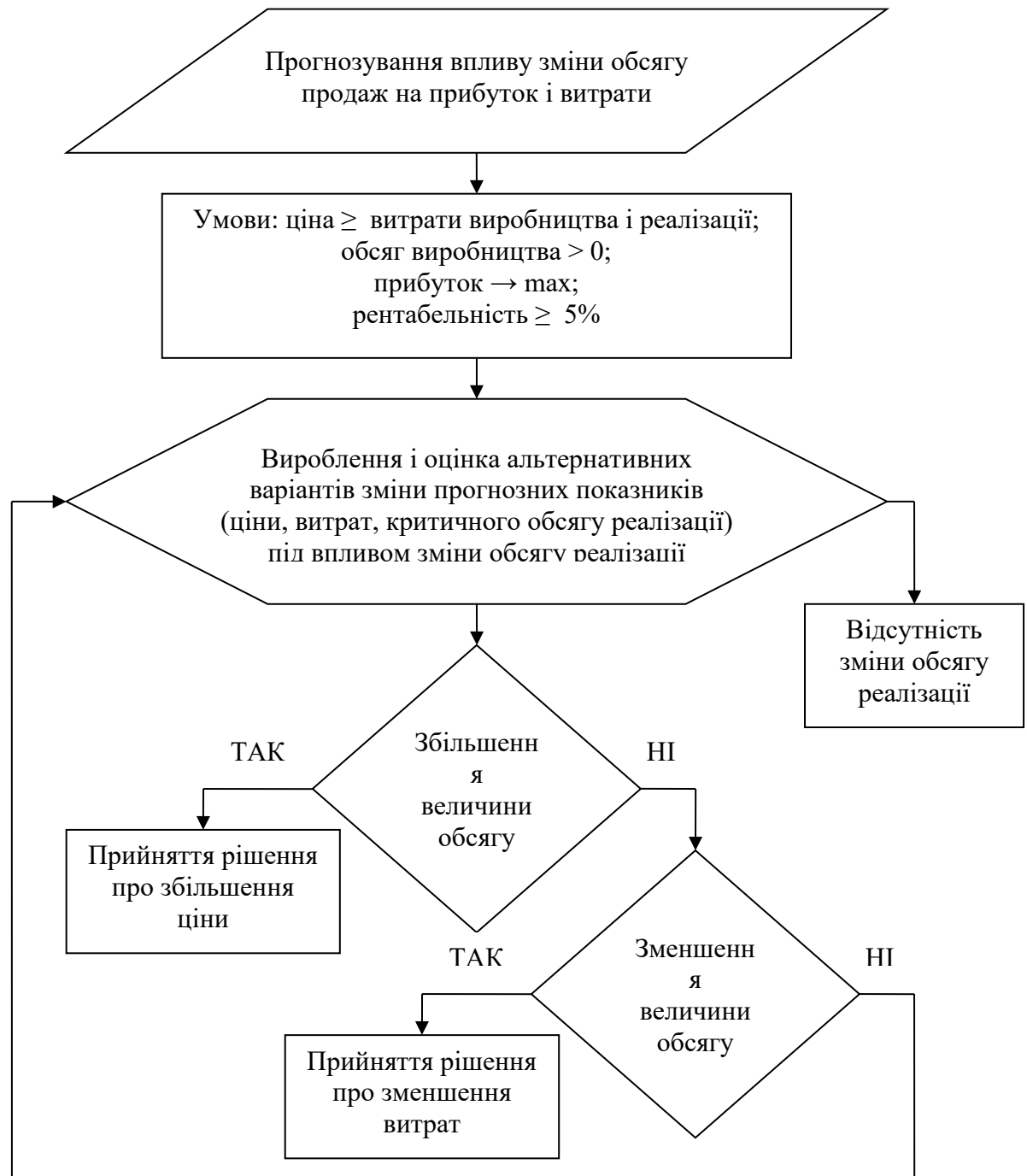
Опираючись на описану модель, можна запропонувати наступний алгоритм прогнозування зміни показників (прибутку, витрат, обсягу виробництва, безбиткового обсягу продаж тощо) під впливом зміни зовнішніх факторів (обсягу продаж, ціни на сировину, матеріали, паливо, енергію і т.п.), який побудовано на засадах економіко-математичного моделювання і на основі якого керівник підприємства може отримати інформацію про наслідки зміни зовнішніх факторів і прийняти те чи інше альтернативне управлінське рішення – рисунок 11.

Даний алгоритм можна застосувати для роботи з окремими параметрами. Таким чином для обґрунтування доцільності збільшення ціни застосуємо розроблений алгоритм прогнозування, наведений на рисунку 12, але, так як будь який алгоритм потребує формалізації обраного критерію оцінки (у нашому випадку це обсяг реалізації), необхідно провести аналіз і тенденції зміни обсягу продаж.



**Рисунок 11 – Алгоритм прогнозування зміни показників під впливом дії зовнішніх факторів на основі моделі оптимізації прибутку і витрат**

*Авторська розробка*



**Рисунок 12 – Алгоритм прогнозування впливу зміни обсягу продаж на прибуток і витрати**

*Авторська розробка*

Таким чином рішення про використання контролінгового механізму на підприємстві для збільшення ефективності управління є достатньо важливим і ставить перед керівництвом питання про створення самостійної служби





контролінгу або розподілення функцій контролінга серед вже існуючих структурних підрозділів фінансово-економічної служби. При цьому розміри підприємства і рішення адміністрації безпосередньо впливають на місце служби контролінгу в організаційній структурі підприємства. Створення самостійної служби контролінгу на малих та середніх підприємствах є недоцільним, тому що на таких підприємствах, як правило, керівник (або його заступник) виконує роль як лінійного керівника, так й одночасно займається закупівлею, продажем, аналізом економічного стану, плануванням і внутрішнім обліком. Тобто, керівник (або його заступник) у невеликій за розміром фірмі може виконувати функції контролера. На великих підприємствах для забезпечення ефективної роботи служба контролінгу має бути самостійним підрозділом і підпорядковуватися безпосередньо керівникові, так можна запобігти викривленню інформації, призначеної для прийняття управлінських рішень, підвищити оперативність подання необхідної інформації і запобігти впливу суб'єктивної думки тих чи інших керівників інших підрозділів і служб.

Побудова ефективної системи контролінгу на підприємстві є досить довгим процесом, що має пройти певні стадії формування і розвитку, подолати певний опір з боку працівників інших підрозділів підприємства, зокрема фінансово-економічного відділу, виокремити, розробити і адаптувати набір контролінгового інструментарію саме для цього підприємства з урахуванням усієї специфіки його роботи і інших зовнішніх факторів, що мають безпосередній вплив на дане підприємство, сформувати висококваліфікаційну команду контролерів, які мають бути фахівцями з різних аспектів і включати контролера-технолога, контролера-аналітика, контролера інформаційних систем.

Для реалізації концепції контролінгу на практиці використовуються різні моделі оптимізації показників виробництва. Однією з таких моделей є моделі оптимізації прибутку і витрат, на меті застосування якої стоїть розрахунок величини розміру оптимального прибутку шляхом розрахунку можливих змін витрат, що дозволяє не лише знайти найкращий з можливих варіантів співвідношення об'єму виробництва, витрат і прибутку, але й здійснювати



контроль їх реалізації. Опираючись на цю модель був запропонований алгоритм прогнозування зміни показників під впливом зміни зовнішніх факторів, який побудовано на засадах економіко-математичного моделювання і на основі якого керівник підприємства може отримати інформацію про наслідки зміни зовнішніх факторів і прийняти те чи інше альтернативне управлінське рішення.

## **Висновки**

На основі розглянутих вище теоретичних аспектів концепції контролінгу можна зробити такі висновки:

1. Контролінг – ефективне явище в теорії і практиці сучасного управління, що виникло на стику економічного аналізу, планування, управлінського обліку, контролю й менеджменту. До тепер не було створено однозначного визначення поняттю «контролінг», але на практиці ніхто не заперечує, що це дієва концепція управління, породжена практикою сучасного менеджменту. Слово контролінг походить від англійського *to control* – контролювати, управляти, яке, у свою чергу, є похідним від французького слова, що означає «реєстр, список перевірки».

2. Оновлення усіх сфер життя українського суспільства, становлення нових форм господарювання потребують докорінного перегляду методів управління економікою. Для того, щоб підприємство мало можливість досягти високих успіхів і визнання на ринку, необхідно впроваджувати у практику найбільш прогресивні методи робіт. До числа таких новацій можна віднести практику впровадження контролінгового механізму, що забезпечує більш ефективне управління підприємством у цілях довгострокового існування його на ринку, і представляє собою інструмент управління досягненням високих кінцевих результатів діяльності підприємства.

3. При функціонуванні контролінгового механізму в системі управління підприємство ділиться не на окремі ланки, що виконують ті чи інші функції, а на центри фінансового обліку. Така деталізація дозволяє максимально об'єктивно діагностувати стан підприємства.



4. Відповідно до розділення цілей підприємства, система контролінгу включає у себе дві підсистеми: стратегічну і оперативну. Сутність стратегічного контролінгу полягає у забезпеченні життєздатності підприємства, його орієнтації на потенціал успіху, який можна охарактеризувати як шанси або ризик. Сутність оперативного контролінгу полягає у формуванні засобів і методів ефективного управління поточними цілями підприємства, які можуть бути визначені як прибутковість або ліквідність.

5. На українських підприємствах існують такі проблеми організації управління, що є підставами для впровадження контролінгу:

- низька оперативність інформації і, як наслідок, розтягнутість у часі планування на підприємстві;

- процес планування на підприємствах починається з виробництва, а не зі збуту продукції, відповідно, при плануванні використовується собівартість виробленої, а не реалізованої продукції;

- відсутність розділення між управлінням прибутком і управлінням грошовими коштами;

- низька культура аналізу досягнення цілей, отримання прибутку часто є єдиною цілю підприємства.

6. В сучасних умовах формування ринкових відносин формування на українських підприємствах такого важливого механізму, як система управління на базі впровадження механізму контролінгу може бути успішно здійснено при виконанні наступних умов:

- всебічного дослідження розуміння поняття «контролінг», виокремлення основних його цілей, задач, інструментів в цілому і для конкретної організації;

- адаптації міжнародних стандартів контролінга до національної специфіки управління;

- специфічному характері організації процесу впровадження контролінгового механізму, направленому на зміну внутрішнього середовища підприємства;

- цільового характеру впровадження системи, її спрямованість на всі ланки



управління;

- формування і забезпечення функціонування такої обліково-аналітичної системи, яка шляхом синтезу обліку, аналізу, планування та контролю забезпечувала б на постійні основі і з мінімальними затратами трудових, фінансових та матеріальних ресурсів досягнення головної цілі суб'єкта господарювання.

7. Для ефективного функціонування система контролінгу повинна бути націлена на своєчасне виявлення і використання нових резервів, а також на прийняття кваліфікованих управлінських рішень для попередження чи подолання кризових ситуацій. Контролінговий механізм – основна ланка в системі інтеграції управлінських рішень і аналітичного апарату підприємства, тому його впровадження буде сприяти підвищенню якості управлінських рішень та досягненню мети діяльності підприємства.

8. Для підвищення конкурентоспроможності українських підприємств у період переходу до ринкових відносин в умовах невизначеності і мінливості політичних, економічних і соціальних факторів важливим є пошук нових підходів та методів управління ресурсами з одночасним удосконаленням інформаційного забезпечення топ-менеджменту окремого підприємства.

9. Контролінг у найбільшому ступені відповідає потребам і вимогам сучасного управління підприємством, що пояснюється тим, що концепція контролінгу – це орієнтована на довгострокову перспективу система інформаційно-аналітичної і методологічної підтримки менеджменту в процесі планування, контролю, аналізу і прийняття управлінських рішень за всіма функціональними сферами діяльності підприємства, але систему контролінгу неможна ототожнювати з системою управління підприємством, вона може виступати як парадигма управління у швидкозмінному зовнішньому середовищі.

10. У дослідженні було встановлено, що контролінг як ефективна система підтримки своєчасних адекватних управлінських рішень з різних аспектів виробничої діяльності поки ще не став «панацеєю» для українських підприємств, але реалією сьогодення є включення в управління окремих елементів механізму



контролінгу:

- перебудова існуючої організаційної структури по центрам відповідальності;
- розробка бюджетів;
- створення двох- або трьохкаскадної системи розрахунку маржинального прибутку;
- групування витрат за ознакою еластичності відповідно до обсягів виробництва;
- використання принципу беззбитковості у якості орієнтиру для прийняття управлінських рішень.

11. Запропоновано використання розробленого на основі моделі оптимізації прибутку і витрат виробництва, як основи для прийняття управлінських рішень, алгоритм прогнозування зміни показників прибутку, витрат, обсягу виробництва, беззбиткового обсягу продаж тощо під впливом зміни зовнішніх факторів: обсягу продаж, ціни на сировину, матеріали, паливо, енергію тощо, який побудовано на засадах економіко-математичного моделювання і на основі якого керівник підприємства може отримати інформацію про наслідки зміни зовнішніх факторів і прийняти те чи інше альтернативне управлінське рішення.