

УДК 338.24:316.423.2(091)

І.М. Кушнір\*

**ЕВОЛЮЦІЯ КОНЦЕПЦІЙ КОНТРОЛІНГУ: ІСТОРИЧНИЙ НАРИС**

*У статті висвітлюється еволюція концепцій контролінгу, обґрунтовано необхідність впорядкування їх класифікацій за актуалізованими ознаками.*

*В статтє освещается эволюция концепций контроллинга, обоснована необходимость упорядочивания их классификаций по актуализированным признакам.*

*Постановка проблеми.* Розробка і реалізація макроекономічної політики в період трансформації економіки України тісно пов'язані з проблемою створення механізмів обґрунтування державних рішень. Істотний збиток національній економіці здатні нанести погрішності, що допускаються при ухваленні макроекономічних рішень, тому формування механізмів забезпечення аналітичного супроводу рішень, що приймаються органами виконавчої влади, є найважливішою умовою переходу до високих темпів розвитку економіки.

Перед економічною наукою мають бути поставлені завдання всебічного дослідження проблем теорії, методології, організації управління; формування концептуальних основ ефективного державного регулювання національної економіки. З причини відсутності на Україні досить ефективного механізму інформаційно-аналітичного забезпечення рішень, що приймаються органами виконавчої влади, особливої актуальності набуває завдання економічної науки, що полягає в розробці методології обґрунтування державних макроекономічних рішень.

Адміністративна реформа, що активно проводиться в даний час, безпосередньо піднімає питання вибору методів державного регулювання економіки. Однією з передумов оптимальності вибору цих методів є їх адаптація до умов ринку і використання у сфері державного управління ефективних методів, вживаних, зазвичай, в управлінні бізнес-процесами. Контролінг є одним з методів, що підтвердив свою ефективність в бізнесі. Використання контролінгу в державному управлінні може здійснюватися в обмежених масштабах з коректуванням методів, апробованих в управлінні підприємствами.

Світовий досвід свідчить, що підвищенню ефективності управління підприємством сприяє створення служб контролінгу на основі принципів системного підходу. Таким чином, наукова думка впритул підійшла до визнання перспективності

звернення до концепції контролінгу у сфері державного регулювання економіки.

*Аналіз останніх досліджень.* Розробці теоретичних основ і методів організації контролінгу присвячені наукові публікації зарубіжних авторів: А. Дайле, Е. Майєра, Р. Манна, Г. Ортмана, В. Піча, Т. Скоуна, Д. Хана, П. Хорвата, Х. Хунгенберга, Е. Шерма, Х. Штаймана, а також російських вчених: Е. Ананьїна, Ю. Аніскіна, І. Бородушко, Н. Данилочкіної, В. Івашкевича, А. Кармінського, А. Павлової, М. Слуцкіна, Е. Уткіна, С. Фалька та ін. Дослідження цих вчених носять теоретичний характер і можуть бути корисні вітчизняним підприємцям з пізнавальних позицій і можливості здійснення процесів трансформації національної облікової системи.

Серед досліджень, присвячених проблемам адаптації міжнародного досвіду управління і формування вітчизняної школи менеджменту, слід відмітити роботи: С. Голова, В. Гриньової, Л. Балабанової, С. Петренко, М. Пушкаря, І. Стефанюка, Л. Сухаревої та інших.

Вітчизняні та зарубіжні вчені здійснили суттєвий внесок у теоретичні основи контролінгу, проте щодо упорядкування класифікації його концепцій за ознаками досліджувана проблема до теперішнього часу не розглядалася.

*Метою цієї статті є дослідження еволюції концепцій контролінгу в історичному аспекті.*

Нами, на відміну від інших авторів, передбачається обґрунтувати необхідність впорядкування класифікацій концепцій контролінгу за ознаками.

*Виклад основного матеріалу.* Дефініція «контролінг» як наукова категорія виникла в західній економічній науці, з'явилася в 90-і роки в Росії та в кінці ХХ – початку ХХІ ст. в Україні у зв'язку з пошуком механізмів, які здатні забезпечити ефективне функціонування суб'єктів національної економіки в умовах ринку.

Розвиток теорії і практики контролінгу здійснювався поступово, проходячи ряд етапів.

\* Кушнір І.М. – ст. викладач кафедри економіки та підприємництва Донецького інституту МАУП, м. Донецьк.

Дитгер Хан указував: «...витоки контролінгу лежать у області державного управління й уходять своїм корінням в Середні століття. Вже в XVст. при дворі англійського короля існувала посада з назвою “Countrollour”, в задачі которого входили документування і контроль грошових і товарних потоків. У сучасному значенні слово «контролінг» як характеристика області задач на підприємстві стало використовуватися в США з кінця XV ст. Проте широкий розвиток контролінгу почався тільки з 20-х років XX ст. До Великої депресії слово «контроллер» на підприємствах залишалося невідомим. Основною причиною появи поняття контролінгу в економічній літературі називають, перш за все, промислове зростання в США в кінці XIX – початку XX ст., яке викликало ускладнення процесів планування і появу нових підходів до планування на підприємстві. Безпрецедентне зростання розмірів окремих підприємств і складності виробництва спричинили за собою власне необхідність поліпшення методів управління» [1, с. 108].

У зарубіжній практиці контролінг як концепція управління послужила відповіддю на зміни зовнішніх і внутрішніх умов функціонування організацій. Однією з головних причин виникнення і впровадження концепції контролінгу стала необхідність в системній інтеграції різних аспектів управління бізнес-процесами в організаційній системі.

На думку Д.Хана, якщо під концепцією в загальному значенні розуміти чітко окреслене принципове уявлення про даний об'єкт, то концепцію контролінгу можна визначити як сукупність цілей, задач, інструментів, суб'єктів і організаційних структур [1, с. 108].

В рамках німецької теорії контролінгу існують різні школи і підходи. А.Шмідт виділяє три групи концепцій контролінгу, які пов'язані з його функціональним обґрунтуванням і інституційним уявленням: концепції, орієнтовані на бухгалтерський облік, інформацію і координацію [2].

Ці концепції з'явилися у різний час: першими виникли концепції, орієнтовані на систему обліку (у 1930-і роки). Концепції, орієнтовані на управлінську інформаційну систему, стали популярні в 1970-1980-х роках, що співпадає за часом з бурхливим розвитком комп'ютерних технологій і комунікацій. Концепції, орієнтовані на систему управління, безпосередньо пов'язані з розвитком проектного менеджменту, появою нових організаційних структур.

Про концепції з орієнтацією на облік можна говорити в тих випадках, коли переслідуються інформаційні цілі, які можуть бути реалізовані в першу чергу за допомогою даних бухгалтерського

обліку. Увага при цьому концентрується на показниках успіху в грошовому виразі. Йдеться, перш за все, про забезпечення прибутку всієї організації, не дивлячись на відмінності в цілях господарських областей і окремих співробітників. Цей підхід може бути охарактеризований як орієнтований на прибуток або обмежено орієнтований на інформацію, оскільки ґрунтується на даних бухгалтерського обліку.

Контролінг, який базується на обліку, охоплює релевантні стану справ дані в грошовому виразі. Ця кількісність задається переважно в оперативних зв'язках. Тому контролінг з даної точки зору відноситься, перш за все, до оперативного рівня і лише частково – до стратегічного, коли мова заходить про потенціал успіху.

На думку Д. Шнайдера, задачі контролінгу по координації в значенні загальної координації управління повинні бути обмежені. З одного боку, функція контролінгу повинна зводитися до розробки і координації окремих планів організації і зведення їх в єдиний план, а з іншого – до внутрішнього виробничого обліку, який служить для контролю за реалізацією планів і поставляє початкову інформацію для планування [3]. Рекомендоване Д. Шнайдером обмеження функцій контролінгу, коли на перше місце ставиться комплекс задач по плануванню з інтегрованою системою планово-контрольних розрахунків на базі інформації внутрішнього виробничого обліку, обмежень чисто грошовими показниками представляється нам дуже вузьким підходом.

Ширшу перспективу відкривають концепції з орієнтацією на інформацію. Вони виходять за рамки підходу, орієнтованого на бухгалтерський облік, і охоплюють всю цільову систему організації, включаючи не тільки грошові величини. Це розширює релевантну базу контролінгу. Разом з бухгалтерською використовується кількісна і якісна інформація, причому її джерелом є безпосередньо господарські області організації. Головна задача контролінгу тут бачиться в координації отримання і підготовки інформації з потребами в ній.

Т. Райхманн указує на важливість підтримки управління і вважає основною задачею контролінгу забезпечення керівництва організації інформацією для прийняття рішень. Т. Райхманн також надає особливу увагу орієнтації контролінгу на результат (з урахуванням забезпечення ліквідності) і бачить основну задачу контролінгу в зборі і обробці інформації в процесі розробки, координації і контролю за виконанням планів організації [4].

Д. Хан, Х. Хунгенберг визначають головну

задачу контролінгу як «інформаційне забезпечення орієнтованих на результат процесів планування, регулювання і контролю (моніторингу) на підприємстві, виконання функцій інтеграції, системної організації і координації» [5, с. 219].

На думку О. Попченко, дана група концепцій має недолік — якщо вся область інформаційного господарства стає функцією контролінгу, то її включення в загальнофірмове поле дії набуває невизначеного, розмитого характеру, оскільки інформаційні потреби вищестоящих інстанцій дуже багатоаспектні і слабо специфіковані [6, с. 10].

Концепції з орієнтацією на координацію базуються на відмінностях між системою управління і системою виконання. Первинна координація виконання управлінських рішень є задачею самої системи управління. Вторинна координація усередині управлінської системи, розбиваної на ряд підсистем, відноситься до контролінгу. Відносно об'єму його координаційної задачі розрізняються дві групи концепцій — з орієнтацією на планування і контроль і орієнтацією на управлінську систему в цілому.

Концепції, орієнтовані на планування і контроль, націлені на координацію планування, контролю і інформаційного забезпечення, але характеризуються більш широким спектром задач, ніж підходи з інформаційною орієнтацією.

Основоположник і головний представник цього напрямку П. Хорват звертає увагу, що «часто абсолютно помилково контролінг ототожнюється з контролем. Проте контролінг — це набагато більше, це — комплексна міжфункціональна концепція управління, метою якої є координація систем планування, контролю і інформаційного забезпечення. З погляду системи управління контролінг є центральною задачею менеджменту» [7, с. 17]. Під системоутвореною координацією П. Хорват розуміє створення системних і процесних структур, які сприяють узгодженню задач. Системозв'язуючу координацію він трактує як координаційну діяльність, здійснювану в рамках заданої системної структури для вирішення проблем і полягаючу в збереженні і адаптації інформаційних зв'язків між підсистемами. П. Хорват ставить основною задачею мету досягнення фінансового результату організації і інтерпретує контролінг як орієнтовану на результат функцію підтримки керівництва. За П. Хорватом, контролінг виконує функції інтеграції і координування процесу планування в організації, а також інформаційного забезпечення цього процесу [8, с. 102].

Необхідність розширення меж координаційної задачі контролінгу обумовлена тим,

що виникнення координаційних проблем можливе як усередині всіх, так і між всіма підсистемами управлінської системи, що спричинило появу концепції, орієнтованої на загальноуправлінську систему.

Представник цієї концепції Х. Кюппер визначає функцію контролінгу як «координацію системи менеджменту в цілому з метою забезпечення дій, направлених на цільове управління» [9]. На думку Х. Кюппера, функція контролінгу полягає в координації всієї управлінської системи для забезпечення цілеспрямованого керівництва організацією. Контролінг, виконуючи координуючу функцію, сприяє досягненню системи цілей організації. Х. Кюппер відзначає, що при такій широкій інтерпретації контролінгу існує небезпека того, що його задачі стають всеосяжними і не можуть бути безпроблемно визначені від задач інших підсистем управління.

Ю. Вебер, як і Х. Кюппер, звертає увагу на те, що контролінг не пов'язаний з процесом постановки цілей і дає таке трактування дефініції контролінгу: «Це певна функція усередині системи управління такого підприємства, яке координує систему виконання переважно за допомогою планів. Виконувана контролінгом функція — координація. Вона охоплює структури всіх управлінських підсистем, всі процеси узгодження між ними, а також координацію усередині самих підсистем» [10]. На думку Ю. Вебера, контролінг є елементом управління соціальною системою, виконуючи свою головну функцію підтримки керівництва в процесі рішення ним загальної задачі координації системи управління з наголовом, перш за все на задачі планування, контролю і інформування.

У наукових працях учених на пострадянському просторі в теорії контролінгу відсутнє чітке розмежування його концепцій в окремих хронологічних періодах та в окремих школах. Прийнято порівнювати американську і німецьку школи контролінгу. У Німеччині переважає наукове обґрунтування принципів і методів контролінгу, а в США і деяких європейських країнах більша увага надається його інструментам і їх практичному застосуванню в різних ситуаціях. Насправді основні відмінності американської і німецької моделей криються в рівні ухвалення рішень. Німецька модель концентрується на задачах внутрішнього обліку, а американська охоплює також задачі управління фінансами і інформаційні технології. Проте відсутній порівняльний аналіз особливостей української і зарубіжних моделей контролінгу, не розглядається стан контролінгу в інших країнах, крім США та Німеччини.

Виключенням є підхід до класифікації

Л. Малишевою, яка з 1980 г. і до теперішнього часу виділила шість етапів розвитку контролінгу, кожний з яких відрізняється переважанням певної концепції контролінгу:

- управлінський облік (80-і роки);
- управлінська інформаційна система (кінець 80-х років);
- планування і контроль (початок 90-х років);
- координація (90-і роки);
- управління управлінням (кінець 90-х років);
- координація процесу ухвалення рішень (2000-і роки) [11, с. 12].

Запропонований Малишевою принцип класифікації представляє науковий і практичний інтерес, хоча питання про точність хронологічних меж і особливості кожного етапу є дискусійними.

Виконані рядом авторів аналітичні огляди концепцій контролінгу дають в цілому достатньо повну картину основних напрямів наукової думки з цього питання, але, на нашу думку, найбільш послідовна і завершена система теоретичних положень про контролінг міститься в працях І. Бородушко, С. Петренко, М. Слущкіна. Найбільш послідовний виклад авторської моделі концепції контролінгу на промисловому підприємстві міститься в монографії М. Слущкіна [12, с. 191-201].

Розробка концепції контролінгу для різних сфер його застосування – для різних організаційно-правових форм підприємств, у сфері державного управління – могла б з'явитися плідним напрямком розвитку теорії контролінгу. У своїй роботі М. Мордовченков пропонує запровадити методи контролінгу в систему державного управління [13].

Особливості поглядів авторів з інших питань теорії контролінгу залежать від трактування його дефініції і віднесення до певної концепції. Які ж цілі і задачі контролінгу? Найхарактернішими є наступні вислови:

- мета контролінгу витікає з мети організації;
- контролінг направлений на підтримку ухвалення управлінських рішень;
- контролінг вирішує задачу попередження виникнення кризових ситуацій, усунення «вузликів місць» в роботі;
- контролінг вирішує три основні задачі: планування, контроль, регулювання за допомогою планування і ін.

Ці думки дозволяють зробити висновок про те, що уявлення про призначення контролінгу на підприємстві є достатньо різноспрямованими.

У методології контролінгу існують різні підходи до визначення його функцій [5, с. 19]. Ми розширили та упорядкували їх (табл. 1).

Таблиця 1

### Змістове визначення функцій контролінгу

Концепції контролінгу	Основна функція контролінгу	Автори
1	2	3
Концепції, орієнтовані на бухгалтерський облік	Створення на базі внутрішнього виробничого обліку інформаційної системи підтримки управлінських рішень, пов'язаних з плануванням і контролем діяльності організації	Д. Шнайдер Ю. Яковлев
Концепції, орієнтовані на інформацію	Інформаційне забезпечення орієнтоване на результат управління організацією	Т. Райхман Д. Хан І. Коленський М.Лукашевич М.Пущенко В. Старих О. Тихоненкова С. Петренко
Концепції, орієнтовані на координацію з акцентом на планування та контроль	Координація підсистем планування, контролю і інформаційного забезпечення для узгодження задач шляхом адаптації інформаційних зв'язків між підсистемами	П. Хорват О. Кармінський М. Оленев О. Примак С. Фалько
Концепції, орієнтовані на координацію з акцентом на управлінську систему в цілому	Координація всієї управлінської системи (управління управлінням) для досягнення цілей підприємства	Х. Кюппер Й. Вебер А. Цюнд О. Ананькіна С. Данилочкін Н. Данилочкіна Г. Шепітко О. Благодарний

Дані таблиці 1 указують на те, що змістовне визначення функцій контролінгу залежить від того, якої концепції дотримується автор даного визначення.

*Висновки.* Нами, на відміну від інших авторів, пропонується систематизувати класифікацію концепцій контролінгу та виділити такі класифікаційні ознаки:

перша ознака—замасштабованість функціонування економіки;

друга ознака — за хронологією;

третья ознака — за орієнтацією.

На нашу думку, за першою класифікаційною ознакою треба виділяти макро— та мікрорівні економіки. До другої класифікаційної ознаки слід віднести поетапну класифікацію концепцій контролінгу, запропоновану Малишевою, з виділенням в ній 6-ти етапів. До третьої ознаки вищенаведеної класифікації віднести всі концепції, які мають певну орієнтацію, тобто концепції, орієнтовані на: бухгалтерський облік; інформацію; планування та контроль; координацію з акцентом на управлінську систему в цілому.

#### Література

1. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем / Под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с.
2. Schmidt A. Das Controlling als Instrument zur Koordination der Unternehmungsführung. — Frankfurt, 1986.
3. Schneider D. Kontrolle, Controlling und Unternehmungsführung. — Wiesbaden, 1992.
4. Reichmann Th. Controlling mit Kennzahlen. — Muenchen, 1990.
5. Хан Д., Хунгенберг Х. ПиК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 928 с.
6. Попченко Е.Л., Ермасова Н.Б. Бизнес-контролинг. — М.: Альфа-Пресс, 2006. — 288 с.
7. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horváth & Partners; пер. с нем. — 2-е изд. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. — 269 с. — (Серия «Модели менеджмента ведущих корпораций»).
8. Пич Г., Шерм Э. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки // Проблемы теории и практики управления. — 2001. — № 3. — С. 102-105.
9. Kupper H.-U., Weber J., Zund A. Zum Verstandnis und Selbstverstandnis des Controlling. Thesen zur Konsensbildung. — Muenchen, 1990.
10. Weber J. Einführung in das Controlling. — Stuttgart, 1992.
11. Мальшева Л.А. Какой контролинг нужен предприятиям? // Директор ИС. — 2002. — № 7-8.
12. Слуцкий М.Л. Контролинг как система повышения эффективности управления промышленным предприятием. — СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2004. — 259 с.
13. Мордовченков Н.В. Методология исследования комплексных проблем региональной инфраструктуры в условиях глобализации экономики и финансов (теория, концепция, парадигма). — Н. Новгород, 2003. — 359 с.