

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ

Здійснено огляд мети, цілей, функцій, завдань та предмету системи контролінгу. Доведено, що контролінг є повноцінною цілісною складною системою

Постановка проблеми. В умовах сьогодення на науковій ниві спостерігається неабиякий інтерес вітчизняних бухгалтерів та економістів до контролінгу. Якщо чітко визначити період становлення нової концепції управління в Україні та прояву інтересу до контролінгу, то він розпочався з переходом від централізованої планової економіки до соціально-орієнтованої. Перша публікація Івашкевича В.Б. "Контроллинг: сущность и значение" в журналі Бухгалтерський облік № 7. – 1991 р. Від того часу вже пройшло 18 років. За цей період в Україні було захищено 20 дисертацій на здобуття ступеню кандидата та доктора наук, написана значна кількість наукових праць. Однак, незважаючи на цей вагомий доробок, ми зіштовхуємось з рядом невирішених питань. Під час аналізу літературних джерел нами було встановлено, що авторами виокремлюються відмінні підходи до місця контролінгу в управлінні підприємством, досить часто проводиться ототожнення контролінгу з контролем, управлінським обліком, деякі з них стверджують, що контролінг – це міжфункціональна концепція управління, функціональний блок фінансового менеджменту, комплексна система управління.

Наприклад, В.Ф. Максимова, зазначає, що "контролінг потерпає від фетишизування, оскільки йому приписують основні функції управління – від планування, організації, стимулювання, контролю регулювання, аналізу до самих лише функцій планування і контролю чи координації системи менеджменту" [24, с.12]. Проблема набуває особливої актуальності ще й у зв'язку з перенесенням в нашу дійсність запозичених західних концепцій, що мають безпосереднє відношення до проблеми контролю. Стратегічний контроль, антикризовий, фінансовий, зовнішньоекономічний, корпоративний, бухгалтерський контроль, контролінг є альтернативами класичній системі контролю і претендують на власну теорію і методологію. Вчені-економісти відзначають цілковиту безпідставність подібних заяв.

Як зазначає П. Хорват, "сьогодні контролінг є функцією управління, без якої неможливо уявити роботу жодної сучасної компанії. Однак в теорії та практиці існують різні підходи щодо поняття "контролінг". Зазвичай його випадково ототожнюють з контролем. Але контролінг – це набагато ширше ніж поняття контроль, це комплексна міжфункціональна концепція управління, ціллю якої є координація системи планування контролю і інформаційного забезпечення" [45, с. 17].

В свою чергу О.О. Терещенко відмічає, що "контролінг був сконцентрований переважно на фінансових питаннях (фінансовий контролінг) і розглядався виключно як функціональний блок фінансового менеджменту. З часом сфера компетенції контроллера поступово поширювалась на маркетинг, постачання та виробництво" [42].

На думку П.Н. Денчука та В.М. Рожелюка концепції контролінгу розвинуті і поглиблені основи управлінського обліку. Контролінг створює найбільш досконалу інформаційно-аналітичну базу стратегічно орієнтованого управління підприємством і, що важливо, не заперечує значення управлінського обліку.

Проаналізувавши праці бачимо, що дійсно до цього часу продовжують точитися дискусії стосовно місця системи контролінгу в управлінні підприємством, ототожнення його з подібними за звучанням, змістом і завданнями функціями управління на підприємстві, такими, як управлінський облік та контроль. Можна виділити ще одну проблему – заперечення окремими науковцями існування контролінгу як відокремленої наукової дисципліни. Вони наполягають на тому, що контролінг не має чітко визначених завдань, функцій, повноти наукових понять та чітко встановленого предмета науки та її методів.

Завданням даної статті є дослідження завдань, функцій, предмету, об'єкту контролінгу та мети, яка ставиться перед ним. Вважаємо, що визначення основних елементів системи дасть можливість чітко сформулювати місце контролінгу в системі управління підприємством.

Аналіз сучасних досліджень і публікацій. Питання щодо розвитку та місця контролінгу в системі управління підприємства відображаються в працях багатьох вітчизняних дослідників та вчених, а саме С.Ф. Голова, О.І. Головіна, Г.П. Мізерної, С.Н. Петренко, М.С. Пушкаря, В.П. Савчука, Л.А. Сухаревої, О.О. Терещенко, Г.Ф. Шелітко та ін.

Викладення основного матеріалу дослідження. Класики вітчизняної економічної науки наголошують на тому, що підсистеми контролінгу є та були властивими як сучасному управлінню, так і управлінню за радянські часи. Мова не йде про ті самі функції та підсистеми системи управління, які притаманні системі контролінгу, мова йде про нові вимоги до забезпечення інформаційної підтримки підприємства.

Частіше за все контролінг ототожнюють частково або повністю з управлінським обліком. На думку російського професора С.Г. Фалько [44, с. 15], ні з одним визначенням контролінгу не можна повною мірою погодитися. В системі контролінгу є місце і управлінському обліку, і контролю, і аудиту і програмно-цільовому плануванню, але це ще далеко не всі базові принципи, інструменти і методи контролінгу. Контролінг базується на наукових досягненнях різних дисциплін: економічної теорії, аналізу господарської діяльності, бухгалтерського обліку, планування, менеджменту, кібернетики, соціології. Адаже, на думку І.Б. Стефанюка [39, с. 149], не існує готових рішень для всіх проблем, з якими може зіштовхнутися підприємство. Реальні економічні проблеми завжди нестандартні й заплутані, а часу і вихідної інформації для їхнього розв'язання зазвичай недостатньо. Тому треба навчитися сміливо комбінувати різні підходи, застосовувати весь накопичений багаж знань для пошуку творчих рішень в умовах невизначеності й неповної інформації.

Підсистеми системи управління на сьогоднішній день повинні тісно співпрацювати між собою для єдиної мети. Недарма складну систему слід розглядати і як єдине ціле, і окремо за її складовими. А.В. Катренко [19] визначив, що формулювання вимог до системи досягається шляхом визначення основних положень, або принципів системного підходу, які є досить загальними твердженнями, що узагальнюють досвід роботи людини зі складними системами. Серед 9 принципів, які виокремлює автор на першому місці є принцип остаточної (єдиної, генеральної, глобальної) мети. Зміст даного принципу полягає в тому, що в системі всі зусилля повинні спрямовуватись на досягнення глобальної мети підприємства. Будь-які зміни, впровадження та удосконалення повинні бути проаналізовані та оцінені виходячи з того, чи сприяють вони досягненню остаточної мети.

Варто розглянути поняття "мета", оскільки вона відображає призначення системи – це одна з найскладніших категорій. Вона, тією чи іншою мірою, присутня у свідомості людини, яка здійснює довільний вид діяльності, і переноситься нею на природні та штучні системи. Пізнання мети допомагає зрозуміти сутність систем, що досліджується, і власне тому інтерес до змісту цього поняття безперервно зростає. В багатьох літературних джерелах зустрічаємо вираз "метою контролінгу", саме в цьому випадку слід пам'ятати, що мета формується у свідомості людини, тому вона не є притаманною ознакою не живого. Мету кожної системи визначає суб'єкт, і завдяки сформованій меті відображається призначення даної системи, яка може розвиватись в часі. Кожна мета конкретизується за допомогою цілей. А.В. Катренко [19, с. 39] поділяє цілі на тактичні (бажані результати, досягнення яких відбувається за визначений і порівняно короткий період

часу); макроцілі (досягаються за довший час і вимагають для цього досягнення хоча б однієї тактичної цілі); ідеали (такі цілі, які ніколи не досягаються, але до яких система постійно наближається, реалізуючи деякі тактичні та макроцілі).

На основі джерел бібліотечного фонду ЖБНШ було визначено основні цілі та мету контролінгу, які описані в працях дослідників. В результаті проведеного аналізу нами було отримано наступні результати (рис. 1).

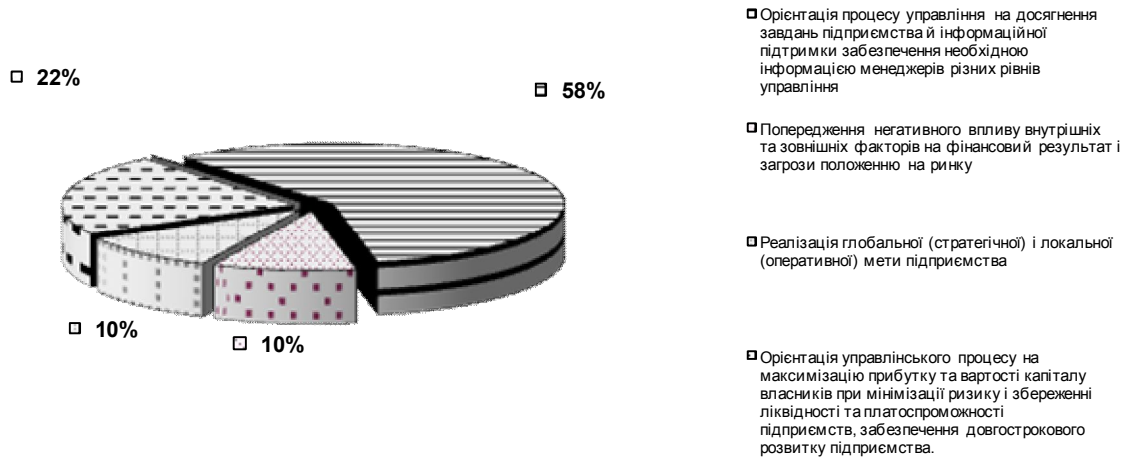


Рис. 1. Результати аналізу визначень мети контролінгу

Більшість авторів, а це 58% зазначають, що метою контролінгу є орієнтація процесу управління на досягнення завдань підприємства й інформаційної підтримки. Ми вважаємо, що на достовірній, релевантній, корисній, повній, зрозумілій, регулярній інформації ґрунтується прийняття вірних управлінських рішень та досягається максимальний ефект, а також відбувається наближення до мети підприємства, тому погоджуємось з більшістю авторів. Кожна система створюється з певною метою, для досягнення іншої мети. Мета системи контролінгу є підпорядкована загальній меті більшості підприємств – отримання максимального прибутку. Із-за відсутності тісного взаємозв'язку між підсистемами системи управління не відомо, яка додаткова інформація

необхідна. Як зазначалось вище, мету конкретизують цілі, але іноді особисті цілі керівника не співпадають з цілями підприємства. В такому випадку особисті цілі керівника є тактичними, а цілі підприємства – це макроцілі. Нерідко в літературі їх визначено як оперативні та стратегічні. У сучасних умовах українські та зарубіжні підприємства переслідують різні цілі, серед яких можна виділити такі: утвердження на внутрішньому і зовнішньому ринках; підвищення гнучкості; виживання підприємства та запобігання кризових ситуацій; створення ефективної системи управління для прийняття своєчасних та результативних рішень; досягнення найкращих результатів у різних видах діяльності та інші. Автори розглядають різні цілі системи контролінгу (табл. 1).

Таблиця 1. Тактичні та макроцілі системи контролінгу

№ з/п	ПІБ автора	Тактичні цілі						Макроцілі	
		Досягнення відповідного рівня прибутку, рентабельності чи виробничих цільових показників при даному рівні ліквідності	Орієнтація управлінського процесу на досягнення всіх цілей, які стоять перед підприємством	Розробка з використанням методів направлених на досягнення цільового значення прибутку по компанії в цілому. Сервісна підтримка менеджменту	Створити на підприємстві ефективної системи прийняття, реалізації контролю і аналізу управлінських рішень	Створити систему своєчасного забезпечення менеджменту компанії повною достовірною інформацією необхідною для прийняття оптимальних управлінських рішень	Підвищення ефективності функціонування підприємства	Втримати якомога довше зайняті позиції і розробити варіанти подальшого розвитку	
1.	Одегов Ю.Г. [29]	-	+	-	-	-	-	-	
2.	Кармінський Н.И. [18]	+	-	-	-	-	-	-	
3.	Ананькіна Е.А., Данилочкін С.В., Данилочкіна Н.Г. [9]	-	+	-	-	-	-	-	
4.	Хорват П. [45]	-	-	+	-	-	-	-	
5.	Коваленко Е.В. [20]	-	+	-	-	-	-	-	
6.	Попова Л.В., Ісакова Р.Е., Головіна Т.А. [33]	-	+	-	-	-	-	-	
7.	Сафаров А. [38]	-	-	-	-	+	-	-	
8.	Попова Л.В., Головіна Т.А., Маслова І.А. [34]	-	+	-	-	-	-	-	
9.	Головіна О.І. [4]	-	-	-	-	-	+	-	
10.	Лантух Е.В., Тютюнник Т.В. [22]	-	-	-	+	-	-	-	
11.	Костырко Л.А. [21]	-	-	-	-	+	-	-	

Більшість авторів вважають, що основною ціллю контролінгу є орієнтація управлінського процесу на досягнення всіх цілей, які стоять перед підприємством. Хан Д. стверджував, що ціль контролінгу є похідною від цілей підприємства. Вища ціль полягає у збереженні й успішному подальшому розвитку підприємства. Контролінг сприяє досягненню головної вартісної (монетарної) цілі підприємства – оптимізації фінансового результату через максимізацію прибутку і цінності капіталу за гарантованої ліквідності. Тому саме ця оптимізація може розглядатися як головна ціль контролінгу [12, с. 69].

Ціль це запрограмований результат (бажана подія або певна їх величина), який повинен бути досягнутий за допомогою відповідних дій. Взагалі процес формування цілі починається з аналізу стану керованої системи, виявлення тенденцій її розвитку і бажаного стану в майбутньому. Намічену ціль порівнюють і погоджують з цілями інших систем у вертикальному і горизонтальному плані. При цьому встановлюють наскільки дана ціль відповідає досягненню цілі вищого порядку і чи стикнується вона з цілями інших структурних підрозділів того ж рівня [2, с. 120].

Система контролінгу є багатоцільовою системою спрямованою на розв'язання багатьох завдань. Мету контролінгу можна розглядати не тільки з позиції елементів, але й з позиції визначених завдань. Завдання контролінгу поділяють за часовою ознакою. Крім того вирізняють завдання контролінгу в залежності від виду. Однак більшість авторів не розмежовують та не виокремлюють завдання відповідно до їх виду. У вітчизняній літературі відсутнє єдине розуміння поняття "контролінг", тому розходяться також думки авторів

щодо завдань контролінгу. Значний інтерес представляють запропоновані в праці "Планування і контролінг" Д. Ханом та Г. Хунбергом завдання контролінгу. Крім завдань контролінгу вони визначають і інструменти контролінгу. Інструмент (від лат. instrumentum – знаряддя) – засіб, спосіб, що застосовується для досягнення чого-небудь [30, с. 204].

Завдання контролінгу та їх інструменти за Д. Ханом та Г. Хунбергом:

1) аналіз і програмування (бенчмаркінг, система раннього попередження, розробка сценаріїв);

2) планування проектів та продукції (техніка сіткового планування, вартісний аналіз, аналіз витрат і доходів, калькуляція проектів, і продукції, розрахунок ефективності);

3) планування функціональних областей діяльності (аналіз накладних витрат, бюджетування, аналіз витрат і вигід, калькуляція, облік витрат в місцях їх виникнення, інвестиційні розрахунки (розрахунок ефективності));

4) планування виробничої програми з планування (аналіз точки беззбитковості, аналіз витрат і вигід, інвестиційні розрахунки (розрахунок ефективності), поступовий розрахунок сум покриття, імітаційне моделювання, лінійне програмування) [16, с. 42].

В основному завдання, які представлені Д. Ханом та Г. Хунбергом, спрямовані на відділ планування. Дана класифікація здійснена за часовою ознакою. Нами було проведено аналіз завдань контролінгу за даними літературних джерел ЖБНШ, з 29 авторів, які виокремлюють завдання контролінгу, 26 є представниками України та Росії, а 3 зарубіжні (табл. 2).

Таблиця 2. Завдання системи контролінгу за різними авторами

№ з/п	ПІБ Автора	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
2.	Пальцева С.Ф. [35]	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
3.	Олійник І.В. [31]	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4.	Євдокимович В.В. [14]	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5.	Лантух Е.В., Тютюнник Т.В. [22]	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6.	Давидович І.Є. [7]	-	+	0	-	+	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
7.	Гушко С. [5]	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8.	Мізерна Г.П. [28]	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9.	Головіна О.І. [4]	+	+	+	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-
10.	Виговська Н.Г. [3]	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+
11.	Штрайт Б. [50]	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
12.	Ільїна С.Б., Журба Т.С. [17]	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	+	-	+	+	-	-
13.	Шелітко Г.Ф. [49]	-	+	+	-	-	+	+	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-
14.	Яковлев Ю.П. [51]	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
15.	Одегов Ю.Г., Никонова Т.В. [29]	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
16.	Карминський А.М. [18]	-	+	+	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
17.	Пушкар М.С. [32]	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
18.	Данилової Н.Г. [9]	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
19.	Дайле А. [8]	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
20.	Хорват П. [45]	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
21.	Сафаров А. [38]	-	+	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
22.	Ярошук С. [52]	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
23.	Полятник С. [36]	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-
24.	Хан Дитгер/Хунгенберг Харальд [11]	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
25.	Попова Л.В. [33]	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-
26.	Ткаченко І.П. [43]	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
27.	Давидович І.Є. [7]	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-
28.	Костырко Л.А. [21]	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

1. Залучення структурних підрозділів організації для вирішення стратегії;
2. Розробка рекомендацій для прийняття управлінських рішень, інформаційна підтримка управління;
3. Створення інформаційної системи для ефективного функціонування обліку, планування та контролю;
4. Оптимізації фінансового результату через максимізацію прибутку;
5. Розробка системи спостереження та критеріїв для оцінки ефективності діяльності;
6. Аналіз методики планування, змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі, причин відхилень від плану;
7. Створення спеціальної системи спостереження (маркетинг, моніторинг змін у зовнішньому середовищі);
8. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства тенденцій розвитку підприємства;
9. Управління прибутком та витратами підприємства;
10. Контроль за виробництвом та використанням ресурсів підприємства (фінансових, трудових, матеріальних і ін.);
11. Контроль порівняння заданих і фактичних показників;
12. Контроль за виконанням бюджету;
13. Мотивація персоналу щодо виконання поставлених перед ними задач;
14. Координація управлінської діяльності для досягнення основної мети підприємства;
15. Координація процесу планування і бюджетування;
16. Координація і контроль виробничих і фінансових аспектів діяльності підприємства;
17. Координація мети різних рівнів управління для досягнення загальної мети підприємства;
18. Вдосконалення та коригування процесу планування (оперативного, стратегічного, інвестиційного);
19. Управління (проведення заходів щодо підготовки, коректування стратегії і задач);
20. Прогнозування у ціноутворенні.

Розглянувши завдання контролінгу погоджусь з думкою проф. М.Г. Чумаченка, що автори праць з контролінгу у ФРН та з контролерства в США розглядають контролінг як систему управління підприємством, яка забезпечує визначення цілей та стратегії управління, стратегічне та оперативне планування, облік і контроль результатів діяльності та прийняття відповідних управлінських рішень. Натомість, автори праць з контролінгу в Україні та Росії розглядають його як інформаційну приставку відділу контролінгу для збору інформації у відділах та підрозділах підприємства, її обробку та представлення вищому керівництву підприємства [47, с. 6]. Як видно з табл. 2, то основним завданням системи контролінгу вважають більшість російських та українських авторів розробку рекомендацій для прийняття управлінських рішень та інформаційну підтримку управління.

Таблиця 3. Функції системи контролінгу за різними авторами

№ з/п	Функції контролінгу	ПІБ авторів
1.	Інформаційна і консультативна (забезпечення прийняття управлінських рішень. Збір і систематизація інформації, структуризація інформаційної системи, економічність функціонування інформаційної системи)	Іванієнко В.В., Грузд М.В. [15], Матвиенко Г.Л. [23], Лантух Е.В., Тютюнник Т.В. [22], Сторожук О.В. [40], Гушко С. [5], Самофалов С.П. [37], Головіна О.І. [4], Штрайт Б. [50], Яковлев Ю.П. [51], Карминський А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г. [18], Сухарева Л.А., Петренко С.Н. [41], Данилочкина Н.Г. [9], Попова Л.В., Исакова Р.Е., Головіна Т.А. [33], Агапцов С.А., Мордвинцева А.И., Формин П.А., Шаховская Л.С. [1], Хан Дитгер / Хунгенберг Харальд [11]
2.	Координація системи планування і контролю та направлення діяльності служби підприємства на досягнення оперативних та стратегічних цілей	Іванієнко В.В., Грузд М.В. [15], Коваленко Е.В. [20], Матвиенко Г.Л. [23], Лантух Е.В., Тютюнник Т.В. [22], Сторожук О.В. [40], Самофалов С.П. [37], Яковлев Ю.П. [51], Данилочкина Н.Г. [9], Мовчан В.В. [25], Агапцов С.А., Мордвинцева А.И., Формин П.А., Шаховская Л.С. [1]
3.	Контроль (розробка і ведення внутрішнього контролю та обліку, розробка методів оцінки діяльності організації, інструментарію)	Матвиенко Г.Л. [23], Сторожук О.В. [40], Головіна О.І. [4], Штрайт Б. [50], Карминський А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г. [18], Сухарева Л.А., Петренко С.Н. [41], Попова Л.В., Исакова Р.Е., Головіна Т.А. [33]
4.	Облік: збір і обробка інформації, розробка і ведення системи внутрішнього обліку уніфікація методів і критеріїв оцінки діяльності організації і її підрозділів допустимих границь відхилень від заданих параметри	Карминський А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г. [18], Сухарева Л.А., Петренко С.Н. [41], Пушкар М.С. [32]
5.	Аналіз планових і фактичних величин, виявлення та виправлення відхилень від запланованих показників аналіз потенціалу, можливостей підприємства та тенденцій розвитку	Матвиенко Г.Л. [23], Головіна О.І. [4], Сухарева Л.А., Петренко С.Н. [41], Пушкар М.С. [32],
6.	Планування, координація довгострокових і короткострокових планів, стратегічне та оперативне планування	Сторожук О.В. [40], Гушко С. [5], Головіна О.І. [4], Штрайт Б. [50], Карминський А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г. [18], Сухарева Л.А., Петренко С.Н. [41], Пушкар М.С. [32]
7.	Управління та організація (ефективність менеджменту, розрахунок ефективності вкладених грошових коштів, адаптація організаційної структури до зовнішнім змінам консультування і обслуговування процесу ухвалення рішень і об'єднуючі в собі процес планування, забезпечення раціональності управлінського процесу, розробка методології прийняття рішень і їх координація	Матвиенко Г.Л. [23], Лантух Е.В., Тютюнник Т.В. [22], Давидович І.Е. [7], Самофалов С.П. [37], Штрайт Б. [50], Яковлев Ю.П. [51], Карминський А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г. [18]

Отже, як видно із табл. 3 підходи дослідників стосовно визначення функцій контролінгу є різними. Найбільше авторів виділяє таку функцію контролінгу, як інформаційна. Також значна кількість авторів в своїх працях виокремлюють такі функції контролінгу як облік, планування, контроль і аналіз. Даний підхід до визначення функцій контролінгу є, на нашу думку, найбільш закономірним, оскільки головним доказом при виділенні комплексу функцій системи контролінгу є мета системи. Тому, виходячи з визначення системи контролінгу, суттю якого є інтеграція окремих елементів функцій управління (обліку, планування, контролю та аналізу), основними функціями є облік, планування, контроль та аналіз. Інформаційна ж функція охоплює всю систему контролінгу, адже саме в наданні необхідної управлінської інформації головне призначення контролінгу. Щодо функції координації, то вона притаманна системі контролінг, вона займає одне з перших та основних місць, це функція управління, яка гарантує безперервність дій. Її метою є досягнення узгодженості в роботі всіх ланок організації (підприємства) шляхом встановлення між ними оптимальних зв'язків (комунікацій).

Мета системи контролінгу визначає основні її функції. Порядком формування і сутність функцій контролінгу впливають із ролі самого контролінгу в системі підприємницької діяльності (підприємства). Функція контролінгу полягає у забезпеченні координації різних систем – планування, контролю, інформаційного забезпечення [46, с. 121].

На сьогоднішній день серед науковців, які займаються проблемами контролінгу, немає чіткої та єдиної думки стосовно даного питання. Вважаємо, що уточнення функцій контролінгу вдосконалює його теоретичну базу та є основою підтримки його успішної реалізації. Більшість авторів визначають широко функції контролінгу, тому необхідно дослідити як часто дослідники звертаються до них табл. 3.

В результаті розглянутих вище мети, цілей, завдань та функцій контролінгу, можна чітко визначити сферу його застосування. Обсяг реалізованих в організаціях функцій контролінгу залежить в основному, на думку Г.О. Швиданенко [48, с. 58], від таких чинників:

- економічного стану підприємства;
- розуміння керівництвом і/або власниками важливості й корисності впровадження функцій контролінгу;
- розміру підприємства (чисельність зайнятих, обсяг виробництва);
- рівня диверсифікованості виробництва, номенклатури продукції, рівня її конкурентоспроможності;
- кваліфікації управлінського персоналу;
- кваліфікації працівників служби контролінгу.

Для визначення основних елементів системи контролінгу необхідно розглянути об'єкт та предмет. В попередній праці нами було досліджено об'єкт контролінгу, визначено його як система управління і закономірності її змін під впливом зовнішнього середовища: ресурси, господарські процеси, показники ефективності їх використання і організації, операційна, фінансова, інвестиційна діяльність підприємства.

Щодо предмету контролінгу, то було проаналізовано наукову та навчальну літературу та з'ясовано, що тільки декілька авторів виділяють предмет контролінгу, а саме М.С. Пушкар., Л.В. Попова, Р.Е. Ісакова, Т.А. Головіна, Г.Ф. Шепітко, Н.Г. Виговська, Ю.Л. Темчишина. Вони визначають його як процес управління підприємством, мікроекономічні процеси та явища на оперативне та стратегічне управління підприємством, економічне управління, зорієнтоване на результат – максимальний прибуток. Отже, в результаті аналізу обґрунтовано, що предметом контролінгу виступають мікроекономічні процеси і явища на підприємстві, які характеризуються певними показниками, та зовнішнє середовище в країні, яке безпосередньо здійснює вплив на діяльність підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

З одного боку не доцільно говорити, що контролінг є повністю новим явищем для вітчизняної системи управління. Але, з іншого боку, сукупне функціонування елементів системи як єдиного цілого для досягнення поставленої цілі утворює нову систему, яку названо контролінг, аналогів якої не було за часів командно-адміністративної економіки.

Розглянуті дослідження науковців щодо завдань, функцій, місця контролінгу в управлінні підприємством засвідчили різноманітність та неузгодженість існуючих підходів, що підтверджує існування проблеми розмежування контролінгу та системи управління, та визначає актуальність подальших досліджень в цьому напрямі. В результаті проведених досліджень нами було узгоджено та визначено, що метою системи контролінгу є орієнтація процесу управління на досягнення завдань підприємства та забезпечення необхідною інформацією менеджерів різних рівнів управління. Мету контролінгу конкретизують цілі, які поділяються на тактичні цілі та макроцілі. Слід відмітити, що мета та цілі контролінгу є підпорядковані загальній меті та цілям більшості підприємств – отримання максимального прибутку. Підхід щодо визначення завдань та функцій контролінгу є, на нашу думку, найбільш законним, оскільки головним аргументом при виділенні комплексу функцій та завдань системи контролінгу є мета системи. Якщо брати за основу визначення системи контролінгу, як інтеграцію окремих елементів функцій управління (обліку, планування, контролю та аналізу), то законним є, що функціями контролінгу виступають облік, планування, контроль та аналіз. З цього випливає, що завдання спрямовані також на елементи системи. Щодо функції координації, яка є характерною функцією управління, то її виконання забезпечує система контролінгу, вона гарантує безперервність дій.

З усього вищезазначеного можна стверджувати, що контролінг є повноцінною цілісною системою, яка володіє усіма притаманними елементами, такими як: мета, цілі, завдання, функції, об'єкт та предмет.

Список використаної літератури:

1. Индикативное планирование как основа стратегического развития промышленного предприятия / [Агапов С.А., Мордвинцева А.И., Формин П.А., Шаховская Л.С.]. – М.: Высшая школа, 2002. – 268 с. 2. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті. Навчальний посібник [для студентів спец. 7.050106 "Облік і аудит"] / [за ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. М.М. Шигун]. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 352 с. 3. Виговська Н.Г. Сфера дії контролінгу і фінансового контролю: / Н.Г. Виговська // Вісник ЖІТІ: економічні науки. – Житомир. – 2001. – № 15. – С. 149-154 4. Головіна О.І. Контролінг в управленні підприємством: Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць / Головіна О.І. – Дніпропетровськ: 2005. – Вип. 207. – Том III. – С. 846-850. 5. Гушко С. Контролінг як організаційно-

економічний механізм на промисловому підприємстві: Збірник тез доповідей V ювілейної міжнародної науково-практичної конференції молодих учених. Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації // С. Гушко. – Тернопіль. – 2008. – С. 416–417. 6. Давидова Л.А. Экономика и управление предприятием // Л.А. Давидова, В.К. Фальцман [основи німецької теорії Betriebswirtschaftslehre, адаптованої для применения в России: Учеб. пособие – 2-е изд.] – М.: Финансы и статистика, 2005. – 224 с. 7. Давидович І.Є. Контролінг інвестиційних проектів // Збірник матеріалів всеукраїнської науково-практичної конференції. Ефективність інвестиційного процесу в Україні: стан проблеми і перспективи // І.Є. Давидович. – Тернопіль. – 2005. – с. 77-93. 8. Дайле А. Практика контролінга [Пер. с нем./ Под ред. и предисл. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой., пер. изд. Deyhle A. Controller – Praxis. – Management Service] – М.: Финансы и статистика, 2001. – 336 с. 9. Контролінг как инструмент управления предприятием // Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др. [под ред. Данилочкиной Н.Г.] – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с. 10. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контролинга / [Пер. с нем.; под ред. и предисл. Турчака А.А., Головача Л.Г., Лукашевича М.Л.] – М.: – 1997. – С. 113. 11. Хан Дитгер / Хунгенберг Харальд ПуК. Стоимостно-ориентированные концепции контролинга: Пер. с нем./ Под ред. Л. Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928с.: ил. – Пер. узд.: Dietger Hahn/Harald Hungenberg. PuK Wertorientiert Controllingkoncepte. – 6 / Auflage. – Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler/GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2001. С. 219. 12. Дитгер Х. ПуК. Стоимостно-ориентированные концепции контролинга / Хан Дитгер, Хунгенберг Харальд; [пер. с нем.] / [под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др.]. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928 с. 13. Денчук П.Н. Напрями формування інформації в підсистемах контролінгу та управлінського обліку / П.Н. Денчук, В.М. Рожелюк // Проблеми економіки України: Збірник наукових праць / Відповідальний за випуск проф. М.С. Пушкар. – Тернопіль, 2006. – випуск II – С. 31-33. 14. Євдокимович В.В. Проблемы внедрения контролинга в звероводческих хозяйствах и пути их решения / В.В. Євдокимович // Бухгалтерский учет и анализ. – 2008. – № 05. – С. 36-40. 15. Іванієнко В.В., Грузд М.В. Інвестиційний контролінг як важлива складова механізму управління інвестиційними процесами підприємства: Матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції. Дніпропетровськ – Житомир – Донецьк 5–7 березня 2002р. // В.В. Іванієнко, М.В. Грузд. – Наука і освіта 2002. – том 10. – С. 33-34. 16. Івахненков С.В. Фінансовий контролінг: методи та інформаційні технології / С.В. Івахненков, О.В. Мелих. – К.: Знання, 2009 – 319 с. 17. Ільїна С.Б. Контролінг процесів господарської діяльності на підприємствах харчової промисловості // С.Б. Ільїна, Т.С. Журба – [навчальний посібник] – К.: "Видавничий дім "Професіонал", 2008. – 592 с. 18. Контролінг в бізнесі. Методологічне і практичне основи побудови контролінга в організаціях / А. М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с. 19. Катренко А.В. Системний аналіз об'єктів та процесів комп'ютеризації // А.В. Катренко [навчальний посібник] – Львів: "Новий світ – 2000". – 424 с. 20. Коваленко Е.В. Управление предприятием и контролинг: Тезисы II международной научно-практической конференции. Проблемы становления

рыночной экономики: информационное и финансовое обеспечение деятельности предпринимательских структур 4-6 мая 2000 г. // Коваленко Е.В. – 2000. – С. 27-30. 21. *Костырко Л.А.* Финансовый контроллинг как инструмент стратегического управления деятельностью хозяйствующего субъекта / Л.А. Костырко // Экономика Менеджмент Предприемство – 2002. – № 9. – С. 5. 22. *Лантух Е.В., Тютюнник Т.В.* Контроллинг в системе современного управления предприятием: Экономика: проблемы теории та практики. Збірник наукових праць. Випуск 233, Том III / Е.В. Лантух, Т.В. Тютюнник. – 2007. – С. 864-870. 23. *Матвиенко Г.Л.* Проблемы определения функций контроллинга на предприятии [материалы V Всеукраїнської науково-практичної конференції. Фінансово-економічні проблеми розвитку регіонів України 26 жовтня 2004 р.] // Г.Л. Матвиенко. – 2004. – С. 99-101. 24. *Максимова В.Ф.* Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: монографія / В.Ф. Максимова, – К: АВРІО, 2005. – 264 с. 25. *Мовчан В.В.* Контролінг у системі управління підприємством: Матеріали VIII міжнародної науково-практичної конференції 7 – 12 лютого 2005р.: тези доповідей / В.В. Мовчан. – Дніпропетровськ: “Наука і освіта 2005”. Том 82. – С. 36-37. 26. *Мелих О.* Відмінності контролінгу від інших фінансово-економічних підсистем прийняття управлінських рішень на підприємстві: Збірник тез доповідей V ювілейної міжнародної науково-практичної конференції молодих учених. Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації // О. Мелих. – Тернопіль. – 2008. – С. 451-452. 27. *Мошенський В.З.* Контролінг система бухгалтерського обліку чи нова філософія управління: Міжнародний збірник наукових праць, випуск 1(7) // В.З. Мошенський. – Житомир. – 2007. – С. 149-157. 28. *Мізерна Г.П.* Фінансовий контролінг як прогресивна форма внутрішнього контролю на підприємстві санаторно-курортного типу / Г.П. Мізерна // Вісник Хмельницького національного університету // – Хмельницький: 2005 – Вип. 6, том 3, С. 207-211. 29. *Одегов Ю.Г.* Аудит і контролінг персоналу: Учебное пособие / Ю.Г. Одегов, Т.В. Никонова. 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Издательство “Экзамен”, 2004. – 544 с. 30. *Ожегов С.И.* Словарь русского языка: Ок. 57000 слов / С.И. Ожегов; [под ред. чл.-корр. АН СССР Н.Ю. Шведовой]. – [19-е изд., испр.]. – М.: Рус. яз., 1987. – 750 с. 31. *Олійник І.В.* Використання контролінгу при формуванні цінової стратегії підприємства сільгоспмашинобудування / І.В. Олійник. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки частина II, випуск 7: збірник наукових праць – 2005. – С. 388-395. 32. *Пушкар М.С.* Контролінг інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: [монографія] / М.С. Пушкар, Р.М. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с. 33. *Попова Л.В.* Контроллинг / Л.В. Попова, Р.Е. Исакова, Т.А. Головина. – М.: Дело и Сервис, 2003. – 192 с. 34. *Попова Л.В., Головина Т.А., Маслова И.А.* Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга: [учебное пособие] / Л.В. Попова, Т.А. Головина, И.А. Маслова. – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2006. – 272 с. 35. *Пальцева С.Ф.* Екоконтролінг: перспективи застосування в аграрному виробництві: Матеріали міжнародної практичної конференції магістрів і студентів присвячена 75 річчю ВНЗ / С.Ф. Пальцева. – Мелітополь. – с. 56-59. 36. *Полятикін С.* Контролінг на

підприємства АПК та його інформаційне забезпечення [Електронний ресурс]: Третя міжнародна науково-практична конференція молодих вчених / С. Полятикін. Економічний і соціальний розвиток України в XX столітті національна ідентичність. Збірник тез, частина 2. – Тернопіль. – С. 581–583. 37. *Самофалов С.П.* Контролінг у системі корпоративного управління [текст] / С.П. Самофалов // Науковий вісник державної академії статистики, обліку та аудиту. Збірник наукових праць. – Київ: 2003. – Вип. 6. – С. 29-32. 38. *Сафаров А.* Контроллинг: история внедрения [Електронний ресурс] / А. Сафаров, Т. Бабенкова // Управление компаний. – № 8. – 2005 г. 39. *Стефанюк І.Б.* Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу / І.Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2005. – № 2. – С. 146-153. 40. *Сторожук О.В.* Застосування системи фінансового контролінгу у діяльності вітчизняних підприємств: Тези доповідей Всеукраїнської студентської наукової конференції 30-31 березня 2006р. / О.В. Сторожук. – Київський національний торговельно-економічний університет. – 2006. – С. 56-59. 41. *Сухарева Л.А.* Контроллинг – основа управления бизнесом / Л.А. Сухарева, С.Н. Петренко. К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с. 42. *Терещенко О.О.* Антикризове фінансове управління на підприємстві [Електронний ресурс]: [монографія] / О.О. Терещенко, – К: КНЕУ, 2004.– С. 268. 43. *Ткаченко І.П.* Фінансовий моніторинг як інформаційне забезпечення фінансового контролінгу підприємства/ І.П. Ткаченко. Материалы Всеукраинской научно-методической конференции, 3-5 мая 2006р. тезисы докладов . – Севастополь: Сев НТУ 2006. – 256 с. – С. 187-190. 44. *Фалько С.Г.* Контроллинг на предприятии / С.Г. Фалько, В.М. Носов. – М.: Знание России, 1995. – 80 с. 45. *Хорват П.* Концепция контроллинга: управленческий учет / П. Хорват. Система отчетности. Бюджетирование./ Horvat & Partners; Пер. с нем. 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс. – 2006. – 269 с. 46. *Цигилик І.І.* Контролінг в системі управління / І.І. Цигилик, О.І. Мозіль, Н.В. Кірдякіна // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 3(45). – С. 117–123. 47. *Чумаченко М.Г.* Контролінг у дію / М.Г. Чумаченко // Економіка та держава. – 2007. – № 11. – С. 4-8. 48. *Контролінг: [навч. посіб.]* / Швиданенко Г.О., Лавриненко В.В., Дерев'яненко О.Г., Приходько Л.М. – К.: КНЕУ, 2008. – 264 с. 49. *Контролінг: [посібник для студентів економічних спеціальностей усіх форм навчання]* / Г.Ф. Шепітко. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2005. – 136 с. 50. *Штрайт Б.* Контролінг і управління підприємством / Б. Штрайт, О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – № 5. – с. 32-35. 51. *Яковлев Ю.П.* Контролінг на базі інформаційних технологій / Ю.П. Яковлев. – К.: Центр навчальної літератури, 2006, – 318 с. 52. *Ярошук С.* Функції контролінгу при вирішенні завдань інноваційно – інвестиційної діяльності / С. Ярошук. [Електронний ресурс]: Третя міжнародна науково-практична конференція молодих вчених Економічний і соціальний розвиток України в XX столітті національна ідентичність. Збірник тез, частина 2. – Тернопіль. – С. 634-636.

БРОХУН Наталія Степанівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:
– облікове забезпечення контролінгу