

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Державний вищий навчальний заклад
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ВАДИМА ГЕТЬМАНА»

О. О. КИЗЕНКО

СТРАТЕГІЧНИЙ КОНТРОЛІНГ

Концепція
і системна реалізація
на підприємстві

Монографія

УДК 658.5:[005.5:005.21]
К38

Рецензенти

Д. О. Баюра, д-р екон. наук, проф.
(Київський національний університет імені Тараса Шевченка)

О. О. Дима, д-р екон. наук, доц.,
(Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана)

О. А. Князєва, д-р екон. наук, проф.
(Одеська національна академія зв'язку імені О. С. Попова)

*Рекомендовано Вченою радою КНЕУ
Протокол № 10 від 30 травня 2019 року*

Кизенко О. О.

К38 Стратегічний контролінг: концепція і системна реалізація на підприємстві [Електронне видання] : монографія / О. О. Кизенко. – Київ : КНЕУ, 2019. — 234, [6] с.
ISBN 978-966-926-290-5

Монографія відображає результати дослідження теоретичних та прикладних аспектів стратегічного контролінгу на сучасному підприємстві.

Автором представлено структурований контекст дослідження основних концепцій контролінгу в умовах індустріальної та постіндустріальної економіки, сформовано конфігураційний спектр розгляду системи контролінгу у функціональному, організаційному та процесному аспектах з урахуванням особливостей операційного потоку і бізнес-моделі компанії. За результатами прикладних досліджень проаналізовані можливості управлінської технології бюджетування для інструментального забезпечення економічного моделювання компанії та методичні підходи до формування інформаційно-аналітичної основи економічної оцінки результативності стратегії компанії за ключовими показниками ефективності. У монографії запропоновано контролінговий механізм функціональної адаптивності стратегічного управління підприємства з урахуванням базових засад формування конвергентного інформаційного середовища в системі стратегічного контролінгу.

Матеріал досліджень, викладений у монографії, буде корисний науковцям, що вивчають проблематику стратегічного контролінгу, керівникам, економістам, аналітикам та менеджерам підприємств.

УДК 658.5:[005.5:005.21]

*Розповсюджувати та тиражувати
без офіційного дозволу КНЕУ заборонено*

ISBN 978-966-926-290-5

© О. О. Кизенко, 2019
© КНЕУ, 2019

Вступ	5
РОЗДІЛ 1. Теоретико-методологічні засади дослідження стратегічного контролінгу на підприємстві	11
1.1. Еволюція концепцій контролінгу в контексті теорій фірми. . .	11
1.2. Поєднання управлінських технологій функціональних сфер бізнесу як об'єкт стратегічного контролінгу	24
1.3. Загальні принципи інтегрування контролінгової діяльності в управління підприємством	37
<i>Висновки до розділу 1</i>	49
РОЗДІЛ 2. Системна характеристика стратегічного контролінгу на підприємстві.	51
2.1. Конфігурація системи стратегічного контролінгу	51
2.2. Системна інтеграція управлінських процесів на інтелектуальній платформі стратегічного контролінгу	65
2.3. Діагностика стану системи стратегічного контролінгу на вітчизняних підприємствах	73
<i>Висновки до розділу 2</i>	95
РОЗДІЛ 3. Інструментальне забезпечення стратегічного контролінгу через систему бюджетування	97
3.1. Бюджетування як складова економічного управління компанії.	97
3.2. Декомпозиція маркерів стратегічного контролінгу на основі фінансової структури підприємства	109
3.3. Реконфігурація бюджетування як економічної моделі бізнесу в цифровій економіці	117
<i>Висновки до розділу 3</i>	127
РОЗДІЛ 4. Стратегічний контролінг як аналітична підтримка економічного управління підприємством	130
4.1. Ключові завдання економічного управління, на яких сфокусована система стратегічного контролінгу	130
4.2. Структуризація та функціональна інтеграція засобів економічної бізнес-аналітики в системі стратегічного контролінгу . . .	141
4.3. Формування інформаційно-аналітичного комплексу економічного оцінювання результативності стратегій	159
<i>Висновки до розділу 4</i>	172

РОЗДІЛ 5. Трансформація системи стратегічного контролінгу підприємства в контексті конвергенції управлінських технологій	174
5.1. Формування конвергентного середовища бізнес-моделювання на засадах контролінгу	174
5.2. Методичні підходи до виокремлення об'єктів стратегічного контролінгу на підприємстві в контексті структурної адаптивності компанії	187
5.3. Функціональна адаптація системи стратегічного управління компанії як прикладний аспект контролінгової діяльності	198
<i>Висновки до розділу 5</i>	209
Загальні висновки	211
Список використаних інформаційних джерел	220

На тлі стрімкого інформаційно-технологічного розвитку та доступності для підприємств комп'ютерних технологій опрацювання інформації формуються принципово нові бізнес-моделі створення доданої вартості. У нових умовах змінюється призначення системи контролінгу: традиційне завдання моніторингу і контролю на підставі облікових даних розширюється до комплексного поєднання управлінських технологій, що забезпечують ухвалення стратегічних рішень щодо змін елементів бізнес-моделі на засадах інформаційної взаємодії та взаємодоповненості. У звіті консалтингової компанії Deloitte за 2017 рік зазначено, що замість простої економічної ефективності успішні організації мають спрямовуватися на швидкість, гнучкість й адаптивність, аби конкурувати і перемагати в сучасному глобальному бізнес-середовищі [*Організація майбутнього: майбутнє настигло (2017)*].

Донедавна механізми адаптації стосувалися переважно операційного рівня і передбачали оптимізацію виробничої системи організації до зміни її навантаження задля узгодження із ринковими коливаннями попиту на продукцію чи ресурси. Нині підприємства дедалі частіше постають перед проблемою пошуку ефективних механізмів адаптації стратегічного рівня системи управління з огляду на стрімкий інформаційно-технічний розвиток, що виявляється, зокрема, в процесах технологічної NBIC-конвергенції.

Зважаючи на комплексний характер проблематики дослідження, виокремимо основні наукові напрями, в межах яких розглядаються означені питання. Можна констатувати наявність кількох груп досліджень, які певним чином відображають еволюцію концепції контролінгу: 1) контролінг як інструмент внутрішнього контролю та аудиту (управлінського обліку) – А. Алмазан (А. Almasan), Л. Базалієва, П. Брюер, Ф. Бутинець, Дж. Ван Хорн,

Р. Гарісон, С. Голов, В. Данилочкіна, Дж. Доброжек (J. Dobroszek), К. Друрі, Е. Заржицка (E. Zarzycka), В. Івашкевич, А. Кармінський, А. Коєненберг (A. Coenenberg), П. Куцик, Е. Норин, Н. Остап'юк, Г. Шенфілд (H. M. W. Schoenfeld), А. Яругова та ін.; 2) контролінг як інструмент управління підприємством – І. Адізес, С. Альошин, І. Ансофф, С. Бір, Ю. Дуднєва, А. Карпов, О. Кір'ян, О. Костенко, Н. Оленев, А. Примаєв, С. Фалько, Д. Хан, Ч. Хорґрен та ін.; 3) контролінг як філософія та спосіб мислення керівників, зорієнтованих на успішний довгостроковий розвиток підприємства – Д. Аакер, Л. Балабанова, О. Гасило, А. Дайле, Е. Масєр, Р. Манн, П. Нівен, Т. Рогуленко, П. Хорват та ін.

Питання адаптації операційної системи організації до зміни її навантаження в економічному контексті широко представлені в дослідженнях з економіки підприємства, зокрема у працях М. Грещака, Г. Фанделя, Дж. Фостера, Ч. Хорґрена, але варто наголосити, що ці аспекти досліджуються в межах практично незмінної бізнес-моделі, тому управлінські рішення мають відновлювальний характер, а економічні ризики не вважаються критичними для підприємства. Проблематика розроблення напрямів розвитку підприємства та стратегічного цілепокладання із масштабуванням цільових індикаторів на операційний рівень доволі широко висвітлена у працях зі стратегічного управління та управлінського консалтингу. Зокрема, у контексті нашого дослідження викликають інтерес публікації Д. Аакера, І. Адізеса, І. Ансоффа, В. Верби, О. Віханського, Р. Каплана, Г. Клейнера, П. Нівена, А. Наливайка, Д. Нортон, А. Сливоцьки, З. Шершньової. Інструментарій дослідження структури і взаємозв'язків вхідних і вихідних інформаційних потоків у системі контролінгу розглядається в працях К. Друрі, С. Голова, П. Куцика, Н. Остап'юк, К. Уорда, Х. Фридага, А. Бієнковської (A. Bieńkowska), З. Краля (Z. Kral), А. Заблоцької-Хлуски (A. Zabłocka-Kluczka).

Утім, попри певні наукові здобутки подальшого розгляду потребують питання проектування системи стратегічного контролінгу в організації та її адаптації до специфіки інформаційного середовища функціонування сучасних підприємств, зумовленої процесами конвергенції управлінських технологій, створення ефективних економічних механізмів інформаційної підтримки стратегічного цілепокладання для сучасних організацій через ERP- та BI-системи.

У контексті управління у загальному розумінні стратегічний контролінг являє собою організований простір інформаційно-аналітичного та методичного забезпечення процесів планування, контролю, аналізу та ухвалення управлінських рішень через комплекс взаємоузгоджених управлінських технологій з метою розроблення й успішного впровадження стратегії розвитку підприємства.

Важливість урахування стратегічного контексту довела практика, тож у відповідь на запити бізнесу консалтинговими компаніями створено низку методичних підходів, що пов'язують оперативні аспекти управління підприємством через аналіз інформації в системі управлінського обліку, із досягненням стратегічних цілей підприємства, зокрема моделі Performance Measurement та системи інформаційної підтримки управлінських рішень (ERP-системи).

Теоретичні суперечності зумовлені тим, що за швидкого технологічного розвитку принципи взаємодії між управлінськими підсистемами залишаються незмінними, тоді як технології змінюють швидкість обміну інформацією, її якість та формування відповідних баз даних. У результаті внеобхіднюється проектування і перепроєктування комплексу управлінських технологій у системі управління, передусім через трансформацію її структури і типу зв'язків між окремими елементами за критерієм функціональної чи структурної адаптивності. В пропонованому дослідженні адаптивність визначено, як системну характеристику контролінгу, що передбачає здатність системи управління до зміни своїх функцій або структури задля досягнення цільових параметрів функціонування підприємства в разі зміни зовнішніх чи внутрішніх умов господарювання.

Базовими елементами системи управління, які потребують аналізу в системі стратегічного контролінгу, є організаційна структура компанії, кваліфікація керівників, інформаційні потоки і канали комунікації, документообіг та управлінські технології. Між елементами системи контролінгу в організації існує взаємозв'язок, до того ж їм притаманна загальносистемна закономірність нерівномірного розвитку і неузгодженості темпів виконання функцій окремими елементами. Розрив у темпах виконання функцій між елементами системи контролінгу спостерігається завжди, проте за умов технологічного розвитку й інформаційної перенасиченості він може стати настільки значним, що почне загрожувати цілісності системи та її здатності виконувати свої функції та внаслідок дезорганізації всієї систе-

ми управління аж до припинення функціонування бізнесу. Проектування передбачає увідповіднення системи контролінгу актуальній бізнес-моделі компанії у разі зміни хоча б одного із її базових елементів, і включає вибір й об'єднання в єдину систему актуальних управлінських технологій, що забезпечуватимуть ефективність операційних і стратегічних управлінських процесів у ній.

Предметною сферою дослідження є теоретичні засади, методичні підходи та практичні рекомендації щодо формування системи стратегічного контролінгу на підприємстві, головним призначенням якої є мінімізація розривів у темпах розвитку окремих підсистем системи управління за умов технологічної конвергенції.

Дослідження інтеграційних характеристик стратегічного контролінгу для сучасного підприємства виконано з використанням методів системного аналізу, статистичного опрацювання інформації, порівняльного аналізу і міждисциплінарного підходу. Отримання наукових результатів забезпечили емпіричні розвідки й опрацювання джерельної бази (дослідницьких робіт із зазначеної проблематики, річних звітів провідних світових консалтингових компаній), юридична (законодавча) база здійснення господарської діяльності в Україні, опрацювання широкого спектра теоретичної системологічної, кібернетичної, юридичної, економічної літератури.

У першому розділі на підставі опрацювання літературних джерел представлено теоретико-методичні засади контролінгової діяльності підприємств. Зокрема, розроблено структурований контекст, що складається із ключових динамічних характеристик середовища функціонування підприємств, управлінських завдань та управлінських технологій, що задає рамки аналізу основних концепцій контролінгу в умовах індустріальної й постіндустріальної економіки.

Із застосуванням методологічного апарату системного аналізу у другому розділі сформовано конфігураційний спектр розгляду системи контролінгу у функціональному, організаційному та процесному аспектах. Узагальнення результатів цих досліджень дало змогу розробити матрицю системного проектування комплексу управлінських технологій підприємства через систему стратегічного контролінгу у функціональному, структурно-організаційному і процесному аспектах та матрицю порівняльного аналізу компліментарності інструментарію стратегічного управління компанією при формуванні її інформаційного середо-

вища з урахуванням особливостей операційного потоку та бізнес-моделі.

За результатами анкетування вибірки вітчизняних підприємств було встановлено, що найчастіше для потреб інформаційного забезпечення бізнесу використовуються такі управлінські технології, як елементи стратегічного управління і бюджетування. Оскільки управлінська технологія бюджетування застосовується в практичній діяльності переважної більшості підприємств, у третьому розділі проаналізовано її можливості як інструментального забезпечення економічного моделювання компанії структуризацією фінансово-економічної інформації та визначенням ключових індикаторів ефективності бізнес-процесів поточної бізнес-моделі компанії.

У четвертому розділі стратегічний контролінг розглядається як аналітична підтримка економічного управління. Система стратегічного контролінгу сфокусована на розробленні методик моніторингу зон стратегічного контролю. Інформаційно-аналітичною основою економічного оцінювання результативності стратегії компанії є комплекс *KPI (Key Performance Indicators)*. За теоретико-методичне підґрунтя формування комплексу показників для конкретного типу підприємств було обрано систему збалансованих показників (*Balanced Scorecard*).

Дослідження питань NBIC-конвергенції дають змогу глибше зрозуміти базові засади формування конвергентного інформаційного середовища в системі стратегічного контролінгу, про що йдеться у п'ятому розділі монографії. У результаті розроблення інновацій у сфері інформаційно-когнітивних технологій у розпорядженні компаній з'являються можливості постійного удосконалення управлінських технологій, що поступово автоматизують ті їх елементи, які традиційно потребували людського інтелекту. В процесі дослідження адаптації системи стратегічного управління компанії в умовах цифровізації економічних процесів отримано низку результатів щодо визначення рівня адаптивності вітчизняних підприємств у структурному й функціональному аспектах і запропоновано контролінговий механізм функціональної адаптивності стратегічного управління.

Чимало ідей автора монографії дістали новий імпульс у плані подальшого дослідницького пошуку у перебігу колективних досліджень та обговорень їхніх результатів застосовно до теорії і практики стратегічного управління представниками школи стратегії підприємств, яку заснував доктор економічних наук, професор А. П. Наливайко та активно розвивали науковці кафе-

дри стратегії підприємств КНЕУ імені Вадима Гетьмана. Автор висловлює подяку своїм колегам з кафедри стратегії бізнесу за багаторічну співпрацю у проведенні наукових досліджень та особисто професору В. А. Вербі, доцентам О. В. Вострякову, О. М. Гребешковій, О. М. Гребешкову, Є. В. Прохоровій. Автор також висловлює подяку рецензентам монографії, професорам Д. О. Баюрі, О. О. Димі, О. О. Єранкіну, О. А. Князевій, Т. В. Омеляненко, доценту В. Ф. Оберемчук за змістовний аналіз роботи.

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. ЕВОЛЮЦІЯ КОНЦЕПЦІЙ КОНТРОЛІНГУ В КОНТЕКСТІ ТЕОРІЙ ФІРМИ

З огляду на поступовий перехід від неокласичної до неоінституціональної парадигми розуміння суті процесів та причинно-наслідкових зв'язків в економіці необхідно зауважити відсутність наразі єдиної, всебічно розробленої й усталеної теорії контролінгу. Аналізуючи сучасну бізнес-практику компаній, науковці продовжують спостерігати, аналізувати й теоретично обґрунтовувати еволюцію концепцій контролінгу. С.Г. Фалько, один з найбільш знаних і цитованих фахівців у сфері контролінгу у Східній Європі, стверджує, що перспектива розвитку концепції контролінгу визначається економічною парадигмою, тенденціями розвитку методів управління та корпоративною культурою [Фалько, 2014, с. 149]. Саме в такому контексті у цьому розділі й будемо розглядати еволюцію концепції контролінгу.

Поняття стратегічного контролінгу еволюціонувало від кінця XIX століття – від сукупності облікових і методичних процедур щодо виконання фінансово-економічних завдань, управління фінансовими вкладаннями й основним капіталом у великих індустріальних компаніях до інструментарію планування й управління в контексті критичної оцінки дій керівників компаній різних рівнів. Такий висновок є наскрізним у працях з розвитку концепцій контролінгу зарубіжних науковців, які досліджували різні концепції контролінгу в історичному або географічному зрізі (див., зокрема: [Карминский, Оленев, Примаков, Фалько, 2002, с. 15-17; Coenenberg, Schoenfeld, 1990; Dobroszek, 2011]). Про популярність та розвиненість теорії контролінгу свідчать опубліковані результати досліджень Міжнародного об'єднання контролерів *Internationale Controllerverein (ICV)*. У документах ICV, що інституціоналізують цю сферу професійної діяльності, зазначається, що контролінг справляє (цілеспрямований) вплив, щодо практичного досягнення компанією узгоджених цілей [*Internationale Controllerverein*].

Тривалий час контролінг асоціювався переважно з інформаційним супроводом операційного управління. Активного розвит-

ку методологія оперативного контролінгу набула за часів індустріальної економіки у другій половині XX століття у зв'язку із розвитком технологій виробництва і потребою розширення аналітики щодо планування і контролю виробничих витрат. На теоретичному підґрунті неокласичної теорії фірми активно розвивалася методологія калькулювання і управління витратами. Такий розвиток теорії контролінгу є досить органічним, якщо його проаналізувати в контексті базових принципів неокласичної теорії фірми: 1) прибуток виступає єдиним критерієм для оцінювання діяльності фірми, 2) фірма працює як неподільна одиниця, що ухвалює рішення раціонально за умов повного доступу до достовірної інформації про стан ринку товарів і факторів виробництва, 3) ігнорується конфлікт інтересів між власником, менеджерами і стейкхолдерами.

Таким чином, розроблення різноманітних систем калькулювання собівартості продукції надала базу для операційного аналізу витрат і визначення напрямів удосконалення виробничих процесів у межах операційного контролінгу. Методологія операційного контролінгу слугувала підґрунтям формалізації витратної моделі бізнесу (моделі управлінського обліку) [Кизенко, Допілко, 2018], а наукові розробки вчених були зосереджені на методичних аспектах обліку витрат стосовно об'єкта калькулювання. У такому контексті розглядають систему калькулювання собівартості продукту вітчизняні і зарубіжні науковці, зокрема С. Голов, К. Друрі, Р. Каплан і Д. Нортон, М. Пушкар і М. Чумаченко, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, [Голов, 2006; Друри, 2002; Каплан, Нортон, 2003; Чумаченко, Пушкар, 2004; Хорнгрен, Фостер, 1995]. У цих фундаментальних працях, які сьогодні активно цитуються, широко висвітлюються методики калькулювання за замовленнями (*Job costing*), калькулювання за прямими витратами або часткове калькулювання (*Direct costing*), нормативне калькулювання (*Standard costing*), калькулювання повних витрат (*Absorption costing*), калькулювання за процесами (*Process costing*). Саме ці методики найчастіше використовують у практиці вітчизняних підприємств. Дещо пізніше, але на підґрунті неокласичної теорії фірми, було розроблено методики калькулювання для безперервного вдосконалення (*Kaizen costing*), калькулювання впродовж життєвого циклу виробу (*Lifecycle costing*), калькулювання за принципом «тариф-година-машина», калькулювання за принципом зворотного потоку, калькулювання на основі видів діяльності (*Activity based costing – ABC*), цільове калькулювання *Target costing*, калькулювання послуг *Service costing*, спрямовані

на вдосконалення попередніх методик з розширення аналітики витрат [Кизенко, Допілко, 2018].

Ускладнення технологій виробництва і подальша індустріалізація економіки спричинилося до ієрархізації компаній та утворення їхніх груп. Економічним наслідком цих процесів став ефект «економії від масштабу», пов'язаний із вертикальною інтеграцією й утриманням ринкової влади як критерію ефективності бізнесу, що сприяло розвитку методичного інструментарію із застосування системного підходу до аналізу діяльності компаній, розробленого на підставі теорії систем і системного аналізу. В практиці управління активно використовували матричні (портфельні) моделі стратегічного аналізу, бюджетування, процесне калькулювання, комплексний фінансово-економічний аналіз. Для таких підприємств особливої актуальності набули управлінські завдання з вибудовування ієрархічної структури компанії та розподілу повноважень відповідно до загальної логіки інтеграції і консолідації інформації з метою оптимізації розподілу ресурсів для здобуття конкурентних переваг. Відтак, у другій половині ХХ століття науковці почали вирізняти стратегічний та оперативний рівні контролінгу, однак практична реалізація й інструментальне забезпечення стратегічного контролінгу за панування парадигми неокласичної економіки залишалися недостатньо розвиненими [Кизенко, Серобян, 2015].

Загалом базові засади неокласичної теорії фірми не дають змогу подолати головні проблеми постіндустріальної (нової) економіки. Передусім, цей підхід не враховує численні важливі аспекти формування стратегії фірми за умов інформаційної асиметрії, коли для фірми існує поліваріантність критеріїв прийняття рішень за одночасного обмеження можливостей стосовно одержання релевантної інформації у стислі терміни. Г.Б. Клейнер визначає цю ситуацію як конкуренцію між однофункціональними (до яких він відносить неокласичну теорію фірми) і багатфункціональними концепціями, які визнають за підприємством виконання багатьох необхідних для суспільства інституціональних, соціальних, пізнавальних і культурних функцій. Саме на гармонійності взаємодії цих внутрішніх складових підприємств із зовнішніми аналогічними компонентами наголошується в дослідженні, яка визначається як передумова довгострокового розвитку підприємства. За результатами дослідження багатфункціональні теорії визнаються такими, що адекватно відображають реальну поведінку підприємств і є ефективними як теоретичне підґрунтя стратегічного менеджменту [Клейнер, 2003, с. 38]. Від-

повідно, парадигма економічної науки для пояснення взаємовідносин між суб'єктами економічних процесів дедалі більше зсувається в бік неоінституціональних теорій, головними постулатами яких є обмежена раціональність економічних агентів, асиметричність інформації й невизначеність щодо відхилень реальних і планових вигід від господарської діяльності. Наявність цих чинників змушує фірми пом'якшувати їхній негативний вплив і зазнавати трансакційних витрат. В інституціональній теорії контрактна концепція існування фірми розглядає фірму як сукупність внутрішніх і зовнішніх контрактів, які, своєю чергою, провокують виникнення двох типів витрат на забезпечення їх виконання: трансакційні витрати на забезпечення виконання зовнішніх контрактів: витрати з пошуку інформації, витрати з ведення переговорів, витрати з вимірювання властивостей товарів і послуг; витрати зі специфікації та захисту прав власності, витрати з опортуністичної поведінки; а також витрати контролю (організаційні витрати), пов'язані із виконанням внутрішніх контрактів.

Перехід від індустріальної до постіндустріальної економіки характеризується передусім експоненціальним трендом розвитку та конвергенцією нанотехнологій, біотехнологій, інформаційних та когнітивних технологій (NBIC-конвергенцією), що в необхідне трансформацию та автоматизацию бізнес-процесів або окремих їх частин, кардинально зсуваючи акценти в управлінській діяльності в бік координації роботи мобільних ресурсів та команд спеціалістів. На засадах інтердисциплінарності з'явилися й постійно оновлюються технології управління та методи збирання, реєстрації та аналізу як структурованої, так і неструктурованої інформації, зокрема інтелектуальний аналіз даних (*Business Intelligence*), системи ключових компетенцій і динамічних здатностей стратегічного управління, бізнес-моделювання, *Performance Budgeting* (ефективне бюджетування), *Customer Satisfaction* (аналіз задоволеності (лояльності) клієнтів), *Digital Transformation* (цифрова трансформація). Потрапляючи в фокус уваги керівників підприємств, ці управлінські технології вимагають комплексної імплементації в бізнес-середовище компанії, а не окремих елементів системи управління. Жорсткі ієрархічні структури компаній на цьому етапі замінюють більш м'які неієрархічні організаційні форми, створюючи бізнес-екосистеми. Таким чином, цифровізація економічних процесів і розвиток інформаційних технологій надали новий поштовх подальшій еволюції концепції контролінгу, посилюючи його прогностичну, інтеграційну та проактивну функції, які більшість науковців відносять до сфери інформацій-

ної підтримки стратегічних рішень. Відповідно, зараз, у контролінговій діяльності відбувається зміщення акцентів з обліково-аналітичних процесів на стратегічні.

Еволюцію змістових уявлень про контролінгову діяльність, сформованих у практиці господарювання підприємств різних сфер економіки, відображає класифікація концепцій контролінгу С. Г. Фалька, який вирізняє: реєстраційну, обліково-аналітичну, внутрішньофірмову інтеграційну, координаційно-навігаційну концепції та концепцію стратегічної навігації і бізнес-партнерства менеджера і контролера [Фалько, 2014, с. 149; Фалько, 2008, с. 3]. Взявши за основу цю класифікацію, доповнимо контекст дослідження розвитку концепцій контролінгу через взаємозв'язок теорій фірми, ключових динамічних характеристик середовища функціонування підприємств, управлінських завдань та управлінських технологій. Частково результати цих досліджень оприлюднені в авторській роботі (див. [Кизенко, 2019с]). Видається доцільним подальший розвиток підходів до аналізу еволюції концепцій контролінгу шляхом подання структурованого контексту їхнього розвитку (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Структурований контекст розвитку концепцій контролінгу на підприємстві

Джерело: авторська розробка.

Проаналізувавши контекст розвитку концепцій контролінгу, можна зробити висновок, що нині середовище функціонування

підприємств набуває нових якісних характеристик. Це зумовлює етап чергових кардинальних зрушень як в управлінських завданнях, так і в управлінських технологіях (деякі з яких ще не мають усталеного україномовного терміна) і веде до об'єктивної необхідності подальшої еволюції концепції контролінгу.

Моніторинг емпіричних досліджень науковців щодо кола управлінських завдань, на виконання яких має бути спрямована діяльність контролера, та наукових підходів щодо змін сутнісно-змістового визначення контролінгу дає підстави для зробити висновку про формування кількох напрямів цих досліджень, орієнтуючись на базову функцію контролінгу, а саме: 1) системна координація управління, 2) інформаційне забезпечення управління, 3) внутрішнє управлінське консультування.

У межах першого напрямку, аналізуючи зміну ролі менеджерів, контролерів і взаємодії між ними, М. Зралі (*Zralý*) дійшов висновку, що як контролери, так і менеджери у своїй діяльності мають орієнтуватись на концепцію інтеграції процесів управлінського контролю [*Zralý, 2007*]. Т. М. Рогуленко припускає, що поняття «контролінг» та «управлінський облік» цілком зводяться в одне поняття «координатинг» – координаційна, інтегрувальна інформаційно-технологічна система збирання й опрацювання даних для прийняття управлінських рішень). Контролерові для виконання, покладених на нього місії контролінгу завдань, необхідна неординарна інформація. Погоджуючись із визначенням контролінгу як інформаційно-аналітичної системи, що вможливує ефективний стратегічний розвиток організації, авторка зазначає, що діяльність контролерів спрямована на підтримку такої інформаційної системи в актуальному стані. Для цього вдосконалюють застосовувані методики, регламенти і процедури діагностики бізнес-процесів у всіх системних елементах корпоративного управління: планування / бюджетування, облік, контроль і аналіз фінансово-господарської діяльності підрозділів, секторів, сегментів і всієї компанії в цілому [Рогуленко, 2018, с. 37]. Не погоджуючись з необхідністю заміни поширеного поняття «контролінг», загалом поділяємо думку про необхідність коригування смислового наповнення цієї економічної категорії.

У межах другого напрямку управлінське завдання щодо забезпечення ефективної діяльності суб'єкта господарювання впродовж усього стратегічного періоду визначається як головне завдання і цільове призначення стратегічного контролінгу [Ивашкевич, 2016, с. 39]. Вважаємо за необхідне зауважити, що за такої логіки, уже важко розмежувати діяльність контролерів і керівни-

ків компаній щодо повноважень і відповідальності у прийнятті стратегічних рішень.

У межах третього напрямку наголошується розподіл процесів проектування технологій управління й реалізації функцій управління менеджерами [Фалько, Рассел, Левин, 2003; Фалько, 2014, с. 149; Шершньова (Ред.), 2015]. Як зазначає С. Г. Фалько, служби контролінгу виконують завдання з розроблення технологій управління, правильності й обґрунтованості їх використання, а також модернізації й радикального оновлення [Фалько, 2008; Фалько, 2014]. Вони здійснюють розроблення управлінських технологій і передавання їх керівникам функціональних підрозділів для використання у своїй роботі [Фалько, 2008, с. 9]. Контролінг має зосереджувати увагу на стратегічному менеджменті, а також вирішувати завдання стратегічного обліку, контролю й аналізу, а контролер стає внутрішнім консультантом керівника в процесі формування стратегічних планів. Ця концепція передбачає, що виконання більшості завдань оперативного контролінгу поступово автоматизується, а контролери концентрують свою увагу на постановці й реалізації завдань з інформаційно-аналітичної підтримки стратегічного менеджменту, створюючи інструменти для вимірювання результативності стратегічних намірів.

Отже, наприкінці ХХ століття почали визначати науковці контролінг як координацію систем планування, контролю й інформаційного забезпечення. Дослідження щодо розвитку концепції контролінгу тривають у межах англосаксонського (американського) підходу в сферах управлінського обліку й управління витратами та європейського (німецького) підходу у сфері контролінгу. В означених дослідженнях вирізняють стратегічний та оперативний рівні аналітики для використання методичного інструментарію стратегічного або оперативного управління. Найцитованішими авторами концепцій контролінгу є А. Дайле, Е. Маєр, Р. Манн, С. Фалько, Д. Хан, П. Хорват [Дайле, 2001; Майєр, 1993; Манн, Майєр, 2004; Фалько, 2008; Фалько, 2014; Хан, 1997; Хан, Хунгенберг, 2005; *Концепция контроллинга: Управленческий учет...*, 2006; CFO Study 2018]. У межах цього підходу, на підставі аналізу цих та інших доступних інформаційних джерел можна окреслити основні напрями розвитку стратегічного контролінгу: концепція, зорієнтована на систему обліку; концепція, зорієнтована на інформаційну систему; концепція, зорієнтована на систему управління [Grebeshkova, Kyzenko, 2014].

Згідно з концепцією, зорієнтованою на систему обліку, контролінг визначається як специфічна система внутрішньогосподар-

ського (управлінського) обліку, що будь-якої миті дозволяє отримати кількісні дані про діяльність підприємства для здійснення процедур планування та контролю [Хорнгрен, Фостер, Шрикант, 2008]. Функція контролінгу полягає у систематизації облікових даних і переорієнтації обліку з простої реєстрації фактично здійснених господарських операцій для складання звітності на інформаційну базу прогностичної системи. У такому разі стратегія розвитку підприємства розробляється з урахуванням даних внутрішнього обліку та спрямовується на пошук шляхів досягнення заданого рівня прибутковості й ліквідності підприємства у сукупності з досягненням його ринкових та соціальних цілей. Основними об'єктами такого обліку є фінанси підприємства, система збуту продукції, виробнича діяльність, інноваційно-інвестиційна діяльність, трудові ресурси, система управління підприємством, загальна ефективність. Дієвим інструментом інформаційної підтримки контролінгу, зорієнтованого на облік, є *ERP*-системи, що дозволяють оптимізувати управлінські процеси на підприємстві, створювати сприятливе середовище для ефективного використання всіх його ресурсів (матеріальних, фінансових, трудових тощо), а отже, забезпечувати ефективність процесу формулювання, розроблення й реалізації стратегії підприємства, спрямовану на створення відмінних характеристик організації або підвищення рівня її компетентності в колах подібних суб'єктів господарювання [О'Лири, 2004].

Згідно з концепцією, зорієнтованою на інформаційну систему, контролінг фактично виокремлюють у певну функцію системи управління [С. Данилочкіна, Н. Данилочкіна, 2001]. Таким чином, стратегічний контролінг являє собою, з одного боку, діяльність співробітників (контролерів), що передбачає збирання, аналіз і систематизацію інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень на всіх ієрархічних рівнях системи управління; з іншого боку, є сукупністю методик перетворення інформації на банк систематизованих техніко-економічних даних для підтримки стратегічного планування. Вдале виконання завдань можливе в середовищі систем забезпечення ефективності управління бізнесом або так званих систем бізнес-аналітики (*Business Intelligence – BI*), що не тільки поєднують процеси збирання даних, аналізу, моделювання й прогнозування [Андрусенко, 2005], а й завдяки надійним та оперативним даним допомагають підвищувати поточну продуктивність робіт і якість планування. Крім того, системи *BI* дають можливість знаходити нові способи використання таких активів, як знання персоналу, цінність клієнта,

ефективні мережі бізнес-партнерів, можливі джерела інновацій, що є важливим завданням стратегічного розвитку підприємства. Українські практики схилиються до розгляду системи контролінгу саме як системи інформаційного забезпечення для менеджерів.

Сутність контролінгу за концепцією, зорієнтованою на систему управління [Чернер, 2013; Гребешкова, Кизенко, 2010b], полягає в управлінні довгостроковим розвитком підприємства на засадах системної інтеграції функцій планування, контролю й інформаційного забезпечення. Фактично контролінг є високорозвиненою системою управління досягненням цілей організації. У такому сенсі завдання стратегічного контролінгу не просто перебувають у сфері аналізу релевантних даних про діяльність підприємства в контексті галузевого розвитку, а передусім – у середовищі підготовки до майбутніх змін. Ця концепція представляє контролінг в аспекті формування дієвого механізму самоорганізації та самонавчання, що реалізується у відповідній організаційній культурі та принципово нових характеристиках (компетенціях, динамічних здатностях) усіх учасників стратегічного процесу на підприємстві.

Цей підхід до класифікації сучасних напрямів розвитку стратегічного контролінгу нині залишається актуальним, підтвердження чому знаходимо в сучасних публікаціях європейських дослідників [Dobroszek, Szychta, 2009; Dobroszek, 2011; Šoljaková, 2012; Dobroszek, Kalinowska, 2014; Almasan, Circa, Zarzycka, Dobroszek, 2016; Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka, 2018]. Серед науковців і практиків досі нема однозначного визначення суті контролінгу та його ролі в управлінні підприємством. Подальша трансформація концепції контролінгу, безперечно, пов'язана з новими викликами постіндустріальної економіки в плані кардинальної зміни структури ринків, форм конкуренції та розвиненості когнітивних систем опрацювання даних як драйверів розроблення ефективних бізнес-стратегій.

Необхідно зазначити, що при проведенні емпіричних досліджень європейські дослідники використовують такі концепції стратегічного контролінгу: 1) розширений фінансовий облік для використання у стратегічному управлінні; 2) інформаційне забезпечення стратегічного управління (управлінський облік); 3) координація стратегічного управління; 4) особлива форма стратегічного управління [Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka, 2018, s. 105].

Концепція стратегічного контролінгу як розширеного фінансового обліку для використання в стратегічному управлінні пов'язана з необхідністю виконання специфічних завдань страте-

гічного менеджменту, виходячи за рамки традиційного фінансового обліку. Як правило, завдання фінансового обліку розширюються за рахунок конкретних завдань стратегічного управлінського обліку [Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka, 2018, s. 105]. Нині ця концепція доволі популярна, але перебуває на етапі кардинальних змін. За умов цифрової економіки функція контролінгу щодо адаптації традиційної системи управлінського обліку компанії до інформаційних потреб керівників при прийнятті управлінських рішень розширюється. Про це свідчать результати дослідження консалтингової компанії Horváth & Partners нагальної проблеми трансформації всіх фінансових процесів, яка вимагає кардинальних змін на всіх рівнях в організації. Різні рушійні сили цифровізації фінансово-економічних процесів відображаються в чотирьох основних тенденціях: підвищення ефективності виконання фінансових функцій завдяки автоматизації процесів; ширше використання даних як основи для поглибленого аналізу; підвищення ролі «знавця даних» і «бізнес-партнера» при виконанні фінансових функцій; перехід управління від реактивного (аналітичного) до проактивного (прогнозного) [CFO Study 2018]. За даними дослідження «CFO 4.0» (фінансовий директор майбутнього) – це радник з управління та взаємодії між бізнес-підрозділами, роль «ділового партнера» керівника в майбутньому стане ще помітнішою в сукупності роллю «знавця даних», і потребуватиме близько 40 % робочого часу на виконання цих завдань.

Концепція стратегічного контролінгу як інформаційної підтримки стратегічного управління являє собою розвинену форму попередньої концепції контролінгу як розширеного фінансового обліку. Вона є конче актуальною у великих організаціях, особливо в тих, які працюють в мінливому середовищі, де проблеми управлінського обліку загострюються, тому їх необхідно розподіляти. Тому завдання аналізованої концепції стратегічного контролінгу зводяться до більш комплексної й систематизованої інформаційної підтримки стратегічного управління. Це означає отримання стратегічних даних, їх опрацювання з використанням інструментів управлінського обліку та передавання отриманої інформації керівництву як підґрунтя прийняття рішення. Це, своєю чергою, потребує планування, контролю та координації завдань з організації розширеного управлінського обліку [Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka, 2018, s. 105–106].

Концепція стратегічного контролінгу як координації стратегічного управління передбачає підтримку стратегічного управ-

ління за рахунок функції контролінгу, що включається до планування, контролю та забезпечення доступу до інформації у стратегічному аспекті. Функція координації у цьому разі застосовується для зосередження діяльності на конкретній меті аналізу зовнішнього середовища організації, між переліченими базовими сферами стратегічного контролю і всередині цих сфер [Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka, 2018, s. 106].

Обидві названі концепції як інформаційної підтримки та координації стратегічного управління в сукупності фактично прирівнюються до концепції стратегічного контролінгу як особливої форми стратегічного управління. Це означає, що контролери практично виконують частину основних завдань менеджерів, пов'язаних із плануванням, контролем, управлінням і наданням інформації в процесі розроблення концепції організаційного розвитку. Тобто контролери реалізують основні завдання, актуальні в стратегічному управлінні, з найбільшою серед усіх концепцій стратегічного контролінгу можливістю впливати на рішення [Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka, 2018, s. 106]. Водночас відповідальність за стратегічні рішення також зростає.

Фактично, ці концепції стратегічного контролінгу не є альтернативними. Це органічне відображення різних рівнів взаємопроникнення контролінгової діяльності в управлінські процеси компанії, тобто різний рівень конвергентності технологій управління. За результатами емпіричного дослідження польських середніх і великих компаній, найчастіше використовується концепція стратегічного контролінгу як інформаційного забезпечення стратегічного управління (43,5 % усіх респондентів). На другому місці за частотою використання концепція координації стратегічного контролю (26,1 %). Респонденти порівняно рідко вказували на концепцію стратегічного контролінгу як розширеного фінансового обліку для застосування у стратегічному управлінні (17,4 %), проте найрідше контролінг як використовувався в практичній діяльності як особлива форма стратегічного управління (в середньому близько 8,7 % респондентів) [Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka, 2018, s. 107]. Зазначимо принадно, що в Польщі, Німеччині концепція контролінгу є вельми розвиненою на теоретичному рівні і підкріплена багатьма емпіричними дослідженнями.

Нині активно розвивається кібернетичний підхід до розуміння стратегічного контролінгу на основі прикладного застосування теорії систем і теорії інформації [Чумаченко, Пушкар, 2004; Бир, 2011; Одноволик, 2013]. У контексті дослідження стратегічного контролінгу важливо зазначити, що під інформаційним ресурсом

розуміють знання організації, які можуть існувати у формі неформалізованих знань (кваліфікації працівників), формалізованих або уречевлених знань у вигляді продукції, робіт або послуг, документів, інструкцій тощо та інформаційних повідомлень в системі обліку. Інформація може як зменшувати, так і збільшувати управлінську ентропію через її нерелевантність стосовно потреб менеджменту. Ознаками зростання ентропії управлінської системи є посилення інформаційного шуму, збільшення витрат на зберігання інформації, втрата сутнісно важливої інформації через неправильно підбрану методику її опрацювання й узагальнення на різних ієрархічних рівнях управління тощо. Система контролінгу за цим підходом розглядається як підсистема системи обліку, що структурно поділяється на фінансовий облік та контролінг і відображає сигнали про зміни внутрішнього та зовнішнього середовища (активи, пасиви, зобов'язання, витрати, доходи, асортимент продукції тощо). Ці сигнали характеризують внутрішні параметри діяльності організації, рівень конкуренції та стратегію [Чумаченко, Пушкар, 2004].

Такий підхід не суперечить концепціям стратегічного контролінгу, що їх вирізняють європейські дослідники; він розвиває його на основі теорії інформації. Проте необхідно розробляти механізми для прогностичного спрямування облікової системи, яка, безперечно, вже не асоціюється суто із системою бухгалтерського чи фінансового обліку і є значно ширшою, хоча зберігає свою функцію реєстрації формалізованої інформації (інформаційних повідомлень). Також ця система забезпечує механізм перетворення інформаційних повідомлень (даних) на знання через канал управління.

Заслуговує на увагу й концепція контролінгу як стратегічної навігації, яка виводить контролінг за межі обліково-аналітичної системи. Суть її полягає в тому, що контролінг має зосереджувати увагу на стратегічному менеджменті та виконувати завдання стратегічного обліку, контролю й аналізу, а контролер стає внутрішнім консультантом керівника в процесі формування стратегічних планів. Ця концепція передбачає, що виконання більшості завдань оперативного контролінгу поступово автоматизуються, а контролери концентрують увагу на постановці і розв'язку задач з інформаційно-аналітичної підтримки стратегічного менеджменту, створюючи інструменти для вимірювання результативності стратегічних намірів [Фалько, 2008, р. 9]. Як свідчить дослідження Horváth & Partners, уже сьогодні багато облікових бізнес-процесів щодо структурованих баз даних на підставі визначених

алгоритмів можуть бути автоматизовані на базі технології *RPA (Robotic Process Automation)*. Передусім це облікові процеси із закупівель, опрацювання замовлень, реєстрації оплати від клієнтів і стандартних звітів: *O2C Order to cash*, *P2P (Purchase-to-pay)*, *R2R (Record to report)* [CFO Study 2018, р. 2–3].

Узагальнюючи напрями розвитку концепцій контролінгу, назагал поділяємо підхід до подальшого розвитку концепції контролінгу в напрямі внутрішнього управлінського консультування, що дозволяє запропонувати визначення концепції контролінгу як стратегічної трансформації [Кизенко, 2019с, с. 79–80].



Рис. 1.2. Концепція контролінгу як стратегічної трансформації

Джерело: розроблено автором за [Кизенко, 2019с].

Контролінг як стратегічна трансформація спрямований на створення унікального середовища розроблення та реалізації успішних стратегій через постійний механізм актуалізації управлінських технологій щодо трансформації бізнес-моделі компанії. Функція контролінгу розширюється до розроблення, адаптації, поєднання й актуалізації комплексу управлінських технологій в єдиній системі прийняття стратегічних рішень (рис. 1.2).

При визначенні управлінської технології ми використовуємо підхід Г. Щедровицького, котрий визначає це поняття як умовне знаково-знаннєве формування¹, що змінює свої властивості й ознаки історично залежно від багатьох різних обставин діяльності та мислення. Тому, як зазначає автор, розглядати постійні властивості й ознаки управлінських технологій не має сенсу [Щедровицький, 2003, т. 5, ч. 2, с. 139]. Складові управлінських

¹В оригіналі «установление» (рус.) – синоніми: інститут, канон, установка, констатація

технологій можуть по-різному трансформуватися в межах логіки призначення тієї чи іншої технології щодо ефективного для конкретної компанії перетворення даних на інформацію, придатну для інтерпретації в контексті аналізу стратегій підтримання й використання наявних і створення нових конкурентних переваг.

1.2. ПОЄДНАННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ ТЕХНОЛОГІЙ ФУНКЦІОНАЛЬНИХ СФЕР БІЗНЕСУ ЯК ОБ'ЄКТ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ

Прогресивні зміни в сучасному бізнесі, з одного боку, ведуть до ускладнень інформаційної системи, яка містить більше якісної інформації та стратегічних даних, а з іншого – керівники потребують зручних і чітких інструментів для ефективного використання накопиченої інформації у своїй діяльності [Almasan, Circa, Zarzycka, Dobroszek, 2016, s. 6; Dobroszek, 2016; Goretzki, Strauss, Weber, 2013]. Отже, ці та інші емпіричні дослідження надають новий імпульс розвитку концепції контролінгової діяльності як системотвірного ядра генерації управлінських технологій компанії з адаптації й використання сучасних методів стратегічного управління в різних функціональних сферах бізнесу.

Визначення поняття управлінської технології варіює від узагальнених, котрі задають широкий контекст розуміння її сутності та складових елементів, до конкретних прикладних визначень відповідно до предмета дослідження. У пропонованій праці визначення сутності управлінської технології базується на результатах досліджень Е. Третякової, І. Чмутової, Ж. Андрійченко, Ю. Довгополої, Г. П'ятницької, В. Найдюка, Н. Ракши, О. В. Пальчук, О. М. Гуцалюк, О. Є. Гудзь, Н. С. Прокопенко, Л. Ю. Шадриної, З. Я. Шацької, В. Верби та О. Гребешкової [Третякова, 2012; Чмутова, 2014; Чмутова, Андрійченко, Довгопола, 2007; П'ятницька, Найдюк, Ракша, 2012; Пальчук, Гуцалюк, 2011; Гудзь, Прокопенко, 2018; Шадріна, 2009; Шацька, 2012; Верба, Гребешкова, 2010; Верба, 2014а].

Семантично слово «технологія» походить від грецьких слів «*techne*» – мистецтво, майстерність, вміння та «*logia*» – слово, вчення. В загальному сенсі воно означає спосіб виконання будь-якої роботи; характеризується визначенням характеру, інструменту впливу на об'єкт та регулярністю перевірки якості виконуваної роботи і передбачає розподіл процесу на складові з метою підвищення ефективності її виконання через виключення зайвих

операцій. У прикладному аспекті стратегічного контролінгу ми визначаємо управлінську технологію на підставі результатів контент-аналізу І. Чмутової як цілеспрямовану, скоординовану сукупність управлінських операцій, які реалізуються в межах управлінських функцій, і через когнітивну складову забезпечуються вибором доцільних інструментів і методів управління [Чмутова, 2014].

Еволюція управлінських технологій відбувається під впливом розвитку підходів до управління підприємствами та вибору керівниками відповідних методів та інструментів управління.

Як зазначає О. Третякова, управлінські технології належать до одного із базових організаційних ресурсів, які визначають конкурентоспроможність підприємства, внаслідок чого управлінські функції і процеси стрімко технологізуються. Технологізація управління, відповідно, виступає імпульсом переходу менеджменту на новий етап розвитку [Третякова, 2012]. Ключову ролі процесу в практиці управління наголошував В. Ш. Рапопорт, який вирізняв такі елементи технології управління: учасники, засоби інформації, технічні засоби збирання й опрацювання інформації [цит. за: Третякова, 2012]. Ці висновки набувають особливої актуальності у зв'язку із розвитком інформаційних технологій опрацювання інформації, завдяки чому окремі управлінські процеси, пов'язані з економічною діяльністю, дедалі більше автоматизуються. До таких процесів, наприклад, належать реєстрація фінансової інформації, складання звітності в системі управлінського обліку, розрахунок операційних бюджетів, розрахунок калькуляцій тощо. Отже, контролінгова діяльність набуває нового змісту, актуалізуючи і вибудовуючи нову логіку управління поєднанням управлінських методик та інструментів в управлінські технології.

Поняття технології еволюціонувало зі сфери виробництва у сферу управління завдяки осмисленості й цілеспрямованості поведінки складних соціально-економічних систем [Третякова, 2012]. Розглядаючи підприємство як складну соціально-економічну систему, можна говорити, що вся його діяльність складається із взаємопов'язаних технологій виробничого й управлінського характеру, класифікація яких широко представлена в дослідженні Г. П'ятницької, В. Найдюка, Н. Ракши [П'ятницька, Найдюк, Ракша, 2012]. Відповідно, за функціональністю ці дослідники виокремлюють на підприємстві управлінські технології стратегічного управління, бізнес-планування, управління виробництвом товарів, виконанням робіт чи наданням послуг, опера-

ційного управління (наприклад, технологія «точно-в-термін»), логістичні, маркетингові, фінансового менеджменту, внутрішньофірмового обліку та контролю, інформаційні, управління якістю, корпоративного управління, структурування й організації бізнес-процесів, управління персоналом, креативного менеджменту [П'ятницька, Найдюк, Ракша, 2012: с. 33–34].

За результатами цих та інших аналогічних досліджень можна дійти висновку, що на сьогодні в компаніях накопичено значний масив управлінських технологій, які використовуються керівниками різних рівнів і функціональних напрямів діяльності компаній. У результаті практичного використання технологій управління (здійснення управлінських дій) за ключовими функціональними напрямками бізнесу виникають відповідні інформаційні простори (IS_n – *Information Space*), які можна формалізувати у вигляді кінцевих множин, використовуючи математичний апарат. Сукупність функціональних інформаційних просторів компанії (IS) складається з інформаційних просторів відповідних функціональних сфер діяльності підприємства: виробництва (*Fabrication*) – IS_F ; логістики (*Logistics*) – IS_L ; збуту (*Sale*) – IS_S ; обліку і фінансів (*Accounting and Finance*) – IS_{AF} ; розвитку персоналу (*Personnel*) – IS_P ; маркетингу (*Marketing*) – IS_M та інших IS_n :

$$IS = \{IS_M, IS_L, IS_F, IS_S, IS_{AF}, IS_P, \dots, IS_n \mid n \in N\}, \quad (1.1)$$

де IS – інформаційний простір підприємства;

IS_M – інформаційний простір функціональної сфери маркетингу;

IS_L – інформаційний простір функціональної сфери логістики;

IS_F – інформаційний простір функціональної сфери виробництва;

IS_S – інформаційний простір функціональної сфери збуту (продаж);

IS_{AF} – інформаційний простір функціональної сфери обліку та фінансів;

IS_P – інформаційний простір функціональної сфери розвитку персоналу;

IS_n – інформаційний простір інших функціональних сфер.

Доступна конфігурація та аналітика цих інформаційних просторів генерує знання компанії (E – *Experience*) у певний період (t) щодо базових характеристик його бізнес-моделі та взаємовідносин із зовнішнім середовищем. Відповідно, кінцеві множини знань щодо продукту (E_{Pr}), технології (E_T), партнерів (E_P), споживачів (E_C), ресурсів (E_R) можна формалізувати як перетин від-

повідних множин перелічених інформаційних просторів (див. формули 1.2–1.6).

$$E_{Pr(t)} = IS_{M(t)} \cap IS_{L(t)} \cap IS_{F(t)} \cap IS_{S(t)} \cap IS_{AF(t)} \cap IS_{P(t)} \cap \dots IS_{n(t)} \mid n, t \in R \}, \quad (1.2)$$

де $E_{Pr(t)}$ – знання підприємства щодо продукту у період t ;

$IS_{n(t)}$ – інформаційний простір функціональної сфери n в період t .

$$E_{T(t)} = IS_{L(t)} \cap IS_{F(t)} \cap IS_{S(t)} \cap IS_{AF(t)} \cap IS_{P(t)} \cap \dots IS_{n(t)} \mid n, t \in R \}, \quad (1.3)$$

де $E_{T(t)}$ – знання підприємства щодо технології виробництва у період t ;

$IS_{n(t)}$ – інформаційний простір функціональної сфери n у період t .

$$E_{P(t)} = IS_{M(t)} \cap IS_{L(t)} \cap IS_{F(t)} \cap IS_{S(t)} \cap IS_{AF(t)} \cap IS_{P(t)} \cap \dots IS_{n(t)} \mid n, t \in R \}, \quad (1.4.)$$

де $E_{P(t)}$ – знання підприємства щодо партнерів у період t ;

$IS_{n(t)}$ – інформаційний простір функціональної сфери n у період t .

$$E_{C(t)} = IS_{M(t)} \cap IS_{S(t)} \cap IS_{AF(t)} \cap \dots IS_{n(t)} \mid n, t \in R \}, \quad (1.5.)$$

де $E_{C(t)}$ – знання підприємства щодо споживачів у період t ;

$IS_{n(t)}$ – інформаційний простір функціональної сфери n у період t .

$$E_{R(t)} = IS_{L(t)} \cap IS_{F(t)} \cap IS_{S(t)} \cap IS_{AF(t)} \cap IS_{P(t)} \cap \dots IS_{n(t)} \mid n, t \in R \}, \quad (1.6.)$$

де $E_{R(t)}$ – знання підприємства щодо ресурсів у період t ;

$IS_{n(t)}$ – інформаційний простір функціональної сфери n в період t .

Інформація в цих інформаційних просторах може бути формалізованою (у вигляді паперових чи електронних баз даних) або неформалізованою у вигляді кваліфікації працівників і керівників компанії [Кизенко, 2019b].

Дедалі частіше у практиці діяльності підприємств можна спостерігати ситуацію, коли неузгоджені між собою управлінські технології стають чинником стримання розвитку системи управління компанії і переходу її на якісно новий рівень. Найкритичнішими наразі зонами взаємодії та поєднання різних управлінських технологій є формування єдиного інформаційного простору в компаніях. За останні 30 років переважною технологією організації єдиного інформаційного простору виступали *ERP*-системи, спрямовані на підвищення ефективності управління ресурсами в межах відносно стабільної бізнес-моделі в довгостроковій перспективі. Проте сучасні тенденції ведення бізнесу спрямовані на активне використання інновацій і зміни бізнес-моделей вже у середньо- та короткостроковій перспективі, що зсуває

акценти управлінської діяльності з оперативних на стратегічні. Відповідно, нової логіки вимагають і контролінгові процеси.

Нові можливості забезпечують використання технологій бізнес-аналітики, однаке, їх впровадження порушує традиційну логіку підтримки єдиного інформаційного простору на основі *ERP*-системи. Разом з тим *BI*-технології допомагають поєднувати в єдиній системі різні засоби створення й опрацювання інформації, що диктує нову логіку взаємодії інструментів і методів управління для ефективного ведення бізнесу.

На підставі наукових розробок О. Третякової [Третякова, 2012] та В. Верби [Верба, 2014], використовуючи узагальнені результати прикладних досліджень консалтингової компанії *Bain & Company Inc.*¹ й авторські розробки щодо структурованого контексту розвитку концепцій контролінгу на підприємстві (див. п.п. 1.1. цієї монографії), можна побачити нашарування управлінських технологій в компаніях на підставі домінуючих тенденцій менеджменту, представлене в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**НАШАРУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ ТЕХНОЛОГІЙ У КОМПАНІЯХ
НА ПІДСТАВІ ДОМІНУЮЧИХ ТЕНДЕНЦІЙ МЕНЕДЖМЕНТУ**

Домінантна тенденція в менеджменті	Сутнісна спрямованість управлінських технологій	Домінантні методи та інструменти управління
Операційна ефективність	Поєднання операцій на підставі раніше розроблених алгоритмів. Рационалізація виробничого процесу. Контроль витрат і собівартості продукції	Системи калькулювання (<i>Direct costing, Standard costing, Absorption costing, Process costing, Lifecycle costing, Target costing</i>), управління витратами, маржинальний аналіз доходів і витрат операційної діяльності
Стратегічне бачення бізнесу	Посилення конкурентної позиції на ринку продуктів і сервісів компаній. Дослідження ринку і споживачів. Диференціація продукту компанії	Стратегічне планування, формування місії та візії, сегментація споживачів, бенчмаркінг, матриці портфельного аналізу для розробки конкурентних стратегій, бюджетування, <i>TOC (Theory of constraints)</i> , <i>CRM (Customer Relationship Management)</i>

¹ За даними досліджень консалтингової компанії *Bain & Company Inc.* URL: http://www2.bain.com/management_tools/BainTopTenTools/2017/default.asp (дата звернення 30.04.2019)

Закінчення табл. 1.1

Домінантна тенденція в менеджменті	Сутнісна спрямованість управлінських технологій	Домінантні методи та інструменти управління
Операційна досконалість	Операційна ефективність в контексті цінності, що створюється	<i>Activity based budgeting, Six Sigma, Lean Manufacturing, система збалансованих показників, BPM (Business process management)</i>
Трансформація бізнесу з урахуванням цифровізації та синергії операційних й облікових процесів	Створення мереж на основі партнерств. Створення бізнес-екосистем. Аналітика великих даних (Big Data). Управління поведінкою споживача. Технології створення технологій	Управління ланцюгами поставок (<i>Supply Chain Management</i>), дослідження залученості працівників (<i>Employee Engagement Surveys</i>), покращена аналітика (<i>Advanced Analytics</i>), всебічне управління якістю (<i>Total Quality Management</i>), цифрова трансформація (<i>Digital Transformations</i>)

Джерело: складено автором.

О. Третякова називає такі сучасні тенденції технологізації управління: 1) зміщення інтересу від використання окремих спеціалізованих технологій у бік комплексних, що характеризуються переплетенням кількох різномірних процесів технологічного, економічного, організаційного, соціально-психологічного характеру, 2) що пов'язані між собою і взаємодіють виокремлення нових пріоритетних напрямів розвитку і поширення управлінських технологій, наприклад технології побудови організаційних структур й організації взаємодії учасників (мережеві, віртуальні компанії, електронний бізнес), технології підвищення ефективності компаній (інформаційні, логістичні, фінансові), маркетингові технології формування масової свідомості тощо; 3) розроблення технологій зі створення технологій, які можна назвати високими технологіями управління [Третякова, 2012]. Вочевидь стратегічний контролінг можна віднести до третього напрямку виокремлених сучасних тенденцій. Він дає змогу на метарівні переосмислювати наявний у компанії у певний момент набір управлінських технологій і вибудовувати актуальну логіку управлінських процесів через поєднання й актуалізацію окремих управлінських інструментів.

У такому контексті ефективність управлінських технологій та окремих функціональних сфер діяльності компаній проаналізо-

вано у низці праць [Кизенко, 2009с; Кизенко 2015а; Кизенко, Прокопенко 2018; Hrebeshkova Kyzenko, Grebeshkov 2018].

Ефективність окремих функціональних напрямів діяльності підприємства на теоретичному рівні традиційно визначається співвідношенням між економічними результатами від цієї діяльності та витратами для досягнення цього результату. За практичної реалізації цього методичного підходу на підприємствах виникають проблеми ідентифікації як результату окремого виду діяльності, так і витрат, релевантних цьому визначеному результату (див. формули 1.2–1.6).

Для декомпозиції стратегічних цілей на рівень операційних та функціональних цілей використовують систему збалансованих показників, яка дає змогу поєднати маркетингові, фінансові та виробничі цілі із розвитком людського капіталу та компанії в цілому, а також виявити їхній вплив на основні компоненти бізнес-моделі компанії, найважливішими серед яких є ключові клієнти і партнери, канали розподілу та специфічні ресурси. Бюджетування є основною управлінською технологією, яку підприємства використовують для реєстрації та групування управлінської інформації про досягнення поставлених стратегічних цілей, на підставі якої визначається ефективність обраної стратегії через ефективність компанії в цілому за фінансовими показниками.

Проблеми сепарації впливу окремих напрямів діяльності на досягнення загальних результатів операційної діяльності підприємства розглядають Г. Ассель, Л. Балабанова та О. Гасило, П. Дойль, Д. Ленсколд, А.Павленко та А. Войчак, А. Старостіна, Д. Черваньов та О. Зозульов [Ассель, 1999; Балабанова, Гасило, 2006; Дойль, 2001; Ленсколд, 2005; Павленко, Войчак, 2003; Старостіна, Черваньов, Зозульов, 2002]. Вони пов'язані передусім із двома чинниками. По-перше, на показники результативності маркетингу (IS_M) впливає ефективність інших процесів операційної діяльності: логістики і матеріалопотоку (IS_L), виробництва (IS_F) тощо, оскільки результат цих процесів фактично регулює обсяги реалізації продукції ($E_{Pr(i)}$). По-друге, ефективність діяльності підприємства – це інтегральний показник, величина якого визначається не лише ефективністю маркетингових заходів, а й стратегічними орієнтирами підприємства на відповідний період.

Крім того, ефективність – це відносний показник, тому сам по собі він не є інформативним для прийняття управлінських рішень. Для аналітичних оцінок на підставі показників ефективності необхідно порівнювати їх із певним нормативними значення або значенням цього показника за минулі аналогічні періоди

функціонування підприємства, що також потребує формування відповідної інформаційної бази даних (IS_{AF}) на підприємстві. Одним із сучасних комплексних підходів до створення такої бази даних залишається використання на підприємстві управлінської технології бюджетування. Проблема полягає в адаптації цієї технології та її поєднанні з технологіями бізнес-аналітики для задоволення потреб менеджменту організації в системному оцінюванні ефективності маркетингової діяльності. Важливість такої адаптації в межах системи стратегічного контролінгу пояснюється необхідністю постійного вдосконалення технології розроблення адекватної потребам ринку ціннісної пропозиції для споживачів.

На етапі впровадження, при проектуванні управлінської технології бюджетування, на підприємстві створюється відповідна структура бази даних з метою одержання необхідної маркетингової інформації IS_M для ідентифікації та факторного аналізу результатів маркетингової діяльності підприємства ($IS_M \cap IS_{AF(t)}$). Для дослідження структури витрат і доходів компанії, пов'язаних з маркетинговою діяльністю, – тобто перетин інформаційних просторів функціональних сфер маркетингу та обліку в періоді t ($IS_{M(t)} \cap IS_{AF(t)}$), доцільно застосовувати управлінську технологію ступінчастого розрахунку маржинального доходу в системі обліку за технологією бюджетування. Цей методичний підхід передбачає, що структуризація інформації в системі бюджетування про доходи і витрати підприємства здійснюється за критеріями, вагомими для оцінювання ефективності його маркетингової діяльності за звітний період. Оцінними показниками в системі звітності підприємства є цільові нормативи маржинального доходу, які інтегруються за операційними даними в процесі калькулювання планових чи фактичних витрат.

Методика ступінчастого розрахунку маржинального доходу передбачає визначення ключових груп маркетингових витрат у собівартості при розрахунку планового та фактичного бюджету доходів і витрат підприємства на бюджетний період.

Такий підхід дає змогу коректно оцінити маркетингову діяльність як результат циклічного і комплексного процесу операційної діяльності на підприємстві за цільовими індикаторами маржинального доходу в розрізі окремих складових: дослідження ринків збуту, ціноутворення, управління асортиментом, планування обсягів збуту продукції, стимулювання збуту продукції.

При запровадженні цієї методики при проектуванні форматів документів у системі бюджетування слід врахувати різні аспекти структуризації маркетингової інформації, актуальні саме для цього підприємства. За умови автоматизації системи бюджетування

жодних обмежень щодо характеру такої структуризації немає [Кизенко, 2009с].

Для ілюстрації цього підходу наведемо приклад сегментації управлінської інформації щодо взаємозалежності між управлінськими рішеннями зі стратегічного вибору напрямів розвитку сервісної організації та рівнем відшкодування операційних і інвестиційних витрат, пов'язаних з різними функціональними сферами діяльності компанії. У цьому випадку ілюструється механізм ступінчастої калькуляції сукупних витрат, який полягає у групуванні витрат, релевантних до рівня стратегічного вибору, та визначенні відповідних цільових і фактичних показників маржинального доходу.

На першому етапі потрібен аналіз чинників формування доходу організації (за показниками операційної ефективності використання ресурсів, наприклад, середня тривалість обслуговування одного клієнта, середній чек тощо) і з'ясування цільового рівня виручки в розрахунку на рік або квартал.

Наступним етапом є групування витрат за рівнями стратегічного вибору і визначення суми витрат на один рік (квартал) або інший плановий період.

Перший рівень стратегічного вибору – це вибір, пов'язаний зі здійсненням капітальних витрат організації, який визначає її позиціонування серед інших компаній. За цим стратегічним вибором треба проаналізувати місце розташування організації, персонал і технічне оснащення. Значення за цими показниками розраховують на один рік (квартал) роботи компанії, виходячи із нормативного терміну покриття капітальних витрат.

У розрахунку на рік (квартал) роботи підприємства можуть бути проаналізовані такі операційні показники: загальна площа використаних приміщень, м^2 ; загальна площа прилеглої території, м^2 ; плата за землю, грн; вартість оформлення дозвільної документації, грн; архітектурно-будівельний проект та інженерно-будівельні роботи, грн; загальна кількість працівників (за видами робіт і категоріями відповідно до штатного розпису), непрямі витрати на оплату праці співробітників; витрати на додаткові сервіси для клієнтів, грн, матеріально-технічне оснащення приміщень (за видами обладнання, включно з програмним забезпеченням).

Результативним показником стратегічного вибору за цим напрямом є «Маржинальний дохід 1», який розраховується на рік (квартал) роботи компанії.

Другий рівень стратегічного вибору – це вибір спеціалізації сервісної організації. Значення показників розраховують на рік (квартал) роботи компанії, виходячи з нормативного терміну по-

криття інвестиційних витрат. Результативним показником за вибір спеціалізації є «Маржинальний дохід 2», який розраховується як різниця між «Маржинальним доходом 1» і витратами, пов'язаними із вибором спеціалізації організації.

Третій рівень стратегічного вибору – це ексклюзивність послуг (ціннісних пропозицій для споживачів). Ці витрати потрібно згрупувати за номенклатурними групами продуктів, розподіливши значення маржинального доходу 2 між цими групами пропорційно до часток відповідних груп у виручці від реалізації в середньому за рік. Останнім пунктом третього рівня стратегічного вибору є Адміністрування даного напрямку бізнесу. Від показника «Маржинальний дохід 4» необхідно відняти адміністративно-управлінські витрати, витрати на підготовку маркетингових і спеціальних заходів, комунальні платежі та інші поточні витрати і знайти цільовий показник прибутку до оподаткування, який є оцінним показником ефективності бізнесу.

Загалом застосування ступінчастого методу калькуляції допомагає сформувати відповідну базу даних управлінського обліку, створюючи передумови для ідентифікації витрат, релевантних до певного чинника успішності бізнесу в його бізнес-моделі, чим полегшує аналіз ефективності змін у поточній бізнес-моделі компанії.

Маркетингові індикатори використовуються як внутрішніми, так і зовнішніми реципієнтами інформації. До групи маркетингових індикаторів доцільно включити показники, які характеризують основні складові популярності сервісної організації.

Фінансові індикатори використовуються переважно внутрішніми користувачами інформації. До групи фінансових індикаторів доцільно включити показники, які характеризують основні фінансові результати функціонування компанії за звітний період, наприклад прибуток або маржинальний дохід, які відображають її фінансову успішність. Ці показники прямо корелюють з рівнем цін, який має відображати очікування споживача відповідного продукту щодо маркетингових складових, котрі впливають на вибір організації. Цю методику для ресторану як сервісної організації описано у [Кизенко, 2015a].

Інший приклад комплексного оцінювання ефективності управлінської технології бюджетування наведемо з практики діяльності торговельного підприємства. Бюджетування як управлінську технологію функціональної сфери обліку і фінансів необхідно розглядати через синхронізацію із системою управління компанією, в результаті якої підвищується якість та оперативність прийняття управлінських рішень. Такий підхід до визна-

чення ефективності бюджетування на підприємстві потребує перегляду підходів до розуміння його змісту і способу використання менеджментом вітчизняних компаній. Нині переважна більшість керівників розглядають бюджетування як інструмент збирання й опрацювання історичних даних про діяльність підприємства. Утім, вочевидноється факт, що спосіб реалізації бюджетування справляє значний вплив на функціонування управлінських процесів і фінансові результати підприємства. На жаль, досвід вітчизняних торговельних підприємств свідчить радше про негативні тенденції цього впливу.

Бюджетування як технологія управління – це сукупність взаємопов'язаних операцій планування, обліку і контролю доходів і витрат підприємства, які утворюють процедури реєстрації, аналітичного опрацювання та оцінювання інформації про його діяльність і спрямовані на ефективну реалізацію управлінських завдань, із використанням спеціальних методів та інструментів бюджетування, організаційних регламентів та автоматизованої інформаційної системи. Запропоноване визначення дає підстави розглядати бюджетування в системному контексті, узгоджуючи елементи управлінської технології, якими є методологія (вибір і поєднання спеціальних методів структуризації економічної інформації у бюджетах), організація (процес розподілу і виконання управлінських функцій) та автоматизація (створення інформаційного масиву даних). Такий підхід забезпечує підґрунтя для інтеграції бюджетів компанії із системою управління через стратегічні цілі й допомагає оптимізувати управлінські операції шляхом повноцінного інтегрування бюджетування з інформаційною системою компанії [Кизенко, Прокопенко 2018].

За такою самою логікою можна досліджувати взаємодію і партнерство підприємств у межах реляційної тенденції управління, зокрема, такий підхід до структуризації й аналізу інформації описано в [Hrebeshkova, Kyzenko, Grebeshkov 2018] при формуванні метричної системи цінності стратегічного партнерства для компанії. Результативність партнерства для його учасників можна визначати за системою індикаторів показників, згрупованих за кількома інформаційними просторами, що об'єднуються в проекції: підприємницьку (інноваційну), реляційну (організаційну), маркетингову (ринкову), економічну (фінансову). Підприємницька (інноваційна) проекція відображатиме успішність принципово нових сфер для розвитку стратегічного партнерства й запровадження управлінських технологій їх освоєння. Реляційна проекція віддзеркалюватиме результативність формування і підтримки

партнерських зв'язків учасників партнерства. Маркетингова (ринкова) проекція об'єднує комплекс показників щодо повноти задоволення потреб стейкхолдерів задля утримання їхньої лояльності до всіх партнерів тріади. Економічна (фінансова) проекція спрямована на підтвердження ефективності партнерства в поточному та перспективному періодах. Цінність, яку продукує партнерство, можна розглядати на двох рівнях: а) продуктивний, який втілюється в продукті (послугі) та відображає функціональну спрямованість результатів співпраці партнерів; б) репутаційний, який засвідчує інформаційно-когнітивні параметри результату діяльності партнерства та є віддзеркаленням унікальних (переважно невідчутних) характеристик їх продуцента. На репутаційному рівні ціннісна пропозиція стратегічного партнерства визначається такими детермінантами, як: 1) ділова репутація партнерів і партнерства загалом; 2) стратегічна значущість (пріоритетність) сфери діяльності, в якій реалізуються інтереси партнерства на місцевому, регіональному, національному та глобальному рівнях; 3) екологічність партнерства та його соціальна значущість; 4) успішність (досягнення обраних цілей) партнерської взаємодії у цілому та окремих партнерів зокрема. Кожна з цих детермінант потребує окремого вивчення в контексті їхнього впливу на створювану учасниками партнерства цінність для кожної групи стейкхолдерів.

Склад та співвідношення продуктивних і репутаційних детермінант ціннісної пропозиції дає змогу виявляти й аналізувати потенціал створення цінності партнерством:

$$S_{potential} = \{V_{marketing}, V_{economic}, V_{relation}, V_{innovation}\}, \quad (1.7)$$

де $S_{potential}$ – потенціал створення цінності партнерством; $V_{marketing}$ – оцінка цінності партнерства в маркетинговій проекції; $V_{economic}$ – оцінка цінності партнерства в економічній проекції; $V_{relation}$ – оцінка цінності партнерства в реляційній проекції; $V_{innovation}$ – оцінка цінності партнерства в інноваційній проекції.

Продуктова цінність стратегічного партнерства ($C_{prEduct\ value}$) визначається як перетин множин потенціалу створення цінності партнерством і продуктової цінності:

$$C_{product\ value} = S_{potential} \cap V_{product}. \quad (1.8)$$

Репутаційна цінність стратегічного партнерства ($C_{reputation\ value}$) визначається як перетин множин потенціалу створення цінності партнерством та репутаційної цінності:

$$C_{reputation\ value} = S_{potential} \cap V_{reputation}. \quad (1.9)$$

Такий підхід до вимірювання цінності стратегічного партнерства дає змогу не тільки відстежувати прогрес окремої партнерської спільноти в часі, а й утворює єдиний методологічний базис для порівняння цінності різних стратегічних партнерств.

Узагальнюючи роль стратегічного контролінгу як інтегратора управлінських технологій компанії, слід зазначити, що він створює метарівень узгодження управлінських технологій для роботи з конвергентними функціональними інформаційними просторами. За умов експоненціального тренду накопичення інформації розрізнені й до певної міри дивергентні бази даних функціональних інформаційних просторів, які формуються винятково на ситуативній основі, гальмують ефективне використання інформації для отримання нових знань, а це щоразу вимагає від компанії значних додаткових (одноразових) зусиль на створення відповідного знаннєвого простору. На підставі функціональних інформаційних просторів за допомогою аналітичних методів управління, покладених в основі відповідних управлінських технологій, з одного боку, створюється база для обґрунтування управлінських рішень стосовно трансформації бізнес-моделі чи окремих її складових, з іншого – генерується додаткова інформація для аналізу в наступних часових періодах.

Як зазначає С. Г. Фалько [Фалько, 2008, с. 3], у найбільш прогресивних компаніях служби контролінгу виконують завдання з розроблення технологій управління, правильності й обґрунтованості їх використання, модернізації та радикального оновлення. Вони розробляють управлінські технології і передають їх керівникам функціональних підрозділів для використання у своїй роботі. На більшості підприємств окремі управлінські технології розробляються їхніми керівниками, виходячи з власного практичного досвіду, досвіду колег, результатів роботи консультантів з управління. При цьому місія контролінгу полягає у впровадженні підприємством принципу розподілу процесів проєктування технологій управління й реалізації функцій управління менеджерами.

1.3. ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ІНТЕГРУВАННЯ КОНТРОЛІНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Високий рівень невизначеності зовнішнього середовища сучасних підприємств, що супроводжується періодами турбулентності стосовно внутрішнього і зовнішнього інформаційного потоків, вимагає перенесення акцентів системи управління з першочергової реалізації завдань контрольного характеру на прогностичні завдання. Це зумовлює вектор пошуку адекватних методів інформаційної підтримки управління організацією з метою набуття нових і підтримки наявних конкурентних переваг у довгостроковій перспективі.

Унаслідок своєї міждисциплінарної природи наукове знання у цій сфері залишається слабо структурованим, тому визначення предметної царини контролінгу через ключові практичні потреби в управлінні сучасною організацією є актуальним завданням, що потребує пошуку ефективного наукового рішення. У наш час сутнісні аспекти визначення системи контролінгу розвиваються і в теоретичному, і в прикладному аспектах, причому практика зазвичай випереджає теорію, бо мусить відповідати на виклики зовнішнього середовища.

В основу системи контролінгу покладено делегування повноважень керівника щодо розпорядження ресурсами, систему контрольних показників і залежну від неї систему мотивації й матеріального стимулювання за досягнення високих показників ефективності – так званих КПЕ (ключових показників ефективності) (*англ. KPI – Key Performance Indicators*).

Головне обмеження системи контролінгу, зорієнтованої на систему обліку, за сучасних умов ведення бізнесу полягає в тому, що забезпечуючи системний контроль, вона не здатна ефективно виконувати завдання планування, позаяк у плануванні зорієнтована на екстраполяцію даних на підставі систематизованої інформації із системи бухгалтерського чи статистичного обліку, котра за своєю природою є історичною.

До певної міри це обмеження знімає застосування методів опрацювання інформації *Business intelligence (BI)*, які є інструментом перспективного планування розвитку бізнесу через трансформацію його бізнес-моделі. Як інструмент інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень система контролінгу забезпечує створення й використання на підприємстві комплексу унікальних управлінських технологій, який через когнітивну

компоненту дає змогу систематизувати розрізнені індикатори (маркери) зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства й інтерпретувати вплив тих чи інших чинників на результативність бізнесу. Це допомагає концентрувати увагу керівника на виконанні управлінських завдань, пов'язаних зі зменшенням негативного впливу чинників зовнішнього середовища, моделюючи результат різних варіантів дій і відстежуючи можливі результати ухвалених рішень.

Комплекс управлінських технологій, створений у системі контролінгу, підтримує різні управлінські рішення – від операційних до стратегічних і полегшує інтерпретацію величезних масивів інформації про зміну зовнішнього і внутрішнього середовища діяльності підприємства. Чим більшою мірою інформаційна система компанії обмежена суто обліковими даними, тим більше система контролінгу використовує фінансові показники для оцінювання перспективних управлінських рішень.

Третій напрям інтеграції контролінгової діяльності до системи управління найменш методично опрацьований і наразі постає радше як концептуальний підхід налагодження ефективного інформаційного обміну між різними функціональними відділами в організації. Основний критерій ефективності системи контролінгу – швидкість процесів системи управління щодо отримання та обміну релевантною інформацією між різними керівниками та співробітниками про стан організації та вплив змін зовнішнього середовища на її функціонування і розвиток.

У даний час завдяки сучасним засобам комунікації та інформаційних технологій доступ до інформації практично не обмежений. Можна опрацьовувати величезні масиви даних і швидко передавати інформацію на великі відстані. Таким чином, проблема інформаційної асиметрії при виконанні управлінських завдань трансформується в проблему необхідності якісної апроксимації інформаційного потоку з метою виявлення релевантної інформації стосовно того чи іншого управлінського рішення.

Головна проблема контролінгової діяльності в управлінні компанією – подолання концентрації на фінансовій інформації, забезпечуючи увагу до деталей у різних інформаційних зрізах: технологічному (технології опрацювання та передавання інформації і технології виробництва товарів і послуг), юридичному, соціально-культурному. Саме «слабкі сигнали» у цих областях дають змогу адекватно трансформувати бізнес-модель організації, вчасно відповідаючи на зовнішні зміни.

За останнє десятиліття вплив цих чинників посилюється: нові технології змінюють способи задоволення потреб споживачів (мобільний зв'язок, цифрові технології тощо). Нові форми ведення бізнесу вимагають коригувань юридичного супроводу, соціальні мережі змінюють уявлення про канали розподілу товарів і маркетингові аспекти бізнесу.

Крос-культурний аспект ведення бізнесу неможливий без глибокого знання норм чинного національного та міжнародного права, а також правозастосовної практики, з огляду на що треба приймати найефективніші управлінські рішення. Позаяк норми законодавства постійно змінюються, нагальність моніторингу положень законодавчих актів невинно зростає, що, своєю чергою, сприяє розробленню нових методик аналізу й систематизації великих обсягів економіко-правової інформації.

Усі ці процеси нині перебувають поза системою контролінгу. В такому сенсі метою контролінгу є забезпечення досягнення стратегічних цілей організації. Відповідно система контролінгу має спрямовуватися на інформаційний супровід виконання управлінських завдань, які перебувають у сфері аналізу релевантної економічної інформації в контексті його галузевого розвитку, а також завдань, які стосуються трендів майбутніх змін середовища як умов ведення бізнесу. Ця концепція передбачає формування всередині організації відповідних компетентностей, що розвиваються і підтримуються у специфічному (сприятливому) середовищі організаційної (корпоративної) культури на всіх рівнях реалізації управлінських завдань.

Підсумовуючи, зазначимо, що традиційний підхід до планування діяльності підприємства на підставі історичних облікових даних і контрольних показників ефективності за умов турбулентності зовнішнього середовища не забезпечує результативного виконання управлінських завдань, пов'язаних із реалізацією стратегії організації.

Систему контролінгу підприємства треба формувати на нових принципах самоорганізації і відстежування «слабких сигналів» у перебігу аналізу різномірної інформації юридичного, економічного, технологічного і соціально-культурного характеру. За цих умов топ-менеджмент компаній змушений визнати наявність двох протилежних тенденцій у трансформації бізнес-моделей: операційні бізнес-процеси відстають від найсучасніших технологій, а окремі технологічні вдосконалення вже не дають бажаного зростання ефективності. Зважаючи на те, що концепція контролінгу виникла у відповідь на необхідність системної інтеграції різ-

них аспектів управління бізнес-процесами в організаційній системі [Карминский, Оленев, Примаков, Фалько, 2002, с. 7], його роль лише посилюється в сучасних реаліях бізнесу.

За результатами дослідження консалтингової компанії Deloitte керівники провідних компаній світу націлені на суттєві комплексні зміни в таких сферах, як фінанси та мережі поставок. Замість зосередитися на дискретних задачах чи окремих інструментах, вони будуть докладно вивчати, як цифрові технології можуть підтримувати глобальні екосистеми, економіку платформи, складні операційні мережі й нові способи роботи в майбутньому. Мірою того, як компанії розпочинають нові напрями, конче важливо зрозуміти, як цифрові інновації працюватимуть у комплексі з наявними можливостями задля підвищення цінності бізнесу [Oracle Perspective – Tech Trends, 2018, p. 32].

Причому контролінг забезпечує методичне підґрунтя таких базових функцій стратегічного управління, як орієнтація на ефективну діяльність організації в довгостроковій перспективі; створення адекватної завданням управління інформаційної системи, спрямованої на гармонійне поєднання орієнтації компанії на клієнтів і на дохід; формування організаційної структури, зорієнтованої на досягнення стратегічних цілей. Тісний взаємозв'язок між стратегією та структурою визначав А. Чандлер (Chandler) [цит. за Jennings, Hindle, 2004, p. 103]. Внутрішні структури йдуть за змінами у стратегії, які, своєю чергою, зумовлені змінами у навколишньому середовищі. Ключову роль у виконанні цих завдань виконує система стратегічного інформаційного забезпечення [Карминский, Оленев, Примаков, Фалько, 2002, с. 25]. Це інформаційна система раннього виявлення майбутніх тенденцій як ззовні, так і всередині підприємства [Ансофф, 2009; Карминский, Оленев, Примаков, Фалько, 2002, с. 25]. Відповідно, стратегічний контролінг забезпечує методичну й консультативну підтримку трансформації системи раннього виявлення тенденцій і чинників, здатних уможливити як вигоди, так і збитки для компанії.

Важливою є тісна взаємодія стратегічного контролінгу з оперативним, що виявляється у перетворенні стратегічних цілей на оперативне планування, виходячи з реальних можливостей підприємства. Наразі набуває поширення тенденція до передавання менеджменту підприємств функції самоконтролінгу, залишивши за контролінгом суто функції стратегічної навігації та внутрішнього консалтингу. Порівняльну характеристику стратегічного та оперативного контролінгу за результатами попередніх дослі-

джень [Гребешкова, Кизенко, 2010а; Гребешкова, Кизенко, 2010b] подано у табл. 1.2

Таблиця 1.2

**ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА СТРАТЕГІЧНОГО
ТА ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ**

Ключові ознаки	Стратегічний контролінг	Оперативний контролінг
Структурованість проблем	Проблеми слабо структуровані	Проблеми добре структуровані
Часовий горизонт	Довго- та середньостроковий	Переважно короткостроковий
Основні контрольні індикатори	Потенціал успіху (наприклад, частка ринку, рейтингова позиція тощо)	Фінансові (прибуток, рентабельність, ліквідність)
Інформаційні джерела	Переважно зовнішні	Переважно внутрішні
Фокус процедур	Націленість на майбутнє, трансформація бізнес-моделі (реалізація потенціалу)	Націленість на поточні результати

Джерело: адаптовано за [Гребешкова, Кизенко 2010b, с. 207].

Цільові орієнтири стратегічного контролінгу конкретизуються при формуванні й затвердженні планових індикаторів підприємства на звітний період, розробленні і впровадженні механізму координації діяльності всіх організаційних підрозділів підприємства задля забезпечення їх ефективної взаємодії для реалізації стратегічного плану, визначення бази та критеріїв оцінювання ефективності роботи підприємства і його підрозділів у межах обраної стратегії. Таким чином, контролінг посідає проміжне місце між стратегічним та оперативним управлінням і створює, актуалізує і забезпечує функціонування унікального організаційного середовища, в якому відбуваються планові, контрольні й інформаційні процедури, спрямовані на успішне втілення та відстежування результатів упровадження стратегії розвитку підприємства.

Спираючись на результати попередніх досліджень [Гребешкова, Кизенко, 2010а; Гребешкова, Кизенко, 2010b], проаналізуємо інформаційне забезпечення стратегічної складової управління підприємством через систему контролінгу за раніше виокремленими підходами до його визначення: концепції, зорієнтованої на

систему обліку; концепцією, зорієнтованою на інформаційну систему; концепцію, зорієнтованою на систему управління.

Незалежно від типу орієнтації стратегічного контролінгу (облік, інформаційна підтримка, управління), він має вирішувати завдання у двох площинах стратегічного процесу: (1) розроблення і переведення стратегії на оперативний рівень і (2) моніторингу успішності реалізації стратегії через оцінювання досягнення визначених цілей.

У контексті уточнення концепції стратегічного контролінгу та з позицій запропонованого вище трактування його сутності, маємо визнати, що методологія розроблення та переведення стратегії на оперативний рівень є доволі розвинутою й усталеною. Достатньо пригадати потужний методичний інструментарій портфельного аналізу на підставі стратегічних матриць [В. Ефремов, 2001], логічні схеми (формати) й алгоритми розроблення місії та візії [Аакер, 2002], численні практичні рекомендації консалтингових компаній стосовно «операціоналізації» стратегічного процесу. Типові методи й інструменти стратегічного управління докладно, описані в науковій літературі, зокрема методи аналізу конкуренції та ринків М. Портера [цит. за Панов, 2002], життєвих циклів продуктів корпорацій і перспектив диверсифікації їхніх портфельів з урахуванням динаміки місткості ринків і частки окремих компаній (матриці портфельного аналізу Ансоффа [Ансофф, 2009], Бостонської консалтингової групи [цит. за Панов, 2002]), методи діагностики проблем менеджменту та циклів розвитку організацій Адізеса [Адізес, 2006; Адізес, 2008], *SWOT*, *PEST* – методи стратегічного аналізу середовища [Панов, 2002]. Практика часткового використання цих методів у процесі стратегічного управління підприємствами теж широко описана. Проте компліментарність цих методик при використанні окремими консалтинговими компаніями поки що вивчена й описана недостатньо.

Стосовно моніторингу успішності реалізації стратегії через аналіз результативності стратегічних заходів та оцінювання досягнення обраних цілей доводиться визнати, що цей сегмент стратегічного контролінгу залишається методологічно менш розвиненим. До останнього часу домінує підхід, за яким ефективність діяльності підприємства переважно оцінюється через фінансові показники завдяки доступності інформації для їх розрахунку в інформаційній системі кожного підприємства. Окремі аспекти контролю успішності реалізації стратегії в межах фінансового менеджменту розглядають Е. Нікбахт та А. Гроппеллі, Дж. К. Ван Хорн і

Дж. М. Вахович, Є. Брікхем [Нікбахт, Гроппеллі, 1992; Ван Хорн, Вахович, 2006; Брікхем, 1997], чії праці вже стали класичними, також інші дослідники. Утім, наразі фінансові показники вже не виконують своєї функції індикаторів успішності стратегії і можуть використовуватися лише в комплексі з іншими індикаторами, що зумовило пошук інтегральних систем оцінювання ефективності діяльності підприємства з комплексним застосуванням фінансових та нефінансових критеріїв. Огляд деяких із них можна знайти, у [Попов, 2003].

Незважаючи на широкий спектр концепцій вимірювання ефективності діяльності підприємства та високу популярність деяких з них, жодна з цих моделей комплексно не виконує усіх завдань відстежування й оперативного коригування стратегічних заходів із забезпечення успішного тривалого успіху підприємства. На наше переконання, забезпечити системний та обґрунтований відбір відповідних показників для планування і контролю стратегічних заходів, їх реєстрації в системі обліку, методів вимірювання результатів, їх аналізу й інтерпретації здатен стратегічний контролінг. Підтвердженням цього можуть стати результати аналізу описаних різними дослідниками цілей контролінгу, проведеного С. Ю. Альошиним [Альошин, 2014]. Дослідник зазначає, що метою контролінгу є:

- орієнтація процесу управління на досягнення завдань підприємства й інформаційної підтримки забезпечення необхідною інформацією менеджерів різних рівнів управління (58 % обраних позицій усієї сукупності інформаційних джерел вибірки) [Альошин, 2014];

- запобігання негативному впливу внутрішніх і зовнішніх чинників на фінансовий результат і загрози становищу на ринку (10 % обраних позицій з усієї сукупності інформаційних джерел вибірки) [Альошин, 2014];

- реалізація глобальної (стратегічної) і локальної (оперативної) мети підприємства (10 % обраних позицій з усієї сукупності інформаційних джерел вибірки) [Альошин, 2014];

- орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку та вартості капіталу власників за мінімізації ризику і збереження ліквідності та платоспроможності підприємств, забезпечення довгострокового розвитку підприємства (22 % обраних позицій з усієї сукупності інформаційних джерел вибірки) [Альошин, 2014].

На рівні підприємства стратегічний контролінг слід розглядати як методичне ядро розроблення специфічної конфігурації сис-

теми прогнозу майбутнього підприємства з індивідуальним набором інструментів стратегічного управління, застосовуваним у вигляді технологій управління, що відповідають розмірам підприємства, і підходів до прогнозування майбутнього.

Використання інформаційних технологій у стратегічних цілях – специфічне завдання розроблення структури баз даних. Цінність таких реляційних баз залежатиме від продуктивності інформації, яку потрібно вносити (збирати), і від методів її кодування, які забезпечують перехресні посилання щодо об'єднань функціональних інформаційних просторів, про що детально йшлося в підрозділі 1.2.

Низка проблем щодо формування баз даних, пов'язаних з її використанням для стратегічного управління, частково описана у попередніх дослідженнях (див., зокрема: [Кизенко, 2013b]). Стратегічні рішення мають одноразових характер, що потребує специфічної вихідної фінансової та нефінансової інформації. Цю інформацію не можна одержати зі звичайної звітності про окремі фінансові операції за минулі періоди, хоча саме вона формує підґрунтя багатьох функціональних інформаційних просторів. Для аналізу одноразових стратегічних рішень колишні повторювані тенденції не мають вирішального значення. Нині науковці називають шерг проблем формування системи контролю на підприємстві, що потребують наукового розв'язання. Серед основних тут можна виокремити такі:

- Які зміни необхідно впровадити в систему управлінського обліку підприємства, щоб зробити її підґрунтям прийняття стратегічних рішень?

- Як забезпечити формалізацію й інтегрування в загальну базу даних необхідної інформації, що застосовується на практиці для ухвалення стратегічних рішень?

- Які характеристики базової інформації потрібні при здійсненні стратегічного планування менеджментом підприємства, щоб спрямувати зусилля на постійне збирання й аналіз релевантної інформації стосовно потреби в актуалізації й трансформації поточної бізнес-моделі компанії?

- Який механізм моніторингу і контролю слід застосовувати до найціннішої інформації для прийняття стратегічних рішень?

Стратегічний контролінг як інформаційна база стратегічного управління – це напрям інтердисциплінарних досліджень, в якому інтегруються та розглядаються на якісно новому рівні до цього часу розмежовані питання стратегічного управління, економіки підприємства, управлінського (внутрішньовиробничого)

обліку (оперативного контролінгу), економічного аналізу і контролю результативності господарської діяльності підприємства.

У процесі реалізації обраної стратегії перед керівництвом підприємства неодмінно постає питання не лише щодо системи показників оцінювання результативності цієї стратегії, а й щодо інформаційної бази розроблення стратегії на майбутній період. Відповідно, систему показників для періодичних оцінювань економічного становища підприємства впродовж одного стратегічного циклу (від початку до завершення реалізації окремої стратегії підприємства) потрібно розглядати у двох аспектах: контрольному – з метою визначення досяжності стратегічних планів, і плановому – з метою актуалізації бази даних для розроблення нової стратегії. У часі ці два аспекти збігаються для різних циклів стратегічного процесу.

Традиційно контроль в аспекті стратегічного управління визначається як особливий різновид організаційного контролю, що полягає в нагляді за процесом стратегічного управління та його оцінюванні для забезпечення правильного функціонування. Інший підхід до визначення стратегічного контролю ґрунтується на тому, що він має створювати основу для оцінювання не лише виконання стратегії як такої, а й відповідати на питання, якою мірою виконання цієї стратегії розвиває ключові компетенції підприємства і як ці компетенції найефективніше використовувати для забезпечення конкурентних переваг у майбутньому. Тобто інформаційний простір, що формується в процесі стратегічного контролю, розглядається як основа для розроблення стратегії.

Залежно від повноважень, відповідальності та підпорядкованості працівників підприємства формується організаційна структура системи контролю. Відзначимо ключовий організаційний аспект стратегічного контролю, важливий для розроблення технологій управління. Зважаючи на те, що досягнення стратегічних цілей діяльності підприємства залежить від правильної структурної декомпозиції їх на тактичні (короткострокові) цілі операційної діяльності відповідно до функціональних обов'язків працівників у системі управління організацією, досягнення стратегічних цілей неможливе без постановки конкретних завдань працівникам підприємства залежно від рівня їхньої компетентності й відповідальності. У контексті даного дослідження при розгляді цього питання принциповим є співвідношення між контролінгом і менеджментом, тобто з'ясування того, яким чином зорганізоване розмежування між системою контролінгу і системою менедж-

менту на підприємстві, що неодмінно впливає на формування специфічних взаємозв'язків між елементами системи контролю.

У практиці управління зустрічаються два підходи до вирішення цього питання. Перший підхід розмежовує контролерів і менеджерів, а отже, система контролю як складова контролінгу розглядається як окрема специфічна система, що забезпечує управлінськими технологіями роботи з інформацією керівників підприємства для прийняття управлінських рішень. Саме цей підхід ми розглядаємо як домінуючий на майбутнє в контексті визначення ролі контролера як внутрішнього консультанта в організації. Другий підхід передбачає інтеграцію традиційних функцій контролерів і менеджерів для окремих працівників різних рівнів в організаційній структурі підприємства. Цей підхід є базовим для трансформації розуміння оперативного контролінгу як самоконтролінгу менеджменту. За умов автоматизації багатьох процедур оперативного контролінгу частина функцій контролерів переходять до менеджерів.

Контроль можна розглядати як крос-функціональний процес стратегічного і тактичного (оперативного) управління стосовно різних часових етапів стратегічного процесу. Формування та реалізація різноманітних стратегій як переглядуваних способів досягнення поновлюваної відмінності та прибутковості підприємства [Наливайко, 2001, с. 23] потребує врахування двох ключових моментів: по-перше, поновлювана відмінність реалізується компетенціями, що відображається у стратегічній позиції підприємства; по-друге, при оцінюванні успішності підприємства на ринку необхідно враховувати, що фінансові вимірники віддзеркалюють лише окремий аспект здобутих підприємством результатів (наприклад, прибутку підприємства), що часто спотворює уявлення про його стратегічну перспективу.

Якщо контролінгова діяльність зорієнтована переважно на систему внутрішньовиробничого обліку, то передбачається, що контроль як специфічна підсистема управління використовує дані внутрішньовиробничого обліку переважно для здійснення процедур оперативного планування та контролю. У такому разі стратегія розвитку підприємства розробляється з урахуванням даних внутрішнього обліку та спрямовується на пошук шляхів досягнення заданого рівня прибутковості й ліквідності підприємства у сукупності з досягненням його ринкових і соціальних цілей. При виборі контрольних показників за такою системою проблеми полягають в тому, що між процесом збирання первинної інформації та встановленням контрольних показників є значний часовий лаг, що знижує

актуальність інформації на момент оцінювання результативності стратегії. Особливо критичною є втрата часу, якщо результати моніторингу свідчать про негативні результати роботи підприємства, а часу на прийняття рішень вже нема. Дієвим інструментом інформаційної підтримки контролю на підставі інформації внутрішньовиробничого обліку може стати *ERP*-система, що дасть змогу оптимізувати управлінські процеси на підприємстві, створити сприятливе середовище для ефективного використання всіх його ресурсів, а отже, забезпечити ефективність процесу формулювання, розроблення та реалізації стратегії підприємства.

Контролінгова діяльність, зорієнтована на інформаційну систему, спрямовується на формування й актуалізацію ядра інформаційного забезпечення підприємства. Контроль фактично виокремлюється у ключову функцію системи управління. Таким чином, стратегічний контролінг являє собою діяльність співробітників (контролерів), що передбачає аналіз методик перетворення інформації на банк систематизованих техніко-економічних даних для підтримки стратегічного планування.

Сутність контролінгової діяльності, зорієнтованої на систему управління, полягає в розробленні комплексу управлінських технологій, що підтримують системну інтеграцію функцій планування, контролю й інформаційного забезпечення в процесі трансформації бізнес-моделі компанії. Ця концепція подає контролінг в аспекті формування дієвого механізму самоорганізації та самонавчання, що реалізується у відповідній організаційній культурі та принципово нових характеристиках (компетенціях, динамічних здатностях) усіх компонентів стратегічного процесу на підприємстві.

При організації ефективної системи контролю головне завдання стратегічного контролінгу полягає у визначенні по-справжньому інформативних показників для стратегічного управління й організації збирання та реєстрації в інформаційній системі підприємства первинних даних для їх обчислення. Як правило, такої інформації немає в системі бухгалтерського обліку, до того ж зазвичай вона суб'єктивна і неформалізована. Завдання формування інформативної системи показників прямо залежить від розвиненості управлінського обліку, що являє собою систему збирання та реєстрації інформації про планові й фактичні результати функціонування найважливіших процесів і аспектів бізнесу. Визначення таких ключових аспектів зумовлене структурою виробничого потоку (типом виробництва), котра визначає на підприємстві тип організації руху матеріального потоку відповідно до технологічного процесу. Тому при визначенні набору показників оцінювання ефе-

ктивності реалізації стратегії потрібно їх аналізувати на предмет відповідності завданням, що виконуються за їх допомогою, готовності системи документообігу і системи управлінського обліку часно надавати актуальну первинну інформацію.

Такого ж висновку дійшли інші дослідники. Вони визначають, що специфіка контролінгу полягає саме в тому, що він інтегрує вже сформовані методи в єдину систему і тим самим забезпечує нову якість аналітичної діяльності. Ця нова якість полягає в комплексності аналізу, в можливості перехресного контролю результатів, отриманих різними методами, і реалізації принципу взаємодоповнюваності різних методів. Саме в цьому виражається реалізація у сфері контролінгу принципів системного підходу [Плаксієнко, Назаренко, Орехова, 2018; Куцик, Остап'юк, 2017].

Поняття стратегічного контролю з позиції бізнес-моделювання розглядає А. Сливоцьки як один із ключових елементів бізнес-моделі компанії на рівні з вибором споживачів, забезпеченням винагороди за свою діяльність (прибутковістю бізнесу) і вибором масштабів діяльності [Сливотски, 2006; Сливотски, Андельман, Моррисон, 2017]. Він пов'язує стратегічний контроль зі здатністю компанії захищати потік своїх прибутків у контексті розроблення компанією власної моделі бізнесу для забезпечення зростання прибутку. Одночасно зі створенням бізнес-моделі менеджмент компанії має виявляти точки стратегічного контролю, важливі для галузі, і активно їх розробляти. А. Сливоцьки називає такі типи стратегічного контролю, як бренди, патенти, авторські права, розроблення нової продукції із випередженням конкурентів, перевага за витратами, контроль над системою дистрибуції, контроль над поставками, володіння потоком інформації про споживачів, унікальна організаційна культура, контроль над ланцюжком цінності тощо. Кожна точка контролю проектується таким чином, щоб забезпечувати перебування компанії в зоні прибутку і не допускати перехоплення конкурентами частини її прибутковості. У кожній галузі застосовуються в першу чергу основні для цієї галузі точки стратегічного контролю. Наприклад, далеко не на кожному ринку в цій якості можна використовувати бренд, а контроль над ланцюжком цінностей може виявитися неможливим або недостатнім. Отже, першим завданням є визначення того, яким чином можна виявити точки стратегічного контролю та встановити їх ієрархію. Фактично при виборі точок стратегічного контролю йдеться про створення стратегічних активів – частини стратегічних ресурсів, які важко копіюються і відтворюються конкурентами в межах інших бізне-

сів і сприяють генеруванню цінності для клієнта як основи конкурентних переваг.

Ідея ефективності внутрішнього консультування порівняно із зовнішнім простежується в ідеї фракталінгу.

Гнучкість сучасних організаційних структур і розвиток теорії фрактала сприяли появі концепції фракталінга як способу розвитку компаній [Маркушина, 2011]. Вона передбачає наявність у компанії фахівця з розвитку (як внутрішнього консультанта) на противагу співпраці із зовнішніми консультантами. Підхід до реалізації управлінських завдань полягає в тому, що за відсутності власних ресурсів фахівець з розвитку вибудовує дерево зовнішніх зв'язків (фрактал). Фракталінг стає новою компетенцією, що поєднує лідерство, управління проектами та процесами.

Висновки до розділу 1

Тенденції постійного зростання складності та динамічності середовища господарювання сучасних підприємств, посилення конкуренції та якісна зміна її характеру на ринках товарів, робіт і послуг, зумовлюють докладання з боку керівників економічних організацій значних зусиль зі створення ефективного механізму функціонування підприємства.

Злагодженість економічного механізму сучасних підприємств забезпечує чітка структуризація інформаційного середовища його діяльності, а результативність господарської діяльності залежить від швидкості й адекватності реагування на кон'юнктурні зміни в зовнішніх умовах ведення бізнесу. Така вимога до ефективності функціонування підприємства зумовлює пошук новітніх методів стратегічного управління організацією з метою набуття нових і підтримання наявних конкурентних переваг у довгостроковій перспективі. Одним із дієвих інструментів для прийняття управлінських рішень щодо перспектив діяльності підприємства може і має стати система стратегічного контролінгу.

Проведене нами дослідження надало низку наукових результатів щодо розвитку концепцій контролінгової діяльності на підприємстві, а саме виявлення ключових чинників, які змінюють усталене трактування суті контролінгу і сприяють змінам у розумінні його концепції при практичному впровадженні на підприємстві. Автором розроблено структурований контекст розвитку концепцій контролінгу на підприємстві, що складається із ключових динамічних характеристик середовища функціонування

підприємств, управлінських завдань та управлінських технологій. Цей контекст поглиблює розуміння причинно-наслідкових зв'язків, що породжують взаємодію цільового завдання та управлінських технологій роботи з інформацією в системі контролінгу. Прикладні аспекти реалізації цього завдання допоможуть керівникам і власникам бізнесу швидко і чітко формулювати цільові настанови щодо трансформації контролінгової діяльності компанії в цифровій економіці.

У процесі узагальнення сучасних напрямів розвитку концепції контролінгу виявлено обмеженість неокласичної економічної теорії та перспективи неінституціональної теорії для пояснення багатьох сучасних економічних явищ, зокрема виконання класу завдань стратегічного управління, пов'язаних із розвитком інформаційних і когнітивних технологій і посиленням ролі суспільних інститутів, тісно переплітаючи економічні, соціальні та правові відносини, що змінює вимоги до стратегічного аналізу інформації про діяльність підприємства.

В контексті сучасної теорії і практики управління економічними організаціями стратегічний контролінг є неоднозначним явищем, яке вимагає ґрунтовного та всебічного дослідження задля його предметної ідентифікації та детального теоретико-методичного і прикладного розроблення. На основі результатів емпіричних досліджень науковців щодо кола управлінських завдань контролера, було виявлено її загальну спрямованість на вирішення завдань стратегічного управління, а результати досліджень згруповані та проаналізовані в кількох напрямках, орієнтуючись на базову функцію контролінгу, а саме: 1) системної координації управління, 2) забезпечення управління, 3) внутрішнє управлінське консультування. Орієнтуючись на наявні теоретичні напрацювання в напрямі розуміння контролінгу, як внутрішнього управлінського консультування менеджменту компанії, автором запропонована та схематично описана концепція контролінгу як стратегічної трансформації. Моніторинг успішності реалізації стратегії через аналіз результативності стратегічних заходів залишається недостатньо методологічно розвиненим. До останнього часу домінує підхід, згідно з яким ефективність діяльності підприємства можна оцінити суто (або переважно) через фінансові показники. Проте, за сучасних умов високої непередбачуваності середовища господарювання економічних організацій фінансові показники не виконують покладеної на них функції індикаторів успішності стратегії, що активізує пошук інтегральних систем оцінювання із застосуванням нефінансових критеріїв.

СИСТЕМНА ХАРАКТЕРИСТИКА СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. КОНФІГУРАЦІЯ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ

Як будь-яку соціально-економічну систему стратегічний контролінг можна розглядати у функціональному структурно-організаційному і процесному аспектах. Змістове наповнення цих аспектів залежить від розуміння контролінгу та прикладних завдань, які він виконує, зокрема й сьогодні наукові дискусії точаться з приводу сутнісно-змістовного наповнення поняття контролінгу загалом і виокремлення його стратегічної складової зокрема. Якщо розглядати систему контролінгу з позицій реєстраційної та обліково-аналітичної концепцій тоді її сутнісне наповнення у функціональному, структурно-організаційному і процесному аспектах багато в чому збігатиметься із системою управління, адже йдеться саме про інформаційне наповнення цієї системи. Принципова різниця тут полягає у співвідношенні між контролінгом і менеджментом, тобто у з'ясуванні наявності розмежування між системою контролінгу та системою менеджменту на підприємстві, адже в такому разі досить важко розмежувати відповідальність керівника і контролера.

Теоретичне підґрунтя поглибленого та розширеного розгляду системи стратегічного контролінгу на підприємстві у нашому дослідженні свтановить теорія систем, системний аналіз і системотехніка [Горохов, 1982; Щедровицкий, 2003].

Нині у переважній більшості досліджень зі стратегічного контролінгу детально розглянуто функціональний та організаційний аспекти системи стратегічного контролінгу в концептуальному розумінні реєстраційного та обліково-аналітичного підходів. За цими підходами контролінг розглядається як окрема специфічна система, що забезпечує інформацією керівників підприємства для прийняття управлінських рішень або передбачає інтеграцію традиційних функцій контролерів і менеджерів для різних рівнів в організаційній структурі підприємства. Для прикладу подамо результати проведених у різних країнах досліджень щодо функціо-

нальної та організаційної структури системи стратегічного контролінгу, яка визначає функціональні обов'язки окремих працівників підприємства, підпорядкованість підрозділів і відповідальність посадових осіб за реалізацію стратегічних цілей компанії.

У США в більшості випадків контролер – це комерційний директор підприємства. Йому підпорядковані служби фінансової та виробничої бухгалтерії, організації виробництва, страхування і зазвичай – інформаційно-обчислювальний центр. Саме тому за англосаксонського (американського) підходу контролінг ототожнюють з управлінським обліком, а стратегічний рівень контролінгу виокремлюють у стратегічний управлінський облік [Голов, 2006; Майер, 1993; Манн, Майер, 2004; Уорд, 2002].

У Німеччині посада контролера, як правило, вводиться на великих і середніх фірмах, які використовують систему контролінгу. Зі звичайної виробничої структури йому підпорядковані виробнича бухгалтерія, відділ статистики, планування і прогнозування. Головний бухгалтер і його служба безпосередньо контролерові не підпорядковуються.

У машинобудівному концерні «Клекнер Гумбольдт Дойц» контролерові прямо підпорядковане лише бюро економічного аналізу. Головний бухгалтер і керівники інших функціональних підрозділів йому адміністративно не підпорядковані, але контролер має ширші повноваження при прийнятті рішень, ніж кожен із них. Головне завдання контролера полягає у визначенні цілей та пошуку пропозицій, які б дали змогу концерну підвищити економічний ефект від господарської діяльності підприємства.

На трикотажній фірмі «Фальке» відділ контролінгу відсутній, а головним контролером тут є комерційний директор, якому підпорядковані всі економічні служби управління. Керівники цих служб виконують функції контролерів у своїх підрозділах [Манн, Майер, 2004].

На думку фахівців Групи IntelCont, стратегічну складову системи контролінгу, що формується на підприємствах, слід розглядати як систему інформаційного забезпечення для менеджерів [Сафаров, 2006; Сафаров, Бабенкова, 2005]. Працівники відділу контролінгу надають інформацію менеджерам підприємства і беруть участь в процесі управління як внутрішні консультанти. Контролери нижнього рівня здійснюють опрацювання і надання інформації, а контролери вищого рівня в ієрархії оргструктури системи контролінгу в першу чергу є внутрішніми консультантами. При цьому в окремих компаніях така роль контролера поєднується з низкою обов'язків, що їх зазвичай виконують менеджери.

Донедавна при визначенні стратегічного контролінгу домінувала позиція щодо її визначення як системи, призначеної для пошуку й надання менеджменту компаній вагової інформації для розроблення ефективних шляхів використання наявних у компанії конкурентних переваг і створення нових потенціалів успішної діяльності у перспективі [Карминский, Оленев, Примаков, 2002, с. 19]. Загалом цей підхід описано у працях П. Хорвата та С. Г. Фалька [*Концепция контроллинга: Управленческий учет...*, 2006, с. 181–182; Фалько, 2008, с. 3].

Підсумовуючи результати прикладних досліджень системи стратегічного контролінгу у функціональному й організаційному аспектах, можна зробити певні висновки. Предметна царина стратегічного контролінгу однозначно невизначена. Комплексне дослідження даної проблеми шляхом системного аналізу поки дозволяє конкретизувати функціональне навантаження цієї системи через декомпозицію функціональних обов'язків контролерів та менеджерів підприємства. Такий підхід не гарантує уникнення дублювання функцій чи повноважень і відповідальності у прийнятті окремих управлінських рішень між різними посадовими особами, котрі працюють в одній організації менеджерами чи контролерами.

Використання методології системного аналізу дає змогу розширити коло взаємопов'язаних і взаємодоповняльних аспектів розгляду системи стратегічного контролінгу, та вийти за межі суто облікової методології, спрямувавши зусилля на розв'язання проблеми дезінтеграції, необхідність подолання якої наголошував І. Адізес [Адизес, 2006]. Детальний аналіз системи стратегічного контролінгу продовжимо із використанням попередніх авторських досліджень [Кизенко, 2019d; Jabłoński (Ed.), 2017]. Практична реалізація можливостей цифровізації економічних процесів на підприємстві сприяє формуванню інтеграційного середовища стратегічного контролінгу. За визначенням О. М. Костенко, зміст контролінгу виявляється в інтеграції інформаційних потоків і визначенні за їх допомоги форм взаємодії із зовнішнім та внутрішнім середовищем для досягнення мети і своєчасного доведення інформації до осіб, які розробляють та ухвалюють управлінські рішення [Костенко, 2013, с. 31]. Стосовно розподілу повноважень це визначення підтверджується результатами емпіричних досліджень про те, що основні завдання, пов'язані зі стратегічним плануванням і стратегічним контролем в організаціях, здебільшого виконуються менеджерами, тоді як завдання, пов'язані з надходженням стратегічної інформації, – контролерами [Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka, 2018, s. 103].

Застосування кібернетичного підходу до опису ключових характеристик системи контролінгу розвиває цю концепцію, надаючи засоби для її характеристики в окремих аспектах (проекціях), у контексті базових ознак системи управління, таких як керованість, складність високого порядку, цілеспрямованість, динамічність, багатопараметричність, відкритість, інерційність та саморегулювання [Одноволик, 2013]. Костенко О. М. пропонує вирізняти такі складові системи контролінгу: методологія, структура, процес і технічні засоби [Костенко, 2013, с. 31]. Зокрема, методологія контролінгу включає цілі, закони, принципи, методи, функції, технології і практику контролінгу. Структура зосереджує увагу на функціональній та організаційній структуризації, на конкретних схемах взаємодії між різними рівнями управління. Процес контролінгу являє собою систему комунікацій, розроблення і реалізацію управлінських рішень, у тому числі інформаційне забезпечення їх. Технічні засоби контролінгу включають комп'ютерну техніку, мережі зв'язку, систему документообігу тощо [Костенко, 2013, с. 31]. Орієнтуючись на ці елементи, можна виокремити проекції для опису системи стратегічного контролінгу.

Назагал погоджуючись із таким переліком проекцій розгляду системи контролінгу, вважаємо за доцільне зауважити, що ці елементи передусім віддзеркалюють процес наукового пошуку, але ще не усталилися й потребують уточнення з огляду на необхідність розмежування функцій менеджера і контролера. Крім того, функціональний аспект системи контролінгу варто вирізнити окрему проекцію. Звісно, одного дослідження неможливо повною мірою описати реалізацію всіх аспектів системи контролінгу підприємства.

Якщо розглядати стратегічний контролінг крізь призму концепцій внутрішньофірмової інтеграції, координаційно-навігаційної та стратегічної навігації, бізнес-партнерства менеджера і контролера та запропонованої автором концепції стратегічної трансформації, з'являється інше розуміння завдань контролінгової діяльності на підприємстві в контексті бізнес-дизайну організації. Інтерпретацію системи стратегічного контролінгу у функціональному, структурно-організаційному та процесному аспектах унаочнено на рис. 2.1.

Детально схарактеризуємо означені аспекти системи стратегічного контролінгу на підприємстві, ґрунтуючись на раніше отриманих локальних результатах щодо системного впровадження окремих управлінських технологій [Кизенко, 2013а].



Рис. 2.1. Система стратегічного контролінгу у функціональному, структурно-організаційному та процесному аспектах

Джерело: авторська розробка.

Функціональний аспект системи стратегічного контролінгу допомагає з'ясувати питання, за допомогою яких управлінських технологій ми будемо управляти досягненням стратегічних і поточних цілей господарської діяльності організації із залученням функцій планування, обліку та контролю, використовуючи як інформаційне підґрунтя прийняття управлінських рішень окремі показники операційної діяльності, що реєструються й аналізуються в інформаційній системі підприємства. Сутнісно функціональний аспект характеризується проектуванням та оцінюванням рівня актуальності в системі стратегічного контролінгу взаємопов'язаних управлінських технологій, використовуваних у підсистемах менеджменту для виконання операцій планування, обліку, аналізу і контролю міри досягнення підприємством запланованих стратегічних цілей.

Структурно-організаційний аспект системи контролінгу демонструє механізм забезпечення виконання функцій стратегічного управління працівниками підприємства і адекватність сучасним вимогам використовуваних управлінських технологій. Відповідно до повноважень, відповідальності й підпорядкованості працівників підприємства формується організаційна структура управління підприємством, яка аналізується в системі стратегічного контролінгу з огляду на доцільність застосування когнітивних здібностей людини або використання штучного машинного інтелекту в комплексі управлінських технологій. Структурний аспект системи стратегічного контролінгу характеризує взаємовідповідність між системою інформаційного забезпечення та особливостями операційної діяль-

ності підприємства. Він дає відповідь на питання: за якими індикаторами відбувається контроль за досягненням обраних цілей діяльності підприємства і які структурні підрозділи генерують інформацію для обліку фактичних значень цих показників. Структурний аспект системи стратегічного контролінгу визначає методологію формування інформаційного середовища й архітектуру системи внутрішнього обліку на конкретному підприємстві.

Процесний аспект демонструє доцільність поєднання та виконання управлінських технологій стратегічного планування і контролю в єдиному стратегічному процесі.

Матрицю відповідності між окремими елементами системи управління підприємства та системою стратегічного контролінгу у функціональному, структурно-організаційному і процесному аспектах подано на рис. 2.2.

Аспекти системи стратегічного контролінгу	Окремі елементи системи управління		
	Управлінські методики	Організаційна структура	Інформаційна система
Функціональний	Узгодження методів планування, обліку і контролю та системи індикаторів для оцінювання досягнення цілей підприємства	Функціональні обов'язки працівників щодо ідентифікації та збирання планових і фактичних показників господарської діяльності (індикаторів)	Забезпечення реєстрації в інформаційній системі підприємства значень планових і фактичних показників господарської діяльності
Структурно-організаційний	Взаємовідповідність структури планових і звітних документів та індикаторів стратегічного контролю	Структура об'єктів у системі управлінського обліку та інформаційних потоків між ними для реєстрації даних про результати діяльності підприємства	Структура баз даних і конфігурація інформаційної системи підприємства для реєстрації планових і фактичних даних
Процесний	Порядок управлінських дій і розподіл компетенцій у процесі управління щодо планування, обліку, аналізу та контролю індикаторів управління	Регламентація у посадових інструкціях функціональних обов'язків працівників у процесі управління	Управлінський цикл, регламент закриття періодів в інформаційній системі та контролінговий цикл

Рис. 2.2. Матриця відповідності між окремими елементами системи управління та системою стратегічного контролінгу підприємства

Джерело: авторська розробка.

Для забезпечення ефективності системи управління підприємства пропонуємо розглядати її ключові елементи – управлінські методики, організаційну структуру та інформаційну систему – крізь призму функціонального, структурно-організаційного та процесного аспектів системи стратегічного контролінгу. Відповідна матриця продемонструє модель поєднання менеджмент-технологій у майбутній системі управління компанією, а також можливі системні порушення, яким можна запобігти завдяки цьому інструменту на етапі проектування тих чи інших управлінських технологій. Особливого значення ці питання набувають при взаємоузгодженні всіх компонентів управління під впливом розвитку інформаційних технологій, що наголошується у [Карминський, Оленев, Примаков, Фалько, 2002, с. 109–111]. З розвитком інформаційних технологій дедалі сильніше увиразнюються такі сучасні взаємопов'язані тенденції: ускладнення інформаційних продуктів, забезпечення сумісності, ліквідація проміжних ланок, глобалізація, конвергенція.

Інформаційний продукт для підприємства – це специфічна послуга отримання у розпорядження певних даних, інформації чи засобів їх опрацювання та знань. Для вдосконалення управлінських технологій у системі стратегічного контролінгу має значення як механізм генерування інформаційного продукту за відповідним запитом менеджера, так і засоби отримання цього інформаційного продукту в потрібний час (забезпечення релевантності отриманої інформації стосовно прийняття управлінських рішень) і в зручній формі для подальших аналітичних процедур.

Забезпечення сумісності – це можливість вільного обміну різною інформацією в межах створених на підприємстві функціональних інформаційних просторів. Наразі це завдання постійно ускладнюється через залучення дедалі більшої кількості джерел отримання інформації. Крім того, найцінніша для стратегічного розвитку підприємства слабоструктурована інформація переважно має нефінансовий характер.

Ліквідація проміжних ланок передбачає розроблення управлінських технологій, що забезпечують перетворення даних та інформацію за запитом і формою, доступні для безпосереднього формування і використання менеджерами.

Глобалізація передбачає можливість для менеджерів віддаленого доступу до потрібної інформації завдяки використанню хмарних сервісів і сучасних засобів комунікації.

Конвергенція в широкому сенсі означає взаємопроникнення інформаційних потоків різних сфер бізнесу, різних управлінських

технологій, різних технологічних сфер, наприклад когнітивних та управлінських технологій. Конвергенція уможливорює створення складних інформаційних продуктів, доступ до яких отримують всі учасники через бізнес-екосистеми, за посередництва яких реалізується конкурентна співпраця між компаніями. На сьогодні сформовано кілька основних типів бізнес-екосистем, що впливають на бізнес-дизайн: екосистема платформ, екосистема інновацій, екосистема інтересів, екосистема комерції, екосистема речей [5 *Стратегий построения бизнес экосистем*].

У центрі екосистеми платформ існує програмна платформа, що слугує основою для взаємодії між усіма учасниками. Кожен тип учасників (власник платформи, розробник, клієнт) формує і впливає на свою частку екосистеми. Успіх такого бізнес-дизайну залежить від збільшення кількості сервісів, пропонує платформи. Чим більше з'являється сервісів, якими починають користуватися клієнти, тим більш залежними від платформи вони стають і їм дедалі складніше перемикається на інші послуги поза платформою. Прикладами бізнес-екосистем Платформ можуть слугувати компанії Google, Facebook, Airbnb, Uber.

Екосистема інновацій створюється для вирішення складних проблем і стимулює співпрацю між бізнесом та університетами як дослідницькими центрами, адже компанії не можуть ефективно зорганізувати дослідницький процес, спираючись суто на знання всередині компанії, навіть за наявності відповідної системи управління знаннями. У наш час постійно більше варіантів співпраці між компаніями в рамках концепції відкритих інновацій (*Open innovation*). Прикладів такої співпраці вже зараз чимало, зокрема ініціатива Procter & Gamble «connect and develop», коли 50 % інновацій компанії народжуються поза її стінами. Формами такої співпраці виступають біржі інновацій, краудсорсингові майданчики, де компанії розміщують свої завдання, а розробники змагаються між собою, пропонуючи кращі рішення.

Розвиток соціальних мереж і мобільного інтернету зумовив появу екосистем інтересів, що базуються на організації комунікаційних форм просування своїх продуктів і сервісів. Але спільноти можуть також слугувати інструментом розвитку інновацій як прямий канал для зворотного зв'язку зі споживачами і джерелом побажань щодо поліпшення клієнтського досвіду.

Класичним прикладом екосистеми комерції є ланцюжок поставок. Якщо розглядати ланцюжок доставки цінності від виробника до споживача, то учасники цього ланцюжка є елементами екосистеми. В цьому разі інновації народжуватимуться в нових

бізнес-моделях. Ключовою рисою цієї екосистеми є оптимізація взаємовідносин між учасниками, а не оптимізація екосистеми загалом. Така екосистема дуже повільно реагує на підривні інновації, що робить її вельми ризикованою. Екосистема речей формується навколо процесів зниження вартості на пристрої, розвитку інтернету, мобільних технологій та інтернету речей. Ці можливості надають компаніям новий поштовх для роздумів планування нових бізнес-моделей і підвищення ефективності бізнесу. Подальший розвиток екосистем речей визначають три ключові тренди: поява нових бізнес-моделей за рахунок доступу в реальному часі до інформації про використання продуктів і послуг; вартість датчиків, сенсорів, підключених до інтернету, сьогодні мізерна, що усуває перешкоди їх поширенню; технології опрацювання великих даних та аналітики зможуть якнайкраще проявитися за рахунок величезних масивів інформації від «речей».

Клієнти і «вчорашні» конкуренти стають складниками єдиного інноваційного процесу кооперації. Це веде до розширення повноважень і відповідальності, структура організацій стає плоскішою і, перетворюючись з ієрархії, набуває дедалі більше мережових ознак. За таких умов менеджмент компаній починає керувати неймовірно складними екосистемами, що простягаються далеко за межі їхнього бізнесу.

Безперечно, екосистеми активізують інноваційний розвиток підприємств і трансформацію відповідних управлінських технологій у системі стратегічного контролінгу. Поділяючи ідеї К. Крістенсена (Clayton M. Christensen), Т. Бартмана (Thomas Bartman) та Д. Бевера (Derek van Bever) про циклічний характер розвитку бізнес-моделі компанії, можемо взяти за основу запропоновану ними триетапну модель циклічного розвитку бізнес-моделей компаній за такими стадіями: розроблення (Creation), підтримання інновацій (Sustaining Innovation), ефективність (Efficiency) [Christensen, Bartman, Van Bever, 2016].

У реальній компанії нова бізнес-ідея втілюється в нову бізнес-одиницю, котра спершу вдосконалює процеси своєї бізнес-моделі, а потім переходить на підтримку ефективності від цього виду бізнесу. Кожен етап створює певний набір взаємозалежностей у моделі й чутливо реагує на набір показників ефективності.

Різні аспекти бізнес-моделі по-різному розвинені на кожному з виділених етапів, залишаючи решту елементів гнучкими. Зокрема, на етапі розроблення увагу зосереджують на ціннісній пропозиції для клієнта і ресурсах, які необхідно залучити для реалізації бізнес-ідеї; на етапі підтримання інновацій бізнес-процеси

вдосконалюють і набувають остаточної визначеності, «формула прибутку» остаточно стає очевидною лише на етапі виходу на ефективність, коли з'ясовується, які з прописаних процесів можна віддати на аутсорсинг.

За умов цифрової економіки процеси формування бізнес-дизайну експонентно актуалізують питання трансформації управлінських технологій підприємств за зміни природи конкуренції й появи інноваційних платформ для їхньої взаємодії. На базі такої логіки у попередніх дослідженнях було визначено принципи та передумови формування бізнес-дизайну на різних етапах розвитку бізнес-моделей компаній в контексті включеності їх до відповідних екосистем і ролей (рис. 2.3) [Верба, Кизенко, 2017].

Подібний підхід простежується у працях інших науковців у контексті трансформації контролінгової діяльності. При визначенні сучасних напрямів розвитку контролінгу П. Хорват зазначає, що в разі виникнення в компанії процесів реструктуризації контролер виконує організаційні та координаційні функції, надає послуги в режимі внутрішнього консультування співробітникам організації, які починають виконувати нові для себе завдання [Концепция контроллинга: Управленческий учет... 2006, с. 255]. Вважаємо, що змістове розуміння поняття реструктуризації як ключової характеристики для виконання контролінгової діяльності можна також екстраполювати на поняття трансформації та редизайну елементів бізнес-моделі.

На підставі результатів досліджень П. Хорвата та Т. Рогуленко [Концепция контроллинга: Управленческий учет... 2006, с. 257; Рогуленко, 2018] узагальнимо й деталізуємо функціональний аспект системи стратегічного контролінгу. Контролінг у сучасних умовах – це функція внутрішнього консультанта, який володіє знаннями про продукти, клієнтів і процеси. Завданнями контролера в сфері планування є розроблення системи планування компанії, адаптація системи планування, розроблення інструкцій, визначення методів планування, консультування тощо [Концепция контроллинга: Управленческий учет... 2006, с. 257].

Такий підхід підтримується в дослідженні Т. Рогуленко, яка зазначає, що контролерові для виконання своїх завдань необхідна неординарна інформація. Їхня діяльність зосереджена на підтриманні інформаційної системи компанії в актуальному стані, придатному для аналітичної роботи менеджерів. Для цього вдосконалюються методики, регламенти і процедури діагностики бізнес-процесів, застосовуваних у всіх системних елементах корпоративного управління: планування / бюджетування, обліку, ко-

нтролі й аналізі загалом цілому. Контролер лише координує процес складання планів через відстеження взаємоузгодженості документів, а власне планування в компаніях здійснюють лінійні та функціональні менеджери.

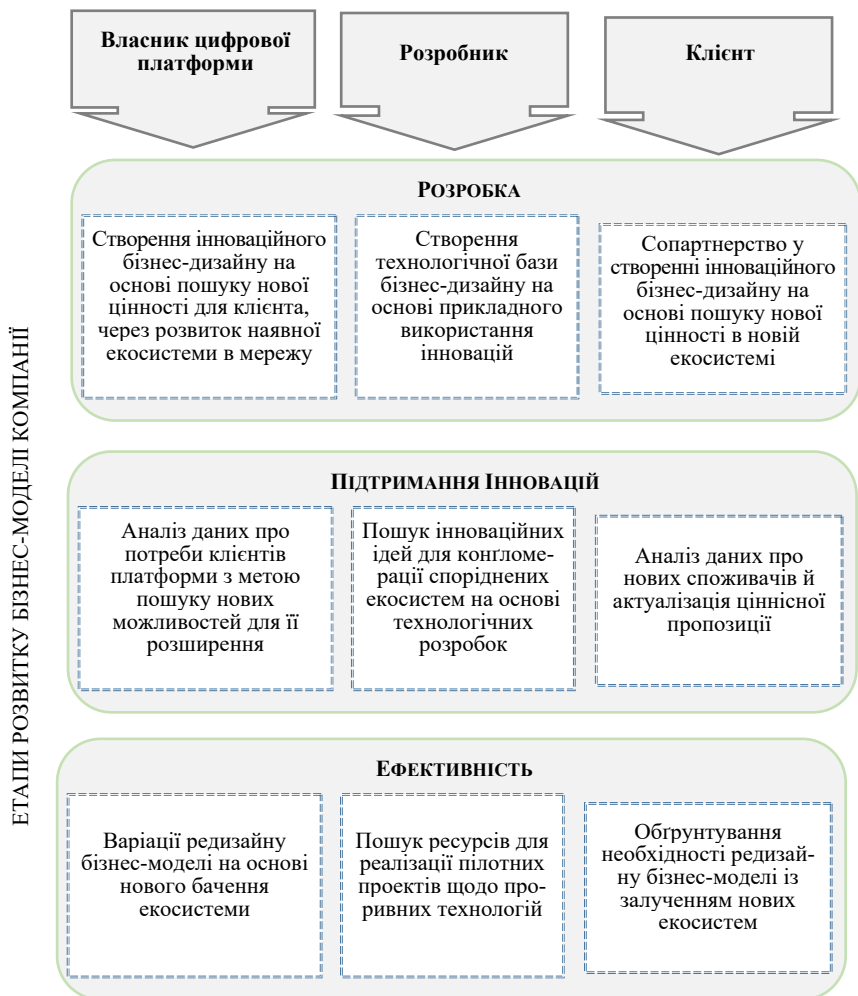


Рис. 2.3. Ідентифікація процесів бізнес-дизайну в циклі розвитку бізнес-моделі компаній

Джерело: адаптовано за [Верба, Кизенко, 2017].

Завдання контролера у сфері обліку – компонування інформації з різних джерел задля забезпечення лінійних менеджерів релевантною інформацією. Масив такої інформації формується з офіційної бухгалтерської (фінансової) звітності, зведеного звіту з виконання установок майстер-бюджету компанії, податкових декларацій, статистичних звітів та ін. Контролер не веде облік, він забезпечує можливість вибірки інформації з масиву наявних на підприємстві облікових даних, моніторить можливість їх перетворення і доповнення відомостями з інших інформаційних джерел. У сфері контролю контролер забезпечує можливість менеджерам контролювати свою діяльність у процесі досягнення стратегічних цілей компанії. Для цього контролер аналізує результати проведених менеджерами контрольних процедур і вжитих заходів щодо усунення виявлених негативів. Також контролер має запропонувати сигнальну систему відхилень (маркерів), що фіксуватиме нагальність прийняття рішень на стратегічному рівні.

На підставі результатів дослідження В. І. Одноволика для детальнішого розгляду вирізимо функції з розроблення та вибору ключових управлінських параметрів і показників, розроблення системи вимірювання, порівняння й узгодження якісних показників [Одноволик, 2013]. Саме ці функції спрямовані на формування маркерів ефективності бізнесу в системі стратегічного контролінгу. Означені функції є базовими в каналі управління для перетворення даних на інформацію та знання щодо ефективності бізнесу, адже їх реалізація є основою накопичення та порівняльного аналізу інформації керівниками підприємств.

Питання накопичення, вимірювання й оцінювання стратегічно важливої інформації тісно пов'язані з методологією стратегічного управління, яка використовується в компанії для перетворення даних зовнішнього і внутрішнього середовища на інформацію та знання. Типові інструменти, які використовуються в стратегічному контролінгу, і які в даному контексті представлені в науковій літературі (*Balanced Scorecard*, *Activity Based Budgeting*, *Benchmarking* тощо) також описані в стратегічному менеджменті в аспекті їх функціонального призначення. Проте управлінські технології використання цих методів, що формуються через проєкції структури, процесу й технічних засобів системи стратегічного контролінгу, методично недостатньо чітко розроблені.

У нашому дослідженні формування управлінських технологій розглядається як базова функція стратегічного контролінгу – системи, призначеної для пошуку адекватних реаліям бізнесу методів

стратегічного управління, розроблення та впровадження (надання в використання менеджменту компаній) на їх основі результативних управлінських технологій капіталізації бізнесу, використовуючи наявні конкурентні переваги і створюючи нові у майбутньому.

З позиції системного аналізу та кібернетичного підходу до управління інформаційними потоками підприємства система контролінгу забезпечує вирішення проблем некерованості підприємства, в тому числі надлишку або дефіциту інформації; впорядкування внутрішніх інформаційних потоків; мінімізацію ризиків прийняття неоптимального управлінського рішення; координацію управлінських дій на підприємстві в рамках єдиного інформаційного поля [Костенко, 2013, с. 32].

Головним у вирішенні цих питань є формування комплексу маркерів ефективності бізнесу в контексті оптимізації інформаційної системи, швидкості отримання інформації про стратегічні перспективи бізнесу та релевантності такої інформації стосовно до об'єктів стратегічного управління.

Загалом широкого висвітлення у наукових джерелах набули результати апробації низки методів *Performance Measurement*, найвідомішими з яких є *Balanced Scorecard*, *Total Quality Management*, *Key Performance Indicators*, *Six Sigma* щодо формалізації стратегічних цілей організації для подальшого оцінювання міри їх досягнення. Кожна з цих методик спирається на специфічний набір показників, причому увага зосереджується саме на виборі набору показників, а не на їх реєстрації, систематизації й аналізі в обліковій (інформаційній) системі підприємства.

Надлишок показників і складність збирання фактичної інформації не сприяють фокусуванню системи стратегічного контролінгу на визначенні ефективності стратегії, позаяк збирання необхідної інформації нині залишається вельми складним завданням, попри наявність спеціалізованого програмного забезпечення. Використовуючи результати дослідження [Дуднева, Кір'ян, 2018, с. 140], оберемо найпопулярніші інструменти стратегічного управління й визначимо для кожного із них взаємовідповідність між об'єктами стратегічного управління та маркерами ефективності бізнесу в системі стратегічного контролінгу. Кожен з обраних маркерів ефективності бізнесу в системі стратегічного контролінгу має пройти перевірку на його доцільність у проєкціях функцій, структури, процесу й технічного забезпечення стосовно моделі управління компанії.

Така перевірка дасть можливість оптимізувати кількість маркерів і забезпечить комплексність і швидкість моніторингу окре-

мих елементів бізнес-моделі для вчасного ухвалення стратегічних рішень щодо її трансформації. Взаємовідповідність між інструментами і об'єктами стратегічного управління та маркерами ефективності бізнесу подано у табл. 2.1 [Кизенко, 2019d].

Таблиця 2.1

**ВЗАЄМОВІДПОВІДНІСТЬ МІЖ ІНСТРУМЕНТАМИ
І ОБ'ЄКТАМИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ
ТА МАРКЕРАМИ ЕФЕКТИВНОСТІ БІЗНЕСУ**

Маркери ефективності бізнесу в системі стратегічного контролінгу	Інструменти стратегічного управління	Об'єкти стратегічного управління
Фінансово-економічні, ринкові показники та експертні оцінки щодо розвитку	Balanced Scorecard	Стратегічні ініціативи у взаємозв'язку маркетинг, фінанси, бізнес-процеси, навчання та розвиток
Цінність як результат процесу (діяльності), драйвери витрат	Activity Based Budgeting	Види діяльності як драйвери витрат, ланцюжок створення вартості
Оцінні показники, характерні для кращих бізнес-практик	Benchmarking	Окремі функції або процеси
Експертні оцінки	SWOT-аналіз	Стратегічні ініціативи у балансі між зовнішніми загрозами та внутрішніми можливостями їм протидіяти
Розриви планових і фактичних показників господарської діяльності, експертні оцінки	GAP-аналіз (аналіз стратегічних розривів	Очікувана траєкторія розвитку підприємства, окремі елементи діяльності або бізнес-моделі
Функціональні показники окремих елементів продукту	Функціонально-вартісний аналіз	Ланцюжок створення вартості
Показники ринкової частки та оцінка можливостей зростання ринку	Портфельний (матричний аналіз)	Конкурентні переваги продукту, бар'єри входу на ринок
Оцінки якості виконання бізнес-процесів	Six Sigma	Якість виконання бізнес-процесів

Джерело: адаптовано за [Кизенко, 2019d].

Проведений порівняльний аналіз дає змогу визначити компліментарність інструментарію стратегічного управління при формуванні єдиного інформаційного середовища компанії для визначення специфічного набору маркерів ефективності бізнесу з урахуванням особливостей операційного потоку і поточної бізнес-моделі. Це мінімізує необхідність генерації надлишкових обсягів інформації й сприятиме впорядкуванню внутрішніх інформаційних потоків у системі управління.

2.2. СИСТЕМНА ІНТЕГРАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКИХ ПРОЦЕСІВ НА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНІЙ ПЛАТФОРМІ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ

За умов цифрової економіки роль контролінгу посилюється при розв'язанні актуальних задач управління, які за способом моделювання даних можна поділити на такі групи: використання моделей багатовимірної аналізи, включно факторним аналізом, прогнозування, включно з сезонним компонентом, фінансове конструювання і планування, використання евристичних моделей, у тому числі експертних опитувань, вивчення взаємоз'язків елементів, використання графоаналітичних методів рішень [Карминский, Оленев, Примаков, Фалько, 2002, с. 125–126].

У цих задачах управління особливого значення набуває когнітивний компонент управлінських технологій, важливість виокремлення якого наголошена у попередньому параграфі. Це пов'язано із дедалі більшим використанням в управлінській діяльності елементів штучного інтелекту, машинного навчання, автоматизованих алгоритмів порадження неструктурованих даних, отриманих від клієнтів і контрагентів через зовнішні канали комунікації, тощо.

Зазвичай стратегічний рівень системи контролінгу підприємства вивчається науковцями в англосаксонській моделі управлінського обліку або європейській моделі контролінгу. Про генезу розвитку цих концепцій йшлося у першому розділі роботи. Азійська модель контролінгу, зокрема і на теренах вітчизняної науки, досліджена еклектично. На цьому наголошує у своєму дослідженні С. Фалько [Фалько, 2006].

За азійської моделі значна частина функцій контролінгу реалізується через відділ планування підприємством, а найважливіші завдання контролінгу реалізуються у сфері розроблення стратегії, планування і контролю стратегічних цілей. Координація цілей

компанії відбувається через прямі контакти керівників структурних підрозділів [Фалько, 2006, с. 50–51]. Модель стратегічного контролінгу розвивається в дещо іншій модифікації, що професор Ш. Ванг пов'язує із різницею менталітетів [Фалько, 2008, с. 20–21]. У Європі та багатьох країнах світу панують причинно-наслідкові підходи до аналізу ситуацій. Напротивагу цьому підходові, в Китаї великого значення надають спостереженню за проблемною ситуацією: стратегія в загальній системі, синтез, нечітка й цілісна взаємодія. Тому контролінг тут має радше практичний, ніж теоретичний нахил. Підтвердження цієї позиції можна знайти у пізніших публікаціях, зокрема привертають увагу дослідження японського досвіду виконання в організації контролінгових завдань стратегічного рівня О. Маркушиної [Маркушина, 2011].

Коли компанії впроваджують стратегічне управління в японській традиції (хосін канрі), а потім транслюють стратегію і залучають до її реалізації весь персонал компанії (рінгі), бізнес визначається як система когнітивних процесів, а завдання управління полягає у визначенні того, що заважає нашому руху вперед і як поліпшити ситуацію. Японці пройшли набагато довший історичний шлях становлення управлінської теорії і практики. Поки ми ще не розібралися в окремих частинах, вони вже складають з них об'ємні мозаїки, сприймаючи в цілому і називаючи одним ім'ям. Тому нам потрібно бути уважними і помічати елементи моделі досконалості організації в таких японських підходах, як хосін канрі і рінгі [Маркушина, 2011].

Авторка наголошує важливість врахування в бізнесі процесів конвергенції всього потенціалу когнітивних наук (відкриттів з різних галузей природничих наук про те, як людина пізнає світ, навчається, вершить волю, еволюціонує, взаємодіє з природою та іншими людьми, створює меми, оцінює загрози, змінює об'єкти і змінюється сама), а не лише еклектичного врахування в менеджменті досягнень з психології.

В умовах розвитку цифрових технологій стратегічний контролінг стає тією інтелектуальною платформою, на якій відбувається інтеграція управлінських процесів на засадах конвергенції інформаційних просторів функціональних напрямів бізнесу. Формування єдиної інформаційної системи підприємства породжує конвергенцію економічних бізнес-процесів з маркетинговими, логістичними, технологічними тощо. Цей процес є природним, адже економічна складова присутня практично в кожному комплексному управлінському рішенні через визначення ключових параметрів діяльності підприємства, з якими вони пов'язані. З одного

боку зміни спрямовані на адаптацію економічної функції до широкого спектра можливостей, що відкриваються при використанні технологій бізнес-аналітики (*Business Intelligence – BI*) через конвергенцію, з іншого – необхідною умовою ефективності економіки організації є мінімізація впливу на прийняття управлінських рішень потоку несуттєвої інформації, так званого «інформаційного шуму», з яким неминуче пов'язане багатовекторне розширення внутрішнього інформаційного потоку. Відповідно, розробляються і починають упроваджуватися в компаніях новітні управлінські технології, що змінюють економіку підприємства. Основні з них описано в дослідженнях провідних консалтингових компаній [Rigby, 2015; Hinchcliffe, 2016].

Розвиток ІТ-технологій, передусім хмарних сервісів, що дають змогу виконувати складні обчислення, опрацьовувати та зберігати великі масиви даних, використовуючи потужності віддаленого сервера, робить доступним практично для кожного підприємства використання технологій бізнес-аналітики великих масивів даних (*Big Data Analytics*). *Big Data Analytics* уможливорює опрацювання, аналіз і спільне використання різними підрозділами підприємства, в тому числі й територіально віддаленими, великі масиви даних (*Big Data*) для швидкої ідентифікації раніше невідчутних для підприємства кореляційних зв'язків між факторами і процесами виробничо-комерційної діяльності для економічного обґрунтування управлінських рішень. Детальніше застосування технологій бізнес-аналітики на вітчизняних підприємствах проаналізовано у [Гребешкова, Гребешков, Кизенко, 2016]. Автори доповіді певні, що використання компаніями управлінської технології *Big Data Analytics* поліпшуватиме управління ризиками та взаємовідносинами з клієнтами, логістику ланцюжка поставок, оптимізуватиме веб-контент; допоможе вдосконалити наявні та розробляти нові продукти і послуги, доцільніше зорієнтовувати власні пропозиції на потреби своїх клієнтів.

Удосконалення бізнес-моделі підприємства відбувається шляхом дослідження потреб клієнтів через мережеві канали комунікації із використанням технологій *Digital Transformation*, що інтегрують цифрові технології у стратегічне управління організацією. Включення цієї управлінської технології до стратегічного процесу організації дозволяє ефективно підтримувати наявні і швидко знаходити нові конкурентні переваги, підтримуючи зростання прибутковості бізнесу в довгостроковій перспективі. Технології *Digital Transformation* наразі найефективніше використовуються для розвитку персоналізованого маркетингу (вони

допомагають клієнтам швидко виявити й оцінити пропозиції компанії); удосконалення диспетчеризації операційного процесу; налагодження ефективного зворотного зв'язку з клієнтами різними засобами комунікації.

Упроваджуючи елементи електронного бізнесу, підприємство має змогу поєднувати аутсорсинг окремих процесів, віртуальні управлінські та збутові процеси з фізичним виробництвом товару чи наданням послуги кінцевим споживачам при визначенні сегментів споживачів і каналів взаємовідносин з клієнтами, ключових цінностей організації, каналів постачання ресурсів і продукції, ключових ресурсів для створення ключових цінностей для клієнтів, ключових дій для ефективної роботи підприємства, ключових партнерів та структури витрат організації. Аутсорсинг нині є найвідомішою технологією, яку використовують вітчизняні підприємства, залучаючи на договірних засадах вузькоспеціалізовані організації для виконання неосновних процесів господарської діяльності. Це дозволяє підприємствам знижувати непрямі витрати, використовуючи досвід та інновації спеціалізованих фірм, зосереджуючись на ключових компетенціях і основних бізнес-процесах. Відповідно, бізнес виходить за межі окремого підприємства. Компанії використовують можливості інтерактивних комунікаційних технологій, застосовуючи у своїй діяльності підходи *Collaborative Commerce (c-commerce)* та *Supply Chain Management (SCM)*, формуючи спільні ланцюжки постачання. Спільна комерція активно використовується в міжнародній торгівлі, що дає змогу потоку інформації легко долати кордони й нівелювати міжкультурні відмінності задля підвищення рівня обслуговування споживачів. Застосування *c-commerce* зменшує кількість помилок при опрацюванні замовлення, знижує рівень операційних витрат, скорочує час доставки замовлення, що сприяє підвищенню ефективності роботи кожного підприємства в комерційному ланцюжку [Кизенко, 2016а].

Управління ланцюжками поставок (*SCM*) розширює можливості спільної роботи підприємств-партнерів, синхронізуючи зусилля постачальників ресурсів, виробників, дистриб'юторів у задоволенні потреб кінцевих споживачів продукції, оптимізуючи бізнес-модель кожного підприємства-партнера в ланцюжку постачання. Ефективність роботи одного підприємства в ланцюжку постачання можна поліпшувати за рахунок злагодженої роботи з партнерами, застосовуючи електронний обмін даними [Кизенко, 2016а].

Безперечно, такі підходи потребують включення програм організаційних змін (*Change Management Programs*) у цикл контро-

лінгу. Цикл контролінгу охоплює інтерактивні етапи планування, контролю, виконання і прийняття коригувальних рішень. Етап планування в межах циклу контролінгу здійснюється за технологією «зустрічних потоків»: спершу розробляють методику планування, координації і деталізації планів, потім йде зустрічний потік щодо розроблення методики коригування планових завдань, координація і зведення окремих планів. Етап контролю відхилень передбачає аналіз способу дій працівників компаній і меж їхніх компетенцій щодо усунення небажаних відхилень і співпраці між різними рівнями управління в організації залежно від розподілу відповідальності та повноважень [Карминский, Оленев, Примак, Фалько, 2002, с. 9]. У результаті реалізації проектів організаційних змін можуть переосмислюватися в новій логіці процеси, системи, організаційна структура, посадові обов'язки на підприємстві як реакція на конкретні проблеми чи нові можливості, що постають перед організацією. Цілі підприємства завдяки технології *Change Management Programs* через конкретні проекти і дії змінюють бізнес-модель організації, забезпечуючи її ефективність і конкурентоспроможність.

Якщо розглядати функції контролінгу в контексті вивчення його стратегічної спрямованості, то на підставі дослідження [Карминский, Оленев, Примак, Фалько, 2002, с. 12–13] можна виокремити найактуальніші з них: розроблення системи внутрішнього обліку, уніфікація методів і критеріїв оцінювання діяльності організації та її підрозділів, інформаційна підтримка при розробленні базисних планів, удосконалення архітектури системи планування, визначення потреби в інформації та часу для окремих ітерацій системи планування, координація процесу обміну інформацією, визначення параметрів контролю, з'ясування допустимих меж їх відхилень, розроблення архітектури інформаційної системи з точки зору збирання, опрацювання, систематизації й аналізу найвагоміших для прийняття рішень даних, розроблення інструментарію для планування, контролю і прийняття рішень. В окрему групу виділяють спеціальні функції контролінгу, зокрема збирання й аналіз даних про зовнішнє середовище, порівняння з конкурентами, обґрунтування проектів зі злиття та поглинання, диверсифікації діяльності, ефективності інвестиційних проектів, калькуляції окремих замовлень тощо [Карминский, Оленев, Примак, Фалько, 2002, с. 13].

Утім, вважаємо, що нині в межах стратегічного контролінгу спеціальні функції з дослідження зовнішнього середовища мають бути органічно включені в інформаційну систему, а моніторинг

відповідних показників має здійснюватися керівниками на постійній основі, а не ситуативно. Ключовим аспектом аналізу в системі стратегічного контролінгу має стати визначення ефективності стратегічного процесу. Ці питання вже висвітлювалися нами у попередніх дослідженнях, зокрема у [Кизенко, Каморина, 2014].

Головним завданням стратегічного контролю є оцінювання ефективності поточної стратегії: чи обрана стратегія справді веде до досягнення поставлених довгострокових стратегічних цілей діяльності організації? Процес контролю здійснюється через систему ключових показників ефективності організації KPI (*Key Performance Indicators*), які виступають індикаторами оцінювання ефективності стратегії. Система економічних показників аналізу діяльності організації, система збирання й аналізу первинних даних управлінського обліку для їх обчислення і швидкість доступу до інформації ключових керівників організації назагал характеризують інформаційне забезпечення системи стратегічного контролю і виступають об'єктами аналізу в системі стратегічного контролінгу.

Важливо назвати основні властивості та характеристики інформаційного забезпечення стратегічного контролю в аспекті загального циклу контролінгу:

- 1) об'єктивність – адекватне відображення досягнутих параметрів щодо встановлених поточних і стратегічних цілей діяльності організації;

- 2) всеохоплюваність – відображення всіх без винятку індикаторів та зіставлення їх із цілями діяльності підприємства;

- 3) своєчасність – надання інформації у визначений термін, коли вона є актуальною;

- 4) регулярність – систематичне отримання й аналіз даних, що дає можливість побачити якість реалізації поставлених цілей та обраної стратегії впродовж певного періоду;

- 5) системність – застосування системного (комплексного) підходу в стратегічному контролі й орієнтація на розкриття цілісності інформаційної системи та виявлення всіх типів зв'язків, зведення їх у єдину систему.

Необхідно також зазначити, що при формуванні системи інформаційного забезпечення стратегічного контролю треба зводити до мінімуму організаційні проблеми її функціонування, які узагальнено на підставі дослідження [Верба, Гребешкова, 2010; Дьолог, 2013; Гурков, 2007]:

- орієнтація керівників підприємства суто на контрольовані показники, що спричиняє підміну цілей організації параметрами контролю;

– перевантаження працівників інформацією, що надходить із системи стратегічного контролю.

– спрямованість і вибірковість стратегічного контролю, що суттєво обмежує його вплив на загрози й можливості, що не входять до діапазона контролю, тобто відсутня реєстрація слабких сигналів, нечіткої інформації про зміни критичних параметрів умов ведення бізнесу.

Стратегічний контроль передбачає спостереження за всіма напрямками операційної діяльності підприємства. Це, зокрема, виконання 4 етапів, адаптованих за джерелом [Дикань, Зубенко, Маковоз та ін., 2013]:

1) визначення стандартів оцінювання. Цей етап передбачає вибір складу стандартів і визначення фактично досягнутих значень. Ці значення обирають відповідно до цілей планування. Цілі слід обмежувати певними часовими рамками, що відповідають періоду розроблення плану;

2) створення системи вимірювання, що дасть змогу визначати міру досягнення обраних цілей. Контрольовані параметри повинні мати кількісний вимір. Характеризувати міру досягнення поставлених цілей у такому разі будуть показники результативності. Ті цілі, які не можна виміряти кількісно, варто подавати непрямым методом, через кількісні показники інших параметрів. Проте з цим методом слід бути дуже обережним і об'єктивно добирати непрямі показники, які безпосередньо впливають на досліджуваний показник;

3) порівняння отриманих результатів із стандартами, встановленими на першому етапі. На цьому етапі процесу контролю відбувається зіставлення фактично досягнутих результатів діяльності підприємства в різних сферах із контрольними стандартами. При порівнянні результатів слід зрозуміти, наскільки фактично досягнуті результати діяльності підприємства відповідають запланованим. Крім того, на цій стадії доцільно оцінювати масштаб відхилення від контрольних стандартів. Такого роду оцінювання може і має бути основою для розроблення програми заходів з коригування плану розвитку підприємства. Діяльність, що здійснюється на даній стадії процесу контролю, є найважливішою частиною всієї системи контролю. На другому етапі контролю вимірюють результати діяльності. На підставі результатів вимірювання треба з'ясувати, чи вдалося дотриматися обраних стандартів і якою мірою. Важливу роль відіграє поширення інформації серед відповідних працівників, точно і в доступній формі. Необхідно забезпечити ефективний зв'язок між тими, хто встановлює контрольні стандарти, і тими, хто має їх виконувати;

4) оцінювання зазначених результатів діяльності. Підсумковим етапом процесу контролю є оцінювання інформації про отримані результати. У багатьох випадках мірою такого оцінювання може слугувати масштаб припустимих відхилень. Разом з тим в окремих випадках управлінські працівники можуть і мають давати особисті оцінки й інтерпретувати значимість отриманої інформації. При цьому вони мусять брати до уваги ризик та інші чинники, що зумовлюють вибір того чи іншого управлінського рішення. Мета цього оцінювання полягає в тому, щоб вирішити – чи необхідні певні дії, і якщо так, то які. Оцінивши результати, слід обрати лінію поведінки управлінського працівника. Виокремлюють 3 лінії: нічого не вживати; усунути відхилення; переглянути контрольні стандарти. У разі досягнення поставлених цілей управлінський працівник не має нічого вживати. Якщо ж фактичні результати не збігаються із запланованими, потрібно усунути відхилення. Для цього треба виявити причини відхилень і домогтися повернення підприємства до запланованої стратегії розвитку. Утім, деякі відхилення не потрібно усувати, бо вони виникають через нереальні, хибні стандарти.

Стратегічне управління без компонента стратегічного контролю є неповним і не може функціонувати ефективно. Постійна система стратегічного контролю забезпечує реалістичність планових припущень підприємства, сприяє досягненню цілей обраної стратегії та генерує дані для оцінки успіху підприємства у стратегічному вимірі.

На жаль, більшість підприємств України відмовляються від проведення стратегічного контролю, що часто зумовлене нездатністю керівництва правильно організувати процес його здійснення.

Причини порівняно низького рівня застосування стратегічного контролю на українських підприємствах, які можна визначити на підставі досліджень [Верба, Гребешкова, 2010; Дьолог, 2013; Гурков, 2007], такі:

1) надмірне фокусування керівників українських компаній на проблемах переважно тактичного характеру;

2) порушення принципу системності при впровадженні стратегічного контролю: зараз інструментарій стратегічного управління використовується фрагментарно, тому максимальний ефект від запровадження стратегічного контролю на підприємстві неможливий;

3) низький рівень професійної підготовки певної категорії вітчизняних управлінців. Застарілі погляди на управлінські технології та недостатня поінформованість управлінців призводять до небажання застосовувати щось нове або до неякісного застосування нових інструментів;

4) обмежені фінансові можливості багатьох підприємств і слабка фінансування інноваційних управлінських технологій;

5) основні засади і підходи стратегічного контролю на українських підприємствах запозичені переважно з розроблення зарубіжних учених та практики американських, японських і європейських корпорацій, з позаяк досвід України у цій сфері незначний. Оскільки методи стратегічного контролю, використовувані у зарубіжній практиці, не адаптовані до вітчизняного ринку, результати їхнього використання не завжди задовільні.

За сучасних умов невизначеності та нестабільності стратегічний контроль є конче необхідною складовою успішного функціонування підприємства. Вирішення проблем, пов'язаних із застосуванням стратегічного контролю на українських підприємствах, можливе за реалізації низки заходів у системі стратегічного контролінгу. Це, зокрема, адаптація основних інструментів стратегічного контролю до українських умов ведення бізнесу, найпоширеніших методичних підходів реєстрації інформації в системі обліку організації та комп'ютерних програмних продуктів, які впроваджені й успішно використовуються на вітчизняних підприємствах, за засадах співпраці бізнесу з університетами та консалтинговими компаніями; набуття необхідних навичок, досвіду, знань завдяки співпраці з науковими установами, що досліджують впровадження стратегічного контролю на підприємствах, із зарубіжними компаніями, що мають у цьому неабиякий досвід, а також з українськими підприємствами, які успішно впровадили й використовують стратегічний контроль.

2.3. ДІАГНОСТИКА СТАНУ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Визначаючи ключові принципи взаємодії в системі управління організацією, необхідно зазначити, що з позиції теорії систем організація – це найважливіша характеристика системи, ознаками якої є спільна діяльність людей, об'єднаних спільними інтересами, котрі намагаються досягти як особистих, так і загальноорганізаційних цілей. Саме система стратегічного контролінгу має забезпечити для підприємства ефективний процес досягнення стратегічних цілей як складова системи управління підприємством. Між окремими елементами системи управління є взаємозв'язок і їм притаманна загальносистемна закономірність нерівномірного розвитку та неузгодженості темпів виконання функцій елементами системи. Чим складніша система, тим більш нерівномірно розвиваються її складові. Узагальнено закон розвитку

систем, за яким стабільність системи визначається стабільністю її найслабшої ланки («закон найменших»), був сформульований О. О. Богдановим у межах тектології – науки про єдність будови і розвитку різних систем («комплексів») [Богданов, 1989].

У процесі функціонування або розвитку системи її елементи виконують локальні функції відповідно до свого темпу. Розрив темпу виконання функцій між елементами системи стратегічного управління спостерігається завжди, проте в умовах технологічного розвитку й інформаційної перенасиченості він може стати настільки значним, що спричинить загрозу цілісності системи та її здатності виконувати свої функції, а також дезорганізації всієї системи аж до припинення функціонування бізнесу. З таких методичних позицій узагальнимо досвід використання управлінських технологій для забезпечення функцій стратегічного контролінгу на українських підприємствах у контексті їх адекватності потребам удосконалення бізнес-моделей компаній.

За умов конкуренції всі монетарні й немонетарні цілі підприємства розглядаються як цілі досягнення конкурентних переваг. Отже, в процесі стратегічного планування визначається специфічна структура його ресурсів: структура виробництва і потужностей, організаційна структура, інформаційна система управління, а стратегічний контроль забезпечує інформацією про фінансове становище, конкурентоспроможність у довгостроковій перспективі, ринкову ситуацію, переваги споживачів і технологічні нововведення. Функції стратегічного контролінгу в цьому процесі полягають у створенні та підтриманні в актуальному стані інформаційного забезпечення управління, зорієнтованого на результат, та формуванні системи показників (індикаторів), за якими створюється інформаційна база підприємства (збирання, реєстрація та аналіз інформації про стан об'єктів внутрішнього і зовнішнього середовища).

Аналізуючи систему управління підприємством у контексті прояву сили впливу закону найменших на результативність бізнесу, слід зазначити, що спостерігається загальна тенденція відставання швидкості змін облікової системи як інформаційної бази стратегічного управління від швидкості трансформації операційної системи, в межах якої реалізуються стратегічні ініціативи, що є об'єктом особливої уваги в системі стратегічного контролінгу.

Базовими елементами облікової системи, від яких залежить ефективність стратегічного контролінгу, є фінансова структура компанії, інформаційні потоки та канали комунікації, документообіг та управлінські технології опрацювання та реєстрації інформації. Між цими елементами системи обліку є взаємозв'язок і їм теж притаманна за-

гальносистемна закономірність нерівномірного розвитку і неузгодженості темпів виконання функцій елементами системи. Частково це пояснюється тим, що нині змінюються потреби в облікових інформаційних системах. Вирішальний вплив на трансформацію інформаційних систем стратегічного управління справляють ВІ-технології та хмарні сервіси. Пакети прикладних програмних продуктів ВІ забезпечують потреби підприємства збирати й аналізувати релевантну інформацію на зміну традиційним системам управлінського обліку на підставі плану рахунків бухгалтерського обліку, які спрямовані на аналіз інформації, що стає історичною на момент прийняття управлінського рішення щодо стратегії розвитку компанії.

Саме тому за часів цифрової економіки, з одного боку, інформаційна база компанії спрощується (скорочується кількість показників управлінського обліку, які є релевантними для розроблення стратегії), з іншого – нові канали комунікації й сучасні інформаційні технології опрацювання даних через візуалізацію розширюють можливості керівників для отримання нових знань, про що вже йшлося в попередніх розділах у контексті впливу на контролінгову діяльність розвитку інформаційних технологій і конвергенції їх із когнітивними технологіями. Відповідно, перерозподіляється зайнятість працівників, змінюються технології опрацювання інформації, зменшуючи навантаження на традиційну систему управлінського (внутрішньовиробничого) обліку.

На підприємствах, що функціонують в Україні, стратегічний контролінг як підсистема системи управління, призначена для створення, моніторингу і підтримки в актуальному стані унікального для підприємства комплексу управлінських технологій, спрямованих на моніторинг і трансформацію бізнес-моделі компанії, тільки починає виокремлюватися.

Для реалізації відповідних функцій у системах стратегічного контролінгу підприємств розробляються різні управлінські технології, які ми маємо на меті узагальнити і проаналізувати їхню ефективність для розроблення інноваційних стратегій. Задля цього впродовж 2017–2018 років було проведено анкетування 102 підприємств різних форм власності та видів діяльності¹. Структуру підприємств вибірки за сферами економічної діяльності порівнювали зі структурою підприємств за видами економічної діяльності в Україні за 2017 рік (рис. 2.4).

¹ Анкетування підприємств проведене в межах прикладного дослідження Інституту управлінського консультування КНЕУ ім. В. Гетьмана у 2017–2018 роках «Розробка та впровадження інноваційних управлінських технологій на підприємствах України». Особисто автором розроблено блок запитань щодо діагностування форм реалізації стратегічного контролінгу на підприємствах України, які було включено до анкети.

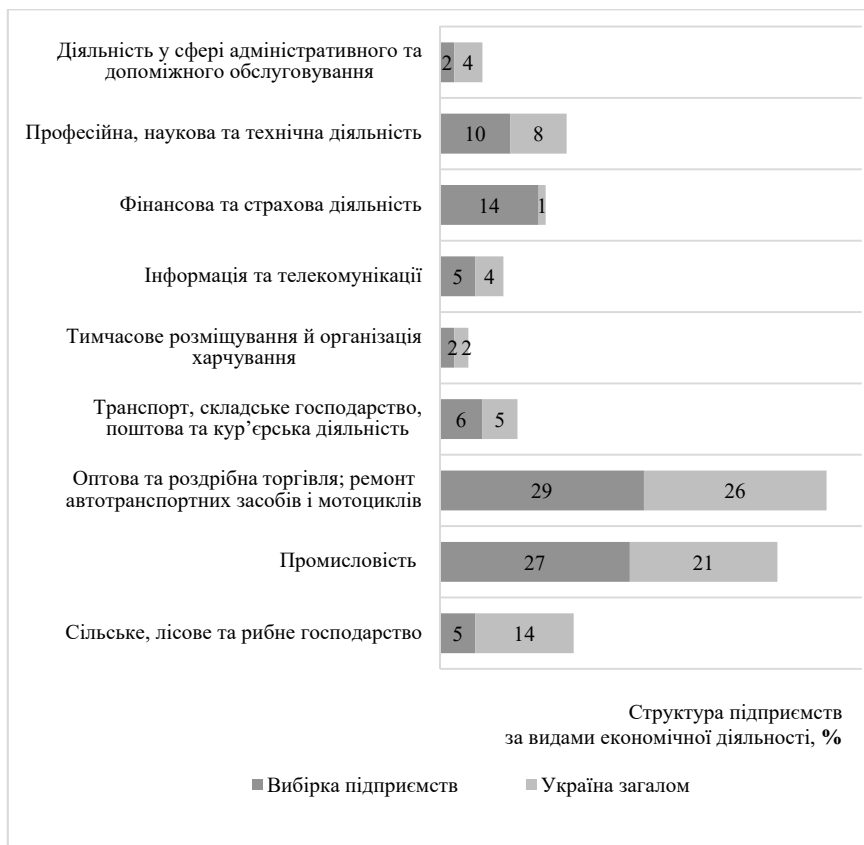


Рис. 2.4. Порівняльна структура підприємств вибірки та економіки України за видами економічної діяльності

Джерело: складено автором за [Статистична інформація. Державна служба статистики України]

Відповідно, за результатами порівняння можна дійти висновку, що структура підприємств вибірки назагал відповідає структурі підприємств економіки України за видами економічної діяльності. Проте, зважаючи на наявні відхилення, зібрані дані надалі аналізуватимуться за методичним підходом описової статистики. Виявлені тенденції маємо на меті проаналізувати в контексті використання підприємствами моделей стратегічного контролінгу, не претендуючи на екстраполяцію результатів аналізу на всі підприємства України.

У структурі вибірки великі компанії (понад 250 співробітників) становили 48 %, середні компанії (50–250 співробітників) – 14 %, малі підприємства (менше 50 співробітників) – 38 %. До

вибірки включено підприємства тих видів діяльності, які за результатами 2017 року за обсягом реалізованої продукції мали показники більше 1 % за даними Державної служби статистики України [Статистична інформація. Державна служба статистики України]. Розподіл обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі підприємства у 2017 році у відсотковому співвідношенні представлено на рис. 2.5.

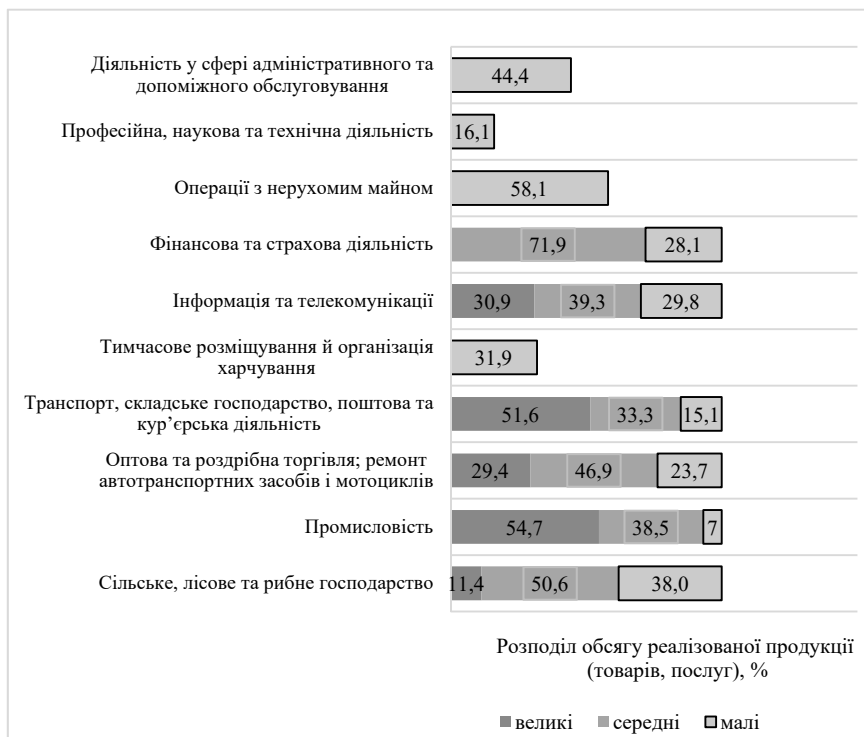


Рис. 2.5. Розподіл обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі у 2017 році

Джерело: складено автором за [Статистична інформація. Державна служба статистики України]

На українських підприємствах бізнес-модель формується на підставі традиційного ланцюжка створення вартості: від ресурсів до пропозиції продукту, каналів розподілу і пріоритетів споживачів. За даними опитування було визначено стратегічні активи для підприємств різних видів діяльності (рис. 2.6).

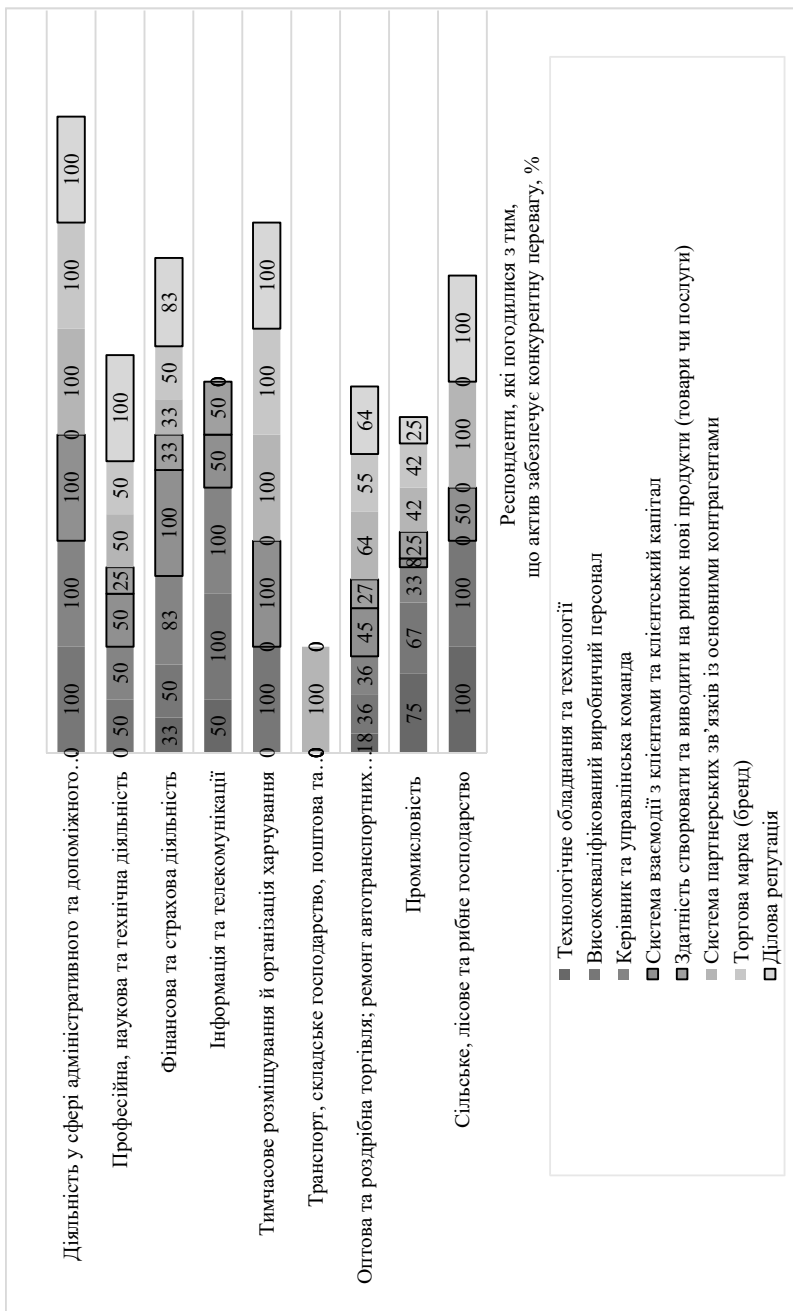


Рис. 2.6. Розподіл активів, що забезпечують конкурентну перевагу підприємства, за видами економічної діяльності
Джерело: складено автором.

На підставі отриманих результатів можна зробити певні узагальнення. Для різних видів економічної діяльності є різні стратегічні активи за їхньою кількістю та структурою. Відповідно, для підприємств різних видів економічної діяльності формується різна інформація для моніторингу зон стратегічного контролю та джерел інформаційного забезпечення трансформації бізнес-моделей. Така ситуація може свідчити про рівень розвиненості інформаційної системи підприємства в плані можливостей реєстрації стратегічно важливої інформації в системі управління. Опосередковано така інформація характеризує міру розвиненості системи стратегічного контролінгу. Найменш розвиненою система з ідентифікації стратегічних активів виявилася на підприємствах транспорту, складського господарства, поштової та кур'єрської діяльності. З огляду на те, що розвиток логістичного бізнесу є одним зі стратегічних пріоритетів для України, саме в цій сфері варто активніше розвивати системи стратегічного контролінгу.

Середній рівень розвитку систем з ідентифікації стратегічних активів є на підприємствах торгівлі й ремонту автотранспортних засобів, промисловості, сільського, лісового та рибного господарства. Найбільше керівників, котрі вибудовують свої стратегічні рішення на підставі інформації про стратегічні активи, працюють у сферах інформації та телекомунікації, організації харчування, фінансової та страхової діяльності, професійних послуг та обслуговування.

Далі порівнюємо управлінські технології, що використовуються менеджментом компаній різних галузей економіки України. Для виявлення динаміки тенденції до трансформації системи стратегічного контролінгу на підприємствах України розглянемо загальні тенденції щодо зміни трендів у використанні управлінських технологій. Базою для узагальненої порівняльної характеристики виступають попередні дослідження Інституту управлінського консультування КНЕУ та публікації [Верба, 2014b; Верба, Гребешкова, 2010]. Результати узагальненого порівняння тенденцій у використанні управлінських технологій на вітчизняних підприємствах подано на рис. 2.7.

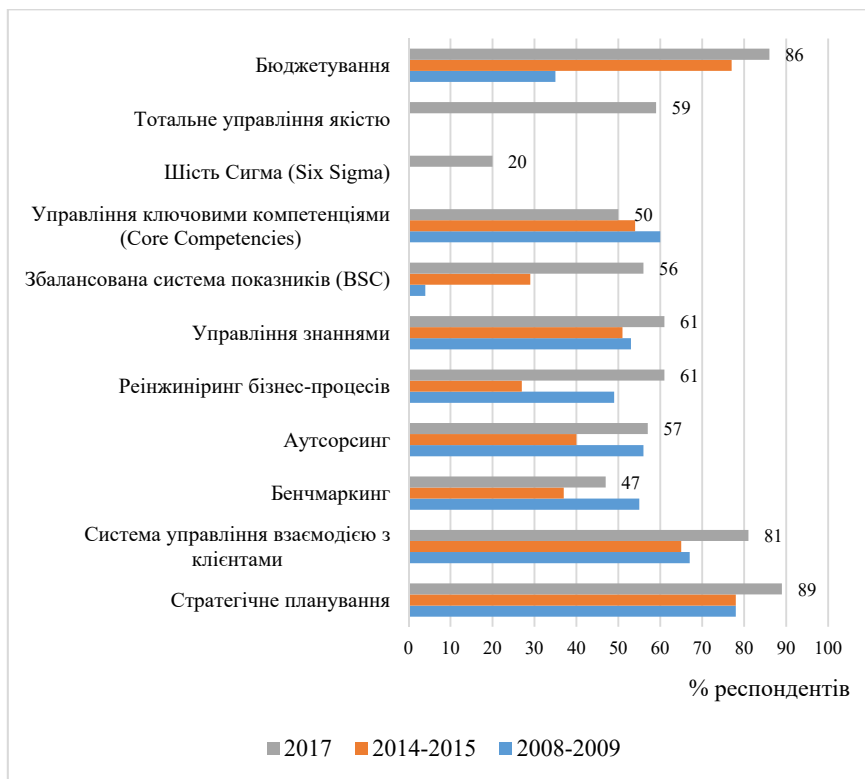


Рис. 2.7. Порівняльний аналіз тенденцій у використанні управлінських технологій на підприємствах України, %

Джерело: адаптовано за [Kyzenko, Hrebeshkova, 2018]

За даними порівняльного аналізу можна визначити загальні тенденції щодо використання управлінських технологій. Частково вони опубліковані у [Kyzenko, Hrebeshkova, 2018]. Підприємства активно використовують технології бюджетування, стратегічного планування та управління взаємовідносинами з клієнтами, що свідчить про відповідність цих технологій потребам менеджменту компаній в плані інформаційного забезпечення потреб у процесі управління. До 60 % підприємств використовують технології реінжинірингу бізнес-процесів та управління знаннями. Менше використовуються технології аутсорсингу, бенчмаркінгу, збалансованої системи показників та управління ключовими компетенціями. Також спостерігаємо активне використання технологій тотального управління якістю та шість сигма.

Для більш деталізованого розгляду використання управлінських технологій, за результатами анкетування 2017–2018 років згрупуємо підприємства за видами економічної діяльності, визначимо рівень використання цих технологій з урахуванням самоідентифікації фінансового становища компаній у градації *поганий, добрий, задовільний*. В опитуванні щодо використання управлінських технологій респонденти надавали свої оцінки за трибальною шкалою: 1 – технологія не використовується, 2 – використовуються окремі елементи технології, 3 – технологія комплексно використовується. За результатами наданих експертних оцінок всі управлінські технології розподілено на три групи на підставі середніх оцінок: ті, які використовуються переважною більшістю підприємств; ті, які частково використовуються; ті, які практично не використовуються. Результати подано на рис. 2.8–2.10.

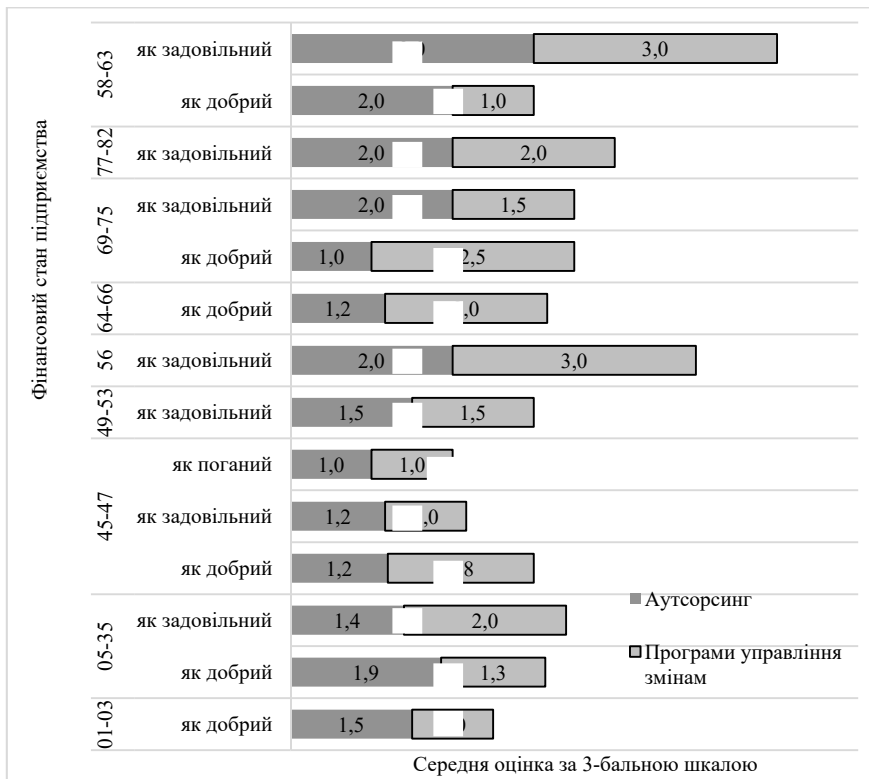


Рис. 2.8. Управлінські технології, що набрали найнижчі середні оцінки, в розрізі окремих видів економічної діяльності *Джерело: складено автором*

Окремі результати цих досліджень оприлюднено в попередніх публікаціях автора (див. [Кизенко, 2019е]).

Шляхом кодування класифікатора видів економічної діяльності (КВЕД 2010) виокремимо такі групи підприємств: 01–03 (сільське, лісове, рибне господарство); 05–35 (промисловість); 45–47 (оптова та роздрібна торгівля); 49–53 (транспорт, складське господарство); 56 (діяльність із забезпечення стравами та напоями); 58–63 (інформація та телекомунікації); 64–66 (фінансова та страхова діяльність); 69–75 (професійна, наукова та технічна діяльність); 77–82 (адміністративне та допоміжне обслуговування). Такі управлінські технології, як аутсорсинг та програми управління змінами набрали найнижчі середні оцінки щодо застосування їх на підприємствах вибірки. Причому компанії, які активно використовують ці управлінські технології, ідентифікують свій фінансово-економічне становище як задовільне. Ті ж компанії, які меншою мірою використовують ці технології, зазвичай ідентифікують своє фінансово-економічне становище як добре. Узагальнюючи результати, можна зазначити, що в умовах економіки України аутсорсинг поки не виправдовує себе як технологія оптимізації провідних видів діяльності, а програми управління змінами є неефективними за мінливості зовнішніх умов господарювання. Найбільшу групу утворили управлінські технології, які набрали проміжні середні оцінки (рис. 2.9).

Це означає, що підприємства намагаються використовувати різні елементи управлінських технологій, що посилює потребу в контролінговій діяльності, що її мають здійснювати внутрішні менеджмент-консультанти. Найвищі середні оцінки отримали технології бюджетування та стратегічного управління (рис. 2.10).

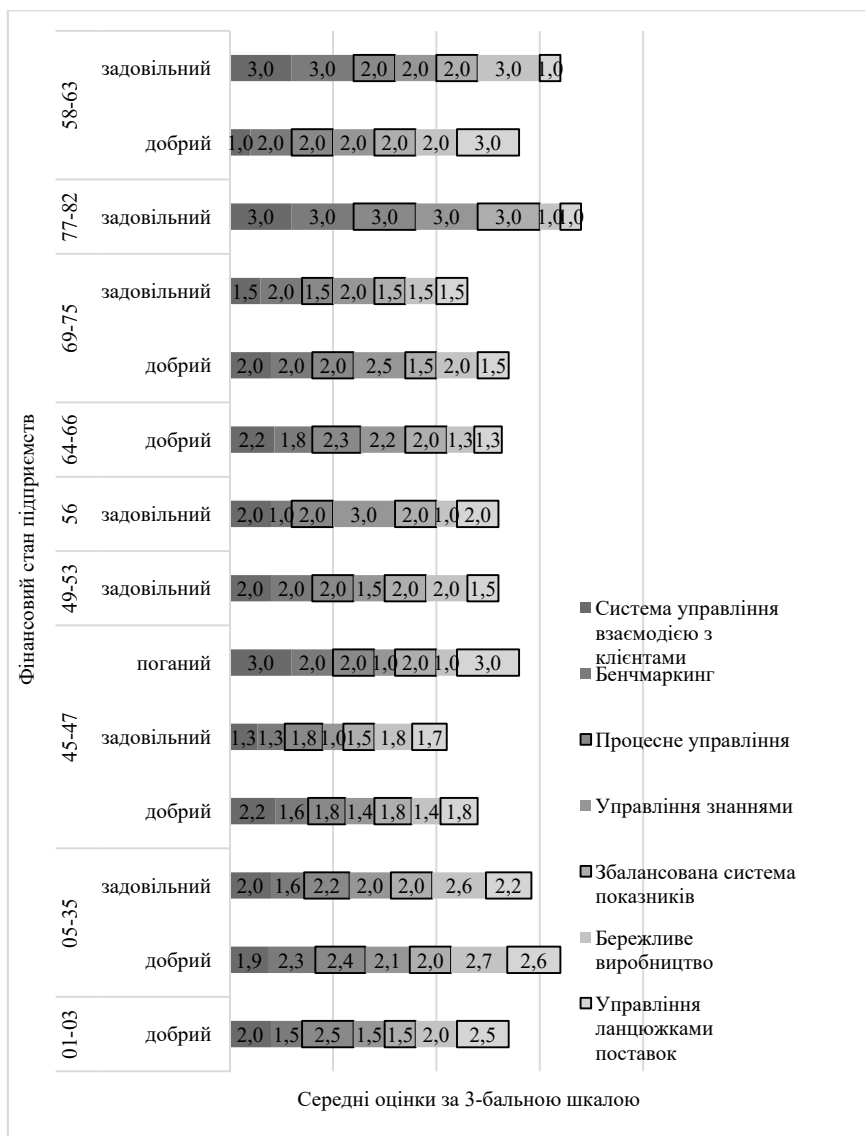


Рис. 2.9. Управлінські технології, які набрали проміжні середні оцінки, в розрізі окремих видів економічної діяльності

Джерело: складено автором.

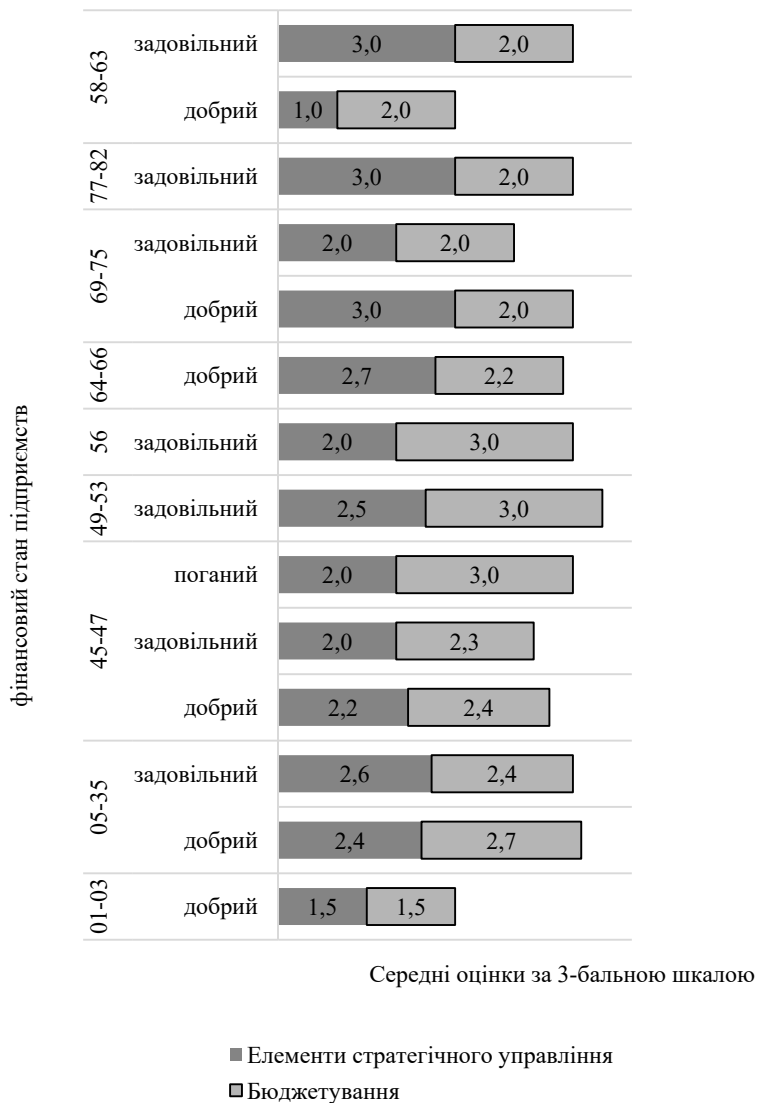


Рис. 2.10. Управлінські технології, які набрали найвищі середні оцінки, в розрізі окремих видів економічної діяльності

Джерело: складено автором.

На підставі отриманих результатів можна припустити, що на більшості вітчизняних підприємств реалізована система контролінгу, зорієнтована на систему внутрішньовиробничого обліку. Стратегія розвитку підприємства розробляється з урахуванням даних внутрішнього обліку й спрямовується на пошук шляхів досягнення заданого рівня прибутковості та ліквідності підприємства у сукупності з досягненням його ринкових і соціальних цілей. Найпоширенішим інструментом інформаційної підтримки управління, через який реалізується управлінська технологія бюджетування, залишається *ERP*-система. Проте використання стандартних *ERP*-систем уже не задовольняє потреби підприємства, оскільки більшість зареєстрованої інформації непридатно для отримання якісно нових знань, релевантних для розроблення стратегії. Такі системи поступово будуть переведені лише на рівень оперативного контролінгу або доповнені нефінансовими показниками й аналітикою зовнішнього середовища. Конвергенція когнітивних і інформаційних технологій забезпечує додаткову аналітику для стратегічного управління. Проте поки що когнітивні технології опрацювання даних залишаються капіталомісткими, що суттєво обмежує їх застосування. Поширення використання хмарних сервісів вирішує питання капіталомісткості використання когнітивних технологій опрацювання даних, зменшує інформаційний простір традиційної системи управлінського обліку, сприяє переорієнтації системи контролінгу на інформаційну систему, що формується як ядро інформаційного забезпечення підприємства.

Ключовою функцією такої системи є координація в процесі збирання й обміну інформацією. Таким чином, з одного боку, стратегічний контролінг координує діяльність співробітників при використанні управлінських технологій, що забезпечують збирання, аналіз і систематизацію інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень; з іншого боку, поєднує інформаційні технології із застосуванням когнітивного компонента в разі автоматизованого опрацювання даних для перетворення інформації на банк систематизованих техніко-економічних знань для підтримки стратегічного планування.

Розвиток такої системи зорієнтовує контролінгову діяльність на систему управління і забезпечує довгостроковий розвиток підприємства на засадах системної інтеграції функцій планування, контролю й інформаційного забезпечення в конвергентних функціональних інформаційних просторах. Ця концепція реалізує стратегічний контролінг в аспекті форму-

вання дієвого механізму самоорганізації та самонавчання, що культивується у відповідній організаційній культурі підприємства. Така система не є поширеною в Україні через жорстко ієрархічну систему управління.

Головне завдання системи контролінгу полягає у визначенні та створенні умов отримання менеджерами по-справжньому релевантних показників для стратегічного управління й реалізації технологій збирання первинної інформації для їх обчислення. Ефективність виконання цього завдання на підприємствах вибірки різних напрямів економічної діяльності перевіримо, зіставивши їхні стратегічні активи, найактуальніші управлінські завдання та комплекси управлінських технологій, які вони використовують (рис. 2.11–2.18). Управлінські завдання респонденти оцінювали за трибальною шкалою (1 – найменш значуще; 3 – найбільш значуще).

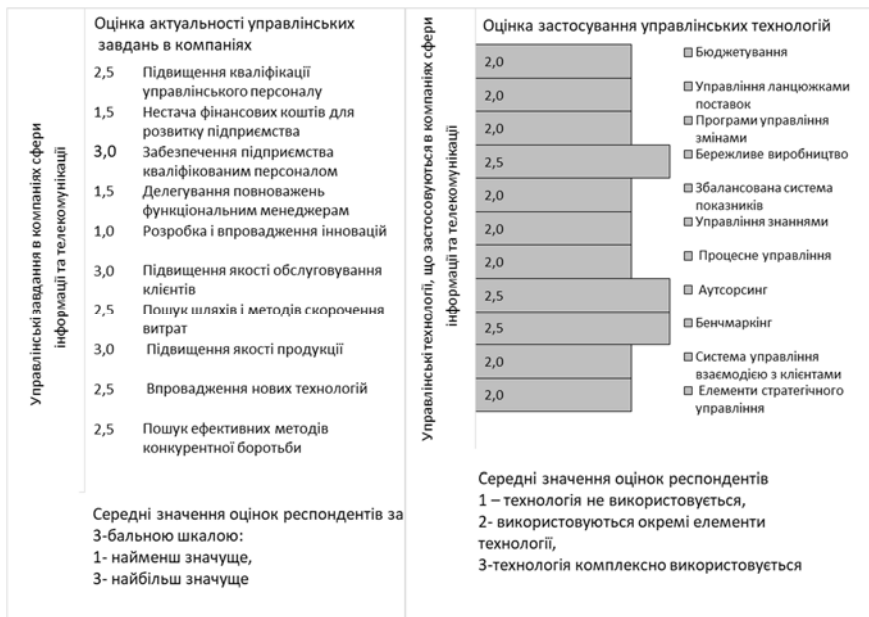


Рис. 2.11. Кореляція між управлінськими завданнями і управлінськими технологіями для підприємств сфери інформації та телекомунікації

Джерело: складено автором.

Найважливіші управлінські завдання для даної групи підприємств пов'язані з покращенням функціональних сфер внутрішнього середовища, зокрема, підвищення якості продукції, підвищення якості обслуговування клієнтів і забезпечення підприємства кваліфікованим персоналом. Стратегічні завдання (пошук ефективних методів конкурентної боротьби та впровадження нових технологій) є менш пріоритетними стосовно першої групи завдань. Також важливими є пошук шляхів і методів скорочення витрат і підвищення кваліфікації управлінського персоналу. Стратегічними активами визнано висококваліфікований виробничий персонал, керівника та управлінську команду, що свідчить про розуміння менеджментом необхідності підтримання стратегічних активів. Проте управлінські технології, що найчастіше застосовуються на підприємствах (бенчмаркінг, аутсорсинг, бережливе виробництво), не спрямовані на підтримання стратегічних активів. На підприємствах цієї групи активно застосовують елементи всіх інших управлінських технологій, представлених на рис. 2.11, що засвідчує активний пошук менеджментом набору ефективних управлінських технологій та актуальність контролінгової діяльності у формуванні системи стратегічного контролінгу як інформаційної системи, адже актуальною для підприємств є проблема формування технологічного ядра для інформаційного забезпечення виконання ключових завдань управління і стратегічного контролю.

Для підприємств сфери професійної, наукової та технічної діяльності (рис. 2.12) найважливішим управлінським завданням є забезпечення підприємства кваліфікованим персоналом. Ключове управлінське завдання корелює із визначеним стратегічним активом (діловою репутацією) та управлінськими технологіями, які найчастіше використовуються (елементи стратегічного управління та управління знаннями). Інші управлінські завдання теж корелюють з управлінськими технологіями: пошук ефективних методів конкурентної боротьби – елементи стратегічного управління; впровадження нових технологій, підвищення якості продукції – бенчмаркінг; підвищення якості обслуговування клієнтів – програми управління змінами; пошук шляхів і методів скорочення витрат і делегування повноважень бюджетування функціональним менеджерам.

Ця група підприємств впритул наближається до спрямування стратегічного контролінгу на систему управління, комплексно розуміючи його завдання і способи організації інформаційного

середовища. Щоправда, слід зазначити, що до цієї групи підприємств належать ті, які професійно надають консалтингові послуги, а також наукові установи.

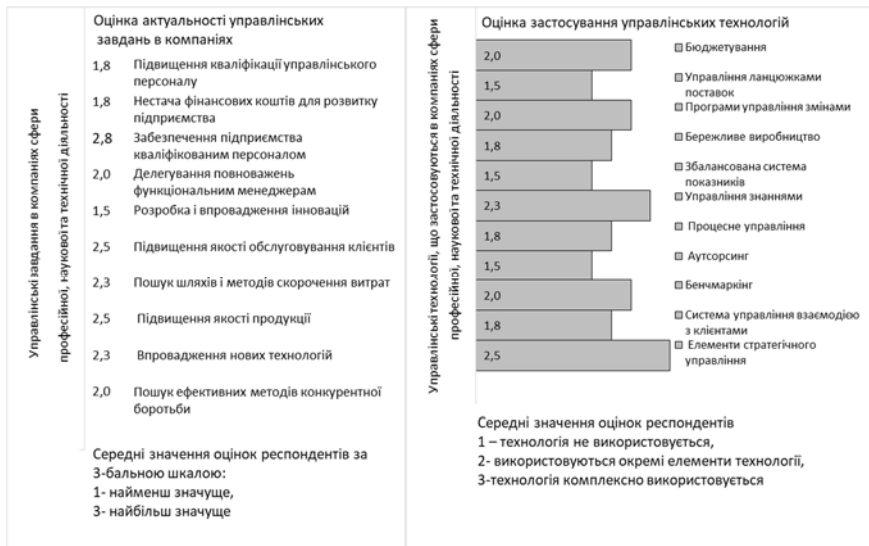


Рис. 2.12. Кореляція між управлінськими завданнями і управлінськими технологіями для підприємств сфери професійної, наукової та технічної діяльності

Джерело: складено автором.

Підприємства сфери фінансової та страхової діяльності (рис. 2.13). Ключовим стратегічним активом цієї групи підприємств є ділова репутація. Це абсолютно виправдано для банківських установ і страхових компаній, проте лише частково підтримується на рівні найнагальніших управлінських завдань. Першочерговими для керівників є пошук ефективних методів конкурентної боротьби та підвищення якості обслуговування клієнтів. Управлінські технології теж частково підтримують виконання цих завдань. Найбільше використовуються елементи стратегічного управління, також впроваджено окремі елементи бюджетування, управління знаннями, процесного управління та управління взаємодією з клієнтами.



Рис. 2.13. Кореляція між управлінськими завданнями і управлінськими технологіями для підприємств сфери фінансової та страхової діяльності

Джерело: складено автором.

Важливими управлінськими завданнями також є впровадження нових технологій, забезпечення підприємства кваліфікованим персоналом, підвищення кваліфікації управлінського персоналу, що частково й доволі сепаратно підтримуються на рівні ядра управлінських технологій компаній.

Для підприємств сфери організації харчування (рис. 2.14) стратегічними активами є керівник та управлінська команда, система взаємодії з клієнтами та клієнтський капітал, ділова репутація. Їх стратегічний контроль забезпечується через такі управлінські технології: бюджетування, програми управління змінами, управління знаннями із застосуванням окремих елементів управління ланцюжками поставок, стратегічного управління, збалансованої системи показників, процесного управління, аутсорсингу і управління взаємодією з клієнтами. Загалом, управлінські завдання корелюють з необхідністю стратегічного контролю за стратегічними активами. Особливо актуальними ці питання є для ресторанного бізнесу, де елементи базової бізнес-моделі (концепція ресторану) змінюються доволі часто.

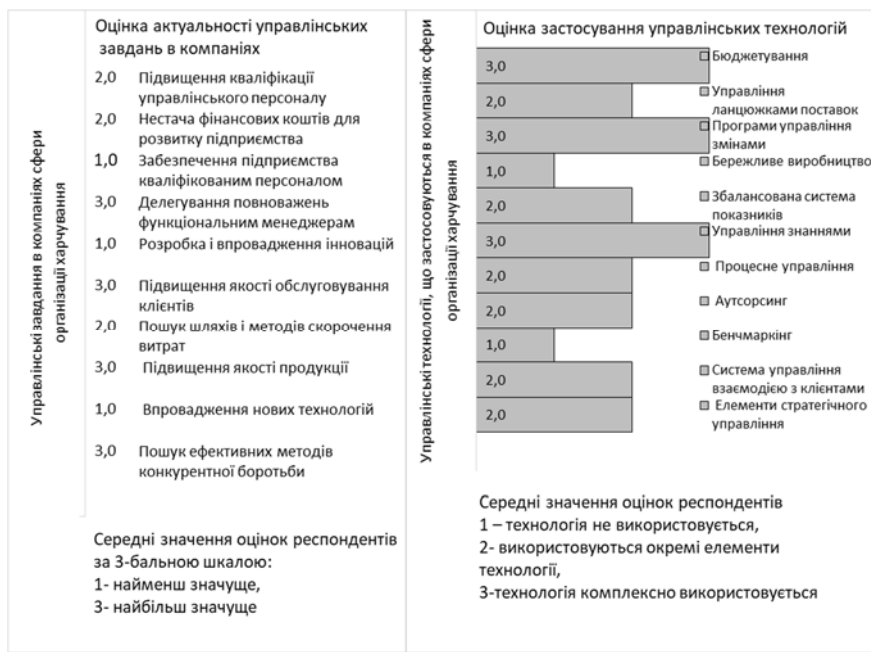


Рис. 2.14. Кореляція між управлінськими завданнями і управлінськими технологіями для підприємств сфери організації харчування

Джерело: складено автором.

Найважливішими управлінськими завданнями тут пошук ефективних методів конкурентної боротьби, підвищення якості продукції, підвищення якості обслуговування клієнтів, делегування повноважень функціональним менеджерам. Серед важливих завдань – пошук шляхів і методів скорочення витрат, брак фінансових коштів для розвитку підприємства, підвищення кваліфікації управлінського персоналу.

Підприємства сфери торгівлі (рис. 2.15) найменшою мірою використовують сучасні управлінські технології, хоча їх спрямованість у цілому відповідає ключовим завданням менеджменту, але лише частково дозволяє створити інформаційний простір для забезпечення контролю над такими стратегічними активами, як висококваліфікований виробничий персонал, система взаємодії з клієнтами та клієнтський капітал, партнерські зв'язки з основними контрагентами, торгова марка (бренд), ділова репутація.



Рис. 2.15. Кореляція між управлінськими завданнями і управлінськими технологіями для підприємств сфери торгівлі

Джерело: складено автором.

Управлінські технології, окремі елементи яких впроваджено на підприємствах (бюджетування та елементи стратегічного управління), не повною мірою сприяють виконанню головного завдання – пошуку ефективних методів конкурентної боротьби. Такий набір управлінських технологій свідчить про зорієнтованість системи контролінгу на управлінський облік, а управління – на стратегію лідирування за витратами. Виконання інших управлінських завдань: пошук шляхів і методів скорочення витрат, підвищення якості обслуговування клієнтів, забезпечення підприємства кваліфікованим персоналом, підвищення кваліфікації управлінського персоналу також частково підтримані через впровадження окремих елементів таких технологій управління, як елементи стратегічного управління, система управління взаємодією з клієнтами, процесне управління, збалансована система показників та управління ланцюжками поставок.

Підприємства промисловості (рис. 2.16) вирізняють серед ключових стратегічних активів технологічне обладнання та технології і висококваліфікований виробничий персонал. Це свідчить про низьку інноваційну спрямованість підприємств. Управлінські технології у переважній більшості застосовуються на рівні окремих елементів. Переважають елементи бережливого виробництва і бюджетування. Натомість найважливіше управлінське завдання, якими є впровадження нових технологій, ці управлінські технології інформаційно не підтримують. Проведені дослідження вкотре доводять необхідність технологічної модернізації на більшості вітчизняних промислових підприємств.

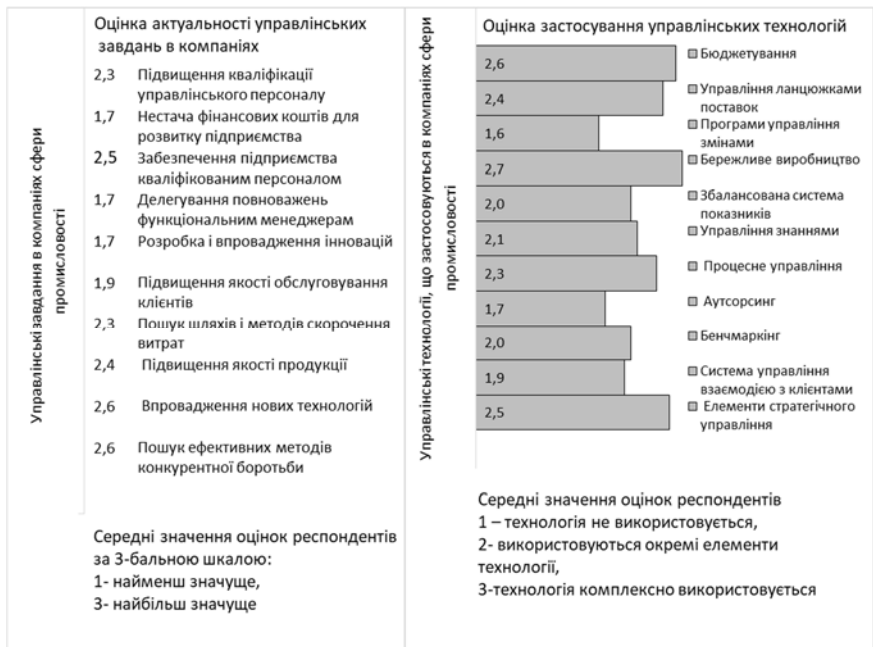


Рис. 2.16. Кореляція між управлінськими завданнями і управлінськими технологіями для підприємств промисловості

Джерело: складено автором.

Найважливіші управлінські завдання, окрім пошуку ефективних методів конкурентної боротьби, теж спрямовані на вирішення проблем внутрішнього середовища, щоправда, в межах застарілих технологій: підвищення якості продукції, пошук шляхів і методів

скорочення витрат, забезпечення підприємства кваліфікованим персоналом, підвищення кваліфікації управлінського персоналу.

Галузь сільського, лісового та рибного господарства (рис. 2.17) належить до пріоритетних для інвестиційної підтримки на державному рівні через високий експортний потенціал продукції. Стратегічні активи – технологічне обладнання і технології й висококваліфікований виробничий персонал потребують більшої підтримки на рівні системи управління через відповідні управлінські технології. Найчастіше, за даними опитування, використовуються такі управлінські технології, як елементи управління ланцюжками поставок, бережливого виробництва та процесного управління. Використовуються й окремі елементи технологій управління взаємодією з клієнтами.



Рис. 2.17. Кореляція між управлінськими завданнями і управлінськими технологіями для підприємств сільського, лісового та рибного господарств

Джерело: складено автором.

Натомість найважливішим управлінським завданням тут пошук шляхів і методів скорочення витрат (найнагальніше завдання),

підвищення якості обслуговування клієнтів, розроблення і впровадження інновацій (венчурів), забезпечення підприємства кваліфікованим персоналом, підвищення якості продукції та впровадження нових технологій. Наявна невідповідність свідчить, що сільськогосподарські підприємства найбільше потребують підтримки на рівні адаптації і розроблення управлінських технологій для комплексного інформаційного забезпечення їхніх систем управління.

Ключовим стратегічним активом для логістичних підприємств (до яких віднесено підприємства транспорту і складського господарства) є партнерські зв'язки з основними контрагентами. Виконання найважливішого управлінського завдання, – підвищення якості послуг – сприяє формуванню стратегічного контролю над цим активом (рис. 2.18).

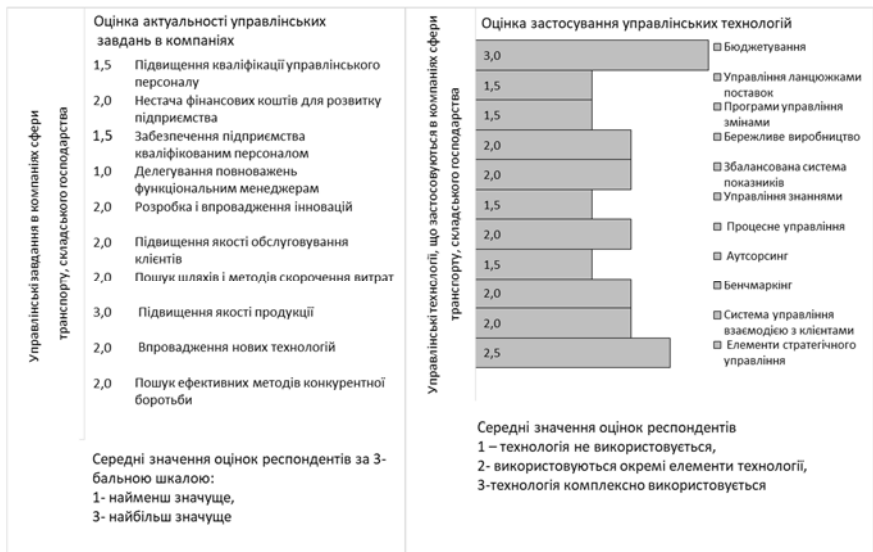


Рис. 2.18. Кореляція між управлінськими завданнями управлінськими технологіями для підприємств транспорту і складського господарства

Джерело: складено автором.

Найважливішими управлінськими завданнями є пошук ефективних методів конкурентної боротьби, впровадження нових технологій, пошук шляхів і методів скорочення витрат, підвищення якості обслуговування клієнтів, розроблення і впрова-

дження інновацій, брак фінансових коштів для розвитку підприємства. Для їх вирішення використовують такі управлінські технології як бюджетування та елементи стратегічного управління. Також впроваджено окремі елементи управління взаємодією з клієнтами, бенчмаркінгу, процесного управління, збалансованої системи показників, бережливого виробництва, що свідчить про здатність цих підприємств до формування ядра управлінських технологій для забезпечення інформаційних потреб менеджменту.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Розгляд системи контролінгу на засадах системного аналізу одночасно у функціональному, організаційному та процесному аспектах (проекціях) дає змогу аналізувати сутнісне наповнення систем планування контролю на підприємстві й визначати функціональне навантаження цих систем у стратегічному процесі на якісно новому рівні інтеграції контролінгу та менеджменту в економічній діяльності. За такого підходу можна уникнути дублювання функцій чи повноважень і відповідальності у прийнятті окремих управлінських рішень (стратегічних і тактичних) між різними співробітниками, які працюють в єдиному інформаційному середовищі організації.

На рівні підприємства стратегічний контроль можна розглядати як специфічну соціально-економічну систему, що сфокусовує її на забезпеченні ефективності стратегічного процесу на підприємстві через декомпозицію стратегічних цілей організації на систему індикаторів. Такий підхід допомагає сформувати дієвий механізм інформаційного забезпечення стратегічного контролю через систему економічних показників.

У дослідженні проаналізовано теоретико-методичні засади систематизації управлінської інформації шляхом застосування системного аналізу та кібернетичного підходу до характеристики системи стратегічного контролінгу підприємства. За результатами дослідження окреслено необхідність вивчення системи стратегічного контролінгу компанії в проекціях функцій, структури та процесу. Практичне значення має розроблена матриця взаємовідповідності між інструментами й об'єктами стратегічного управління та маркерами ефективності бізнесу. Цінність наукових результатів полягає в можливості врахування компліментарності інструментарію стратегічного управління при формуванні специфічного набору маркерів ефективності бізнесу в середовищі стратегічного контролінгу.

Система стратегічного контролінгу на сучасних підприємствах України активно трансформується з огляду на нові вимоги щодо розроблення інноваційних стратегій за доби цифрової економіки. Фінансові показники стають дедалі обмеженішими для інформаційного забезпечення розроблення стратегії, тому спостерігається тенденція до скорочення контрольних показників у системі управлінського обліку та впровадження елементів когнітивних технологій для аналізу неструктурованої інформації, що виявляється в активному практичному використанні бізнес-аналітики.

За результатами діагностування особливостей формування систем стратегічного контролінгу на вітчизняних підприємствах можна констатувати, що на більшості вітчизняних підприємств реалізована система контролінгу, зорієнтована на систему внутрішньовиробничого обліку (зокрема у таких базових напрямках економічної діяльності, як сільське господарство, промисловість, торгівля). Відповідно, стратегія підприємства зосереджена на економії витрат, розробляється переважно з урахуванням даних внутрішнього обліку та спрямовується на пошук шляхів досягнення заданого рівня прибутковості й ліквідності підприємства.

Конвергенція когнітивних й інформаційних технологій забезпечує додаткову аналітику для стратегічного управління. Проте нині когнітивні технології опрацювання даних залишаються капіталомісткими, що суттєво обмежує поширення їх. Практика використання хмарних сервісів вирішує питання капіталомісткості застосування когнітивних технологій опрацювання даних, звужує інформаційний простір традиційної системи управлінського обліку, сприяє переорієнтації системи контролінгу на інформаційну систему, що формується як ядро інформаційного забезпечення підприємства. Таке спрямування системи стратегічного контролінгу спостерігається у сферах транспорту і складського господарства, телекомунікації, діяльності з надання професійних послуг, наукової та науково-технічної діяльності, фінансової та страхової діяльності.

ІНСТРУМЕНТАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ ЧЕРЕЗ СИСТЕМУ БЮДЖЕТУВАННЯ

3.1. Бюджетування як складова економічного управління компанії

За умов постіндустріальної економіки гостріше перед керівниками дедалі постає проблема відбору та структуризації інформації, яку доцільно реєструвати в системі бюджетування на постійній основі з метою інформаційного забезпечення прогнозування та стратегічного управління. Керівники сучасних підприємств змушені визнати наявність двох протилежних тенденцій у трансформації бізнес-моделей компаній: операційні бізнес-процеси відстають від найсучасніших технологій, проте й окремі технологічні удосконалення вже не дають бажаного зростання ефективності. За результатами дослідження консалтингової компанії Deloitte, СхО (керівники компаній – *уточнено авт.*) вже націлені на значні комплексні зміни у таких сферах як фінанси та мережі поставок [*Oracle Perspective – Tech Trends 2018*, р. 32], що безсумнівно, свідчить про посилення ролі контролінгової діяльності в сучасних реаліях бізнесу.

Використовуючи можливості сучасних інформаційних технологій (зокрема CRM- і SRM-систем), підприємства постійно нарошують внутрішній і зовнішній потік неструктурованої або слабкоструктурованої інформації для пошуку ефективних бізнес-моделей. Тільки за наявності відповідної методики структуризації й аналітичного оцінювання такої інформації у системі бюджетування вона здатна перетворитися на стратегічний актив як джерело формування нових і підтримки наявних конкурентних переваг. Отже, можливість управління транзакційними витратами створює на підприємстві передумови для ефективного стратегічного управління, принципово змінюючи підходи до конкуренції та кооперації між економічними суб'єктами на ринку.

Спираючись на зазначені вище відмінності різних підходів до формування системи контролінгу та враховуючи висновки дослідження [Н. Чернер, 2013] щодо видів контролінгу, можемо стверджувати, що при формуванні інформаційного забезпечення системи управління в межах стратегічного контролінгу слід

враховувати і вирішувати такі завдання: доступність інформації для менеджерів щодо встановлення кількісних та якісних цілей підприємства в межах встановленої відповідальності за стратегічне планування і розроблення альтернативних стратегій; упровадження управлінської технології реєстрації зовнішніх і внутрішніх індикаторів, що їх покладають в основу стратегічних планів; запровадження технологій визначення «вузьких» і пошук «слабких» місць; визначення контрольних показників відповідно до стратегічних цілей; розроблення технологій формування звітності для менеджерів щодо порівняння планових (нормативних) і фактичних значень контрольних показників з метою виявлення причин, винуватців і наслідків відхилень при реалізації стратегічних ініціатив (особливо інновацій та інвестицій).

Найбільш методично опрацьованим є підхід до визначення контролінгу, зорієнтований на систему управлінського обліку як інформаційну базу підприємства для генерування й обґрунтування управлінських рішень. Емпіричні дослідження, схарактеризовані у підрозділі 2.3, також підтверджують, що у практиці українських компаній найчастіше використовується бюджетування для фінансового моделювання та узгодження параметрів ведення бізнесу. Близько 80 % підприємств вибірки використовують систему бюджетування для виконання економічних завдань управління. Методологія бюджетування акцентує увагу керівників на побудові деталізованої системи контролю задля підвищення ефективності використання наявних ресурсів. При реалізації системи бюджетування на підприємстві необхідно пам'ятати, що витрати на одержання інформації не мають перевищувати цінності володіння останньою, тому система бюджетування повинна бути доволі гнучкою й адаптивною до потреб конкретного підприємства.

Система бюджетування на підприємстві є одним з комплексних методичних підходів, що дає змогу створити внутрішній механізм управління його ресурсами, який охоплює всі сфери діяльності організації. Зокрема, у практиці стратегічного управління підприємствами неабиякого поширення набули такі інструменти, як: аналіз балансу, результатів, прибутку і збитків; розрахунок витрат, їх покриття; АВС-аналіз; розрахунки рентабельності капіталовкладень й економічності; *Breakevenanalyse* (аналіз беззбитковості); програми зниження й оптимізації витрат; портфоліо-аналіз; плани, стратегії; аналіз життєвого циклу; аналіз вартості; аналіз робочого часу; аналіз ефективності; реінжиніринг бізнесу; аналіз внутрішнього і зовнішнього середовища; аналіз інвестицій; аналіз інноваційної діяльності та ін. [Манн, Майер, 2004;

Попова, 2006; Кизенко, 2009а]. Залежно від конкретної фірми (виробнича, кредитна, страхова), її розмірів і структури управління набір інструментів може змінюватися. Однак найширшу дискусію викликають питання стосовно використання на підприємствах управлінського обліку [Гариссон, Норин, Брюер, 2011] та методології *Balanced Scorecard* [Каплан, Нортон, 2004].

Система управління підприємства базується на використанні методології бюджетування для виконання завдань планування і контролю за центрами фінансової відповідальності або структурними підрозділами компанії. Ключовим елементом забезпечення дієвості механізму бюджетного управління підприємством є структуризація середовища управлінського обліку. Управлінський облік – упорядкована система виявлення, вимірювання, збирання, реєстрації, інтерпретації, узагальнення, підготовки та надання важливої для прийняття рішень щодо діяльності організації інформації і показників для керівників.

Основним завданням управлінського обліку є відповідь на питання, в якому стані перебуває підприємство, як слід розподілити наявні ресурси, щоб підвищити ефективність діяльності. Управлінський облік допомагає власникам бачити реальну картину на підставі своєчасної, повної й адекватної управлінської звітності, що відображає наявність ресурсів, їх результативне використання для досягнення цілей компанії (структурних підрозділів, напрямів, відділів, співробітників). Ключовий критерій стосовно необхідності в управлінському обліку – потреба керівництва в адекватній інформації. Отже, структуризація управлінського обліку за методикою бюджетування вможливує формування інформаційної бази прийняття стратегічних й оперативних управлінських рішень щодо різних напрямів бізнесу, видів продукції та мереж їх розподілу, клієнтів тощо [Кизенко, 2009а].

Механізм бюджетного управління забезпечує планування та моніторинг формування доходів і витрат підприємства, показників його діяльності, системи повноважень та відповідальності за фінансово-економічні результати господарської діяльності.

Теоретичні засади формування системи бюджетування підприємства подано в кількох напрямках досліджень. Основні підходи до визначення сутнісно-змістовних елементів системи бюджетування й регламентації цього процесу на підприємстві розглядаються у дослідженнях зарубіжних і вітчизняних науковців, зокрема, Д. К. Шима, Г. Джойла, Д. Г. Сигела, Дж. Хоупа, Р. Фрейзера, В. П. Савчука, В. Е. Хруцкого, В. В. Гамаюнова, О. Є. Карпов та ін. [Шим, Джойл, Сигел, 2007; Хоуп, Фрейзер,

2005; Савчук, 2005; Хруцкий, Гамаюнов, 2006; Карпов, 2003]. Автори розкривають методологічний апарат і визначають загальні теоретичні підходи до визначення структури системи бюджетування, набору бюджетів та інших регламентувальних документів, що загалом визначає термінологічну оболонку бюджетування як технології управління на засадах неокласичної економічної теорії. Тому процес удосконалення методології бюджетування, є безперервним, що пов'язано із переходом прикладних економічних досліджень на теоретичне підґрунтя неоінституціональної теорії, про що у підрозділі 1.1.

Теоретичні аспекти визначення та класифікації трансакційних витрат організації дістали відображення у працях Р. Коуза, Д. Норта (D North), К. Ерроу (K. Arrow), Е. Фуруботна, Р. Ріхтера, А. Аузана, Л. Базалієва, Р. Капелюшнікова та ін. [Коуз, 1993; Норт, 2000; Эрроу, 1993; Фуруботн, Рихтер, 2005; Аузан, 2005; Аузан, 2014; Базалієва, 2009; Капелюшников, 1994]. Формування системи бюджетування на засадах нової інституційної теорії наразі сконцентроване на прикладних дослідженнях і переважно відбувається у процесі пошуку рішень практичних проблем в управлінні сучасними підприємствами.

Окремі питання фінансового моделювання та планування на підприємстві розглядаються в межах предметної сфери фінансового менеджменту такими авторами, як Е. Нікбахт, Дж. К. Ван Хорн, С. Брікхем [Нікбахт, Гроппеллі, 1992; Ван Хорн, Вахович, 2006; Брікхем, 1997]. Поглиблення деяких практичних аспектів бюджетування, які визначають конфігурацію інформаційного середовища підприємства (управління за центрами відповідальності, методики калькулювання собівартості одиниці продукції, підходи до управління витратами виробництва), розглядають у межах предметної царини управлінського обліку та управління витратами, зокрема такими фахівцями, як К. Друрі, А. Яругова, Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, М. Г. Чумаченко, С. Ф. Голов, Ф. Ф. Бутинець, Б. Райан та ін.; ці дослідники виділяють стратегічний рівень управлінського обліку чи управління витратами [Хорнгрен, Фостер, 1995; Друри, 2002; Яругова, 1991; Чумаченко, Пушкар, 2004; Голов, 2006; Бутинець, Чижевська, Герасимчук, 2000].

На стадії розроблення і впровадження системи бюджетування на підприємстві першочергове значення має її структурно-ієрархічний аспект. Структуризація підприємства для цілей бюджетування і визначення ієрархії відповідних об'єктів бюджетування визначає функціональне навантаження, розподіл відпові-

дальності та можливості виконання планово-контрольних функцій, які проектуються у системі бюджетування на стадії її розроблення та впровадження. Тому на цій стадії функціональний і процесний аспекти системи бюджетування доповнюють її структурну ієрархію, виконуючи при цьому важливу системотвірну роль. У структурно-ієрархічному поданні системи бюджетування на стадії її проектування і впровадження визначають методи та процедури бюджетування, а також контрольні індикатори і розподіл відповідальності.

При розробленні системи бюджетування на підприємствах різних сфер господарювання спеціалізованими консалтинговими організаціями на стадії проектування фінансової структури підприємства між об'єктами бюджетування планується впровадити систему взаємовідносин, аби швидко визначати рентабельність того чи іншого виду бізнесу й оптимізувати оргструктуру та бізнес-процеси підприємства, широко використовуючи при цьому теоретико-методологічний базис [Кизенко, 2008а].

Упровадження системи бюджетування в інформаційне середовище управлінського обліку на підприємстві має певні етапи.

1. Діагностика наявної моделі управлінського обліку.
2. Розроблення схеми документообігу.
3. Визначення принципів консолідації облікової інформації в системі бюджетування та узгодження форматів документів управлінського обліку для різних груп користувачів відповідно до облікової політики.
4. Забезпечення автоматизованої підтримки системи бюджетування.
5. Розроблення регламентів функціонування системи бюджетування.
6. Внутрішнє консультування та навчання персоналу.

За результатами діагностики документообігу в системі управлінського обліку треба визначити групи спеціальних документів, які регламентують операційну діяльність підприємства, та здійснити моделювання інформаційних потоків у межах наявної системи управлінського обліку, та проектованої системи бюджетування. Діагностика показує, яка інформація в системі управлінського обліку дублюється, а яка є незареєстрованою, що є підставою для розроблення документообігу і форматів відповідних документів у системі бюджетування.

При розробленні системи бюджетування треба також враховувати, який рівень в ієрархії обліку управлінської інформації (первинно-аналітичний чи синтетичний) охоплюватиме система

бюджетування і на яких засадах система бюджетування проектуватиметься. Іноді можна застосовувати два базові підходи до організації збирання первинної інформації у системі бюджетування.

Перший передбачає орієнтацію на бухгалтерський облік як основу управлінського обліку на підприємстві. За цього підходу система бюджетування базується на таких принципах: уся первинна документація переважно сконцентрована в бухгалтерії підприємства; збирання даних і опрацювання первинної документації зорієнтовані на забезпечення потреб бухгалтерського обліку; для структуризації управлінської інформації використовується система додаткової класифікації та аналітики за субрахунками.

Другий підхід передбачає формування єдиної інформаційної платформи для потреб бюджетування та бухгалтерського обліку. Цей принцип є більш витратним для більшості підприємств, але він надає переваги щодо функціональності системи бюджетування, адже передбачає рівний доступ до інформації всіх учасників управлінського та облікового процесу на підприємстві.

Система бюджетування на підприємстві забезпечує інформаційну підтримку при розробленні й реалізації цілеспрямованих управлінських впливів на формування та регулювання витрат і доходів господарської діяльності. Нині залишається дискусійним і неоднозначним визначення поняття системи бюджетування на підприємстві та її складових. Найчастіше систему бюджетування характеризують у прикладному аспекті через взаємодію планово-контрольних функцій чи ототожнюють з фінансовим плануванням. Залежно від предмета дослідження автори більше уваги приділяють механізму розроблення і впровадження системи бюджетування та процесу складання планових бюджетів в організації. У працях з управлінського обліку детальніше досліджуються планово-контрольні процеси в системі бюджетування з позиції контролю за функціонуванням підприємства. Отже, система бюджетування підприємства розглядається лише у функціонально-організаційному аспекті, що звужує можливості дослідження внутрішніх взаємозв'язків між її елементами та взаємодії з іншими системами управління у внутрішньому економічному механізмі підприємства.

Теоретичним підґрунтям поглибленого й розширеного розгляду системи бюджетування на підприємстві, визначення її елементів та дослідження взаємозв'язків між ними є базові положення теорії систем, системного аналізу і системотехніки [Горохов, 1982]. Використання означених методологічних підходів дає змогу розширити коло аспектів розгляду системи бюджетування, які є взаємопов'язаними і взаємодоповняльними. Таким чином, сис-

тему бюджетування підприємства можна подавати не лише традиційно у функціональному, а й у процесному та структурно-ієрархічному аспектах. На підставі методології теорії систем розширюється традиційне подання системи бюджетування у вигляді функціональних залежностей і відповідної організаційної структури; поряд із цим виокремлюється структурно-ієрархічний аспект, що характеризує взаємодію системи бюджетування із функціональними інформаційними просторами в системі управління підприємством (зокрема, системою управління персоналом, управлінням поставками та логістикою, управлінням виробництвом тощо, див. підрозділ 1.2), та процесний аспект, виявляючи характеристики системи бюджетування, пов'язані із регламентацією бюджетного процесу, що відображає специфіку операційної діяльності підприємства [Кизенко, 2008d].

Ці три аспекти розгляду системи бюджетування на підприємстві забезпечують її цілісність. Цілісність – це взаємозалежність кожного елементу системи, його властивостей і взаємозв'язків від місця та функцій у межах цілого, відповідно із чим вплив на один або кілька елементів системи обов'язково викликає реакцію або зміни інших елементів системи.

Структурно-ієрархічний аспект системи бюджетування набуває першочергового значення як об'єкт аналізу в системі стратегічного контролінгу. Саме фінансова структуризація підприємства для цілей бюджетування і визначення ієрархії відповідних об'єктів бюджетування визначає функціональне навантаження, розподіл відповідальності та можливості виконання планово-контрольних функцій, які проектуються в системі бюджетування на стадії її розроблення та впровадження. Тому на цій стадії функціональний і процесний аспекти системи бюджетування доповнюють її структурну ієрархію, виконуючи при цьому важливу системотвірну роль.

На стадії функціонування акценти зміщуються на процесний аспект розгляду системи бюджетування, адже попередньо методи та процедури бюджетування, контрольні індикатори і розподіл відповідальності визначено на стадії проектування системи й чітко зафіксовано в її структурно-ієрархічному поданні. Функціональний аспект системи бюджетування залежить від підпорядкованості об'єктів бюджетування та методів управління витратами і доходами підприємства, що визначає зміст, структуру і цільову функцію бюджетування в дискретних часових інтервалах, сукупність яких розглядається як єдиний процес досягнення параметрів цільової функції. Відповідно, ритмічність бюджетного проце-

су забезпечується чіткою регламентацією всіх процедур у системі бюджетування, які й визначаються у процесному аспекті системи бюджетування. Таким чином, через взаємодію елементів у структурно-ієрархічному, функціональному та процесному аспектах системи бюджетування забезпечується її цілісність й ефективність на підприємстві як управлінської технології створення інформаційного середовища управління.

Структуризацію внутрішньої інформаційної системи підприємства слід проводити з урахуванням специфіки інформаційних потреб менеджменту компанії. Перші практичні результати діагностики інформаційного середовища управління вітчизняних підприємств свідчать, що фактично відбувається відокремлення двох процесів: планування, облік, аналіз і контроль фінансових результатів та контрольних індикаторів діяльності підприємства в системі бюджетування і калькулювання собівартості продукції в системі бухгалтерського обліку. Така роздвоєність внутрішнього інформаційного середовища підприємства призводить до втрати системності у внутрішньогосподарській інформаційній системі. В результаті система бюджетування не є ефективним інструментом управління ресурсами на підприємстві і не виконує повною мірою свого функціонального призначення.

Для подолання окреслених суперечностей між фінансовою структуризацією, що планується в системі бюджетування, та наявною на підприємстві інформаційною системою управлінського обліку треба на стадії розроблення і впровадження системи бюджетування особливу увагу приділити комплексній структуризації управлінської інформації в системі бюджетування, ґрунтованій на визначенні фінансової структури підприємства як основі розроблення і впровадження системи бюджетування. При цьому слід пам'ятати, що три базові елементи системи бюджетування (методика, організація та автоматизація) є взаємопов'язаними, тож недооцінка можливостей одного з них може призвести до неефективного виконання системою бюджетування своїх функцій. Методика формалізується як внутрішня облікова політика підприємства; організація включає розроблення системи документообігу і сукупності необхідних регламентувальних документів (положень, регламентів, посадових інструкцій тощо); автоматизація визначає вимоги до програм автоматизації бюджетування щодо їх можливостей забезпечити реєстрацію управлінської інформації в межах обраної облікової політики і документообігу [Кизенко, 2008с].

Інформаційні технології повсякчас проникають до багатьох сфер професійної діяльності, адже динамічне ринкове середови-

ще господарювання вимагає від керівників підприємств швидкого прийняття ефективних управлінських рішень, що, своєю чергою, потребує пришвидшеного обміну інформацією. Тому автоматизація бюджетування розглядається сьогодні як невіддільна складова системи інформаційного забезпечення підприємства.

Принцип системності має бути вирішальним при виборі програмного комплексу автоматизації бюджетування для забезпечення обміну даними між системою бюджетування та іншими сегментами аналітичної діяльності, позаяк у циклі бюджетування об'єднуються процеси планування, збирання фактичної інформації та аналізу і контролю господарської діяльності.

Зважаючи на те, що підприємства починають повертатися до планування як способу визначення орієнтирів у бізнесі та бази для порівняння міри досягнення очікуваних результатів на новому методологічному підґрунті індикативного планування, підприємства можуть досить гнучко обирати методи, часові горизонти, документи і показники щодо планування своєї діяльності. Тому варто впровадити на підприємстві процес планування за методологією бюджетування (тобто з використанням комплексу бюджетів як документів, що містять структуровану планову інформацію для обрахунку уніфікованих кінцевих показників, таких як доходи, витрати, залишки грошових коштів, активи та капітал підприємства).

Технологія отримання планової інформації в системі бюджетування методично розроблена вельми детально, є до певної міри стандартною і полягає у складанні планових бюджетів різних рівнів. Залежно від типу організаційної структури підприємства робота з консолідації операційних бюджетів і складання основних планових бюджетів (Бюджету доходів і витрат, Бюджету руху грошових коштів, Розрахункового балансу) переважно концентрується у планово-економічному або фінансовому відділі чи безпосередньо в бухгалтерії підприємства на підставі вихідних даних про операційні плани роботи на бюджетний період.

Специфіка автоматизації бюджетування здебільшого залежить від регламентації збирання й опрацювання фактичної інформації про доходи і витрати в управлінській обліковій політиці підприємства. В управлінській обліковій політиці підприємства визначають методичні підходи до збирання й опрацювання фактичної інформації про господарську діяльність підприємства, описують логіку її структуризації, класифікації і консолідації в бюджетах різних рівнів, а також принципи організації внутрішнього документообігу, типи документів, використовуваних для реєстрації інформації.

При формуванні фактичної інформації в системі бюджетування розрізняють два принципово відмінні способи, які впливають на вибір програмних засобів автоматизації процесу бюджетування. Перший підхід полягає в орієнтації облікової політики підприємства на управлінський облік як основу інформаційної системи, що забезпечує потреби системи управління, в тому числі бюджетування, в інформації. Другий підхід передбачає створення єдиної інформаційної бази первинних документів і формування фактичної інформації для менеджерів безпосередньо з первинних документів.

Залежно від обраного керівниками підприємства способу організації планово-контрольних процесів можна вирізнити основні підходи до автоматизації бюджетування, які аналізуються в системі стратегічного контролінгу. Ці результати частково висвітлено у [Кизенко, 2008с].

Бюджетування як система індикативного фінансового планування, що дає змогу визначати варіанти розвитку бізнесу за різними сценаріями за допомогою програмних продуктів автоматизації фінансового планування або багатфункціональних табличних процесорів, що вможливорює варіативний аналіз даних, вирішує різні економічні завдання. У програмних комплексах автоматизації сценарного фінансового планування розвитку бізнесу розрахунки здійснюються за стандартизованою фінансовою моделлю підприємства, яка в цілому не є адаптованою до вимог конкретних підприємств, а відповідні звіти формуються за стандартним набором показників для бізнес-планування, що не завжди відповідає потребам стратегічного управління.

Цей підхід формування інформаційної бази бюджетування є спрощеним для підприємства й не потребує значних витрат ресурсів на автоматизацію бюджетування; щоправда, аналіз господарської діяльності є обмеженим. Такий варіант автоматизації системи бюджетування хибує на те, що для формування фактичних бюджетів із системи обліку потрібно переносити дані практично в ручному режимі, що є дуже витратним за часом процесом, через це отримувані аналітичні дані застарівають і практично не використовуються для стратегічного управління.

Бюджетування як поєднання планово-обліково-контрольних процесів на підставі програмних засобів автоматизації бухгалтерського обліку («1С:Підприємство», «Галактика», Інталев: Корпоративний менеджмент тощо) є вельми поширеною практикою для вітчизняних підприємств. Перевагою цього підходу є його економічність, адже багато підприємств ведуть бухгалтерський

облік саме за допомогою програмних засобів 1С. Недоліком цього підходу є те, що вся первинна документація сконцентрована в бухгалтерії підприємства; при складанні фактичних бюджетів і звітів про виконання бюджетів доводиться користуватися лише тією інформацією, що наявна в системі бухгалтерського обліку; збирання й опрацювання первинної документації зорієнтовані на забезпечення потреб бухгалтерського обліку, тобто інформація до системи бюджетування знаходить в опрацьованому бухгалтерією вигляді, що призводить до об'єктивної втрати частки стратегічно важливих даних.

Утім, головною проблемою розроблення й автоматизації бюджетування на базі цих програмних комплексів досі залишається відсутність такої програми, яка б давала змогу розраховувати бюджети саме в тих форматах, які потрібні керівникам підприємства для прийняття управлінських рішень, тобто програми, достатньо гнучкі до потреб клієнтів (підприємств). Крім того, суттєвим обмеженням є те, що введення даних у систему планування відбувається за принципом ведення бухгалтерського обліку в цих системах, тобто через заповнення відповідних документів і здійснення технічних проводок, тому процес планування залишається громіздким і потребує багато часу. Інструментарій аналітичного аналізу дуже обмежений, бо ці програмні продукти пропонують організацію процесу бюджетування на базі форм встановленої бухгалтерської звітності, тому на практиці доволі важко здійснювати управління за центрами фінансової відповідальності. Така система може стати дієвою моделлю системи бюджетування при розробленні технічного завдання для впровадження потужніших програмних комплексів.

Упровадження системи бюджетування як комплексної інформаційної платформи управління, що об'єднує різні функціональні простори, є актуальним завданням для стратегічного контролінгу. Автоматизація бюджетування за такого способу реєстрації фактичної інформації потребує впровадження програмних засобів бізнес-аналітики (*Business Intelligence – BI*) та управління ефективністю бізнесу (*Business Performance Management – BPM*). До цієї групи програмних продуктів можна віднести, зокрема: *IBM Cognos Planning*, *IBM Cognos BI*, *Oracle Financial Analyzer*, *SAP/R3*, *Hyperion Pillar*.

Це масштабні програмні комплекси, розраховані на одночасну роботу великої кількості користувачів, які можуть бути територіально віддаленими. Перевагами впровадження цього програмного забезпечення є можливість рівного доступу до первинних да-

них обліку учасників бюджетного процесу та керівників підприємства; відокремлене введення інформації в автоматизовану систему обліку, тобто дані управлінського обліку (інформаційна база системи бюджетування) і бухгалтерського обліку систематизуються, групуються, обробляються й аналізуються паралельно, незалежно один від одного. Застосування на підприємстві такого підходу вимагає від розробників системи бюджетування на етапі впровадження детального розроблення кожного елементу системи бюджетування і моделювання взаємозв'язків між ними.

Програми типу *BI* та *BPM* мають широкі функціональні можливості, але це лише набір інструментів на кшталт конструктора «Лего» із багатьма деталями, з яких можна створити дещо передбачуване (за намальованою розробниками схемою), або щось власне, але за відсутності досвіду бюджетування в компанії це дуже складне завдання. Тому попри широкі можливості цих програм у кінцевому підсумку при впровадженні їх на підприємстві виникають методологічні проблеми з розроблення системи бюджетування та проблеми сумісності цих програмних засобів з іншими програмами, що потребує узгодження в межах контролінгової діяльності.

Для більшості вітчизняних підприємств вартість упровадження програмних комплексів типу *BI* та *BPM* залишається досить високою і через нерозвиненість систем контролінгу (внутрішнього консультування) та переважну орієнтацію їх на систему обліку потребує залучення зовнішніх консультантів. Як правило, впровадження системи бюджетування спеціалізованими консультантськими організаціями починається з розроблення управлінської облікової політики, хоча насправді на кожному підприємстві існують до певної міри специфічні способи збирання й опрацювання інформації, які можуть ніде не фіксуватися.

Це підвищує актуальність проблеми формування системи стратегічного контролінгу, в межах якої має забезпечуватися вбудовування автоматизованої системи бюджетування в систему управління через адаптивність до специфіки організації, її фінансової структури і гнучкість до внесення змін; забезпечення можливості коригування бюджетів; можливість моделювання бюджетів підприємства залежно від його специфіки та потреб інформаційного наповнення за результатами сканування зовнішнього середовища; забезпечення різних схем консолідації бюджетів за обраними на підприємстві об'єктами та методами бюджетування; створення можливості для користувача розуміти взаємозв'язок різних індикаторів в інформаційній системі та джерел отримання даних, інформації або знань.

3.2. ДЕКОМПОЗИЦІЯ МАРКЕРІВ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ НА ОСНОВІ ФІНАНСОВОЇ СТРУКТУРИ ПІДПРИЄМСТВА

Бюджетування розглядається сьогодні як ефективний спосіб комплексного управління ресурсами підприємства в межах концепції децентралізації управління, яка не лише залишається актуальною, а й активно розвивається. Проте щоб система бюджетування стала основою інформаційної системи управління підприємством, на етапі її впровадження чи вдосконалення необхідні не шаблоні рішення, а глибоке знання і розуміння внутрішніх фінансово-економічних та соціально-виробничих процесів на підприємстві, що забезпечується через внутрішнє консультування в межах контролінгової діяльності.

Система бюджетного управління ґрунтується на засадах делегування управлінських функцій ланкам середнього рівня в організаційній структурі управління. Завдяки підпорядкованості та взаємозв'язку об'єктів бюджетування створюється фінансова структура підприємства як основа моделі бюджетування на даному підприємстві. Відповідно, в межах системи бюджетування формується інформаційна база для реалізації стратегії діяльності організації через систему індикаторів, що відображають стратегічну спрямованість підприємства у певному періоді. Саме ці індикатори включаються до бюджетів підприємства як результативні, за якими оцінюється ефективність діяльності підприємства чи окремих його структурних підрозділів у розрізі об'єктів бюджетування та ефективності виконання стратегічних ініціатив [Кизенко, 2009b].

Для цього слід сформулювати головні цілі підприємства, систему індикаторів стратегічної діагностики і визначити, за якими об'єктами бюджетування та за якими критеріями здійснюватиметься контроль за досягненням обраних стратегічних цілей. Головними системотвірними елементами, від яких залежить конфігурація системи бюджетування, виступають система взаємоузгоджених ключових показників діяльності організації та об'єкти бюджетування, впорядкована сукупність яких формує фінансову структуру підприємства. Визначення фінансової структури підприємства при розробленні та впровадженні системи бюджетування впливає на визначення типів бюджетів, які використовуватимуться в системі бюджетування; вибір форматів бюджетів і методики бюджетування, які доцільно застосовувати; встановлення порядку консолідації бюджетів і регламенту процесу бюджетування.

Фінансова структура підприємства складається з упорядкованої за ієрархічним принципом сукупності об'єктів бюджетування. Виокремлюють кілька рівнів об'єктів бюджетування за їхніми специфічними характеристиками як елементів механізму бюджетного процесу на підприємстві, а саме: підрозділи, які контролюють рентабельність і платоспроможність, підрозділи, які забезпечують надходження доходів підприємства, підрозділи, які оптимізують витрати.

Існують різні підходи до типології відповідних об'єктів бюджетування. За мірою релевантності між контрольованістю ресурсів, повноваженнями стосовно розпорядження ресурсами і відповідальністю працівників об'єкти бюджетування класифікують як центри фінансової відповідальності, центри фінансового обліку, місця виникнення витрат [Хруцкий, Гамаюнов, 2006, с. 221–234]. За критерієм контрольованості доходів і витрат вирізняють як об'єкти бюджетування центри відповідальності: центри прибутку, центри витрат, центри інвестицій [Голов, 2006, с. 407–409; Немировский, Старожукова, 2006].

На вітчизняних підприємствах сьогодні вельми поширеною є практика, що передбачає поетапне розроблення та впровадження системи бюджетування, починаючи зі структурного аспекту за всіма елементами системи бюджетування. Відповідно саме до цього аспекту розробляється комплекс об'єктів бюджетування, який є ключовим системотвірним елементом усієї системи бюджетування. Причому важливість функціонального та процесного аспектів, як правило, недооцінюється на етапі розроблення, що є джерелом проблем функціонування системи бюджетування в майбутньому.

Об'єктами бюджетування найчастіше виступають підрозділи підприємства на першому рівні ієрархії та підприємство загалом на другому рівні ієрархії.

Якщо система бюджетування розробляється для групи компаній, керівництво якими здійснюється на підставі відносин власності на корпоративні права, ієрархія в системі бюджетування має більше двох рівнів, їхня кількість залежить від міри делегування повноважень щодо розпорядження ресурсами організації. Для групи компаній організація системи бюджетування є визначальною при затвердженні порядку консолідації бюджетів.

Якщо об'єктами бюджетування визначаються центри фінансової відповідальності (ЦФО) або центри відповідальності (ЦВ), то найчастіше говорять про формування фінансової структури підприємства. Центри відповідальності можна виокремлювати за

бізнес-одинацями холдингових структур, напрямами бізнесу багатoproфільного підприємства, продуктовими групами, каналами збуту тощо. Традиційно дослідники поділяють центри відповідальності на центри доходів, центри витрат, центри прибутку, центри інвестицій, венчурні центри [Голов, 2006, с. 408–411; Немировський, Старожукова, 2006, с. 190–192; Хорнгрен, Фостер, Шрикант, 2008]. За такого варіанта класифікації ЦВ головна увага сконцентрована на характеристиці ЦВ за ключовими економічними показниками діяльності підприємства, такими як доходи, витрати, прибуток, інвестиції, і відображає підпорядкованості ЦВ між собою у формуванні ключових результативних показників.

Є й інший підхід до виконання ЦВ. За принципом відмінностей у методиці бюджетування й організації бюджетного процесу вирізняють три основні групи об'єктів бюджетування: центри фінансової відповідальності (ЦФВ), центри фінансового обліку (ЦФО), місця виникнення витрат (МВВ) [Хруцкий, Гамаюнов, 2006, с. 221–234]. Ця класифікація визначає ієрархічну підпорядкованість ЦВ і чіткий взаємозв'язок і взаємозумовленість між контрольними показниками економічної діяльності. За такого підходу визначення фінансової структури підприємства фактично дозволяє окреслити фінансову модель управління ресурсами організації.

Бюджетування на підприємстві може бути зорганізоване без виокремлення фінансової структури за ЦВ. На малих і середніх підприємствах з лінійною та лінійно-функціональною структурою об'єктами бюджетування виступають окремі підрозділи в межах організаційної структури управління підприємством, для яких встановлюються цільові показники їхньої діяльності. При формуванні системи бюджетування за бізнес-процесами об'єкти бюджетування виокремлюють за бізнес-процесами, в межах яких встановлюють контрольні індикатори діяльності організації. Система бюджетування за проектами передбачає формування операційних бюджетів за окремими проектами, які виступають об'єктами бюджетування. Відповідно, розподіл відповідальності в системі бюджетування визначається розподілом відповідальності за проектами, а критеріями ефективності роботи підприємства у бюджетному періоді в системі бюджетування виступають показники ефективності проектів.

До розроблення планових бюджетів і контролю за їх виконанням залучається група співробітників підприємства, кожен з яких має чітко розуміти свої цілі, завдання, обов'язки, сферу повноважень і відповідальності в процесі бюджетування.

Схеми взаємодії відділів підприємства (ЦФВ, ЦВ) на різних етапах бюджетного управління фіксують у відповідних регламентувальних документах: положеннях, регламентах, посадових інструкціях, наказах тощо. Організація бюджетного процесу як елемент системи бюджетування має забезпечити координацію дій, повноваження та відповідальність працівників різних підрозділів підприємства в процесі планування, узгодження і затвердження показників планових бюджетів підприємства; реєстрацію фактичної інформації про господарську діяльність підприємства в бюджетному періоді; контроль за досягненням встановлених планових показників та аналіз причин відхилень планових показників від фактичних.

Тому на етапі розроблення системи бюджетування головну увагу варто зосередити на призначенні операційних бюджетів, визначенні їх видів для конкретного підприємства відповідно до типу операційної системи та встановленого переліку показників для контролю за досягненням запланованих результатів господарської діяльності у звітному періоді, що відображає функціональний аспект системи бюджетування. Необхідно мати на увазі, що комплекс операційних і стратегічних бюджетів є індивідуальним для кожного підприємства, адже види бюджетів і виокремлені в них статті доходів і витрат мають узгоджуватися з переліком статей бюджету доходів і витрат підприємства та ключовими положеннями управлінської облікової політики (структуризацією витрат і доходів підприємства в системі обліку, зумовленою специфікою його операційної системи; обраною на підприємстві методикою розрахунку показників собівартості; обраними методами оцінювання вартості запасів, обраними технологіями сканування зовнішнього середовища тощо).

Проблема встановлення індикаторів для контролю виконання бюджетів і контролю ефективності господарської діяльності підприємства, досягнення його стратегічних цілей є надзвичайно актуальною. Система економічних показників формується як у рамках функціонального (для контролю досягнення стратегічних цілей діяльності підприємства), так і структурного аспекту (для контролю виконання бюджетів компанії, а отже, розподілу повноважень і відповідальності за реалізацію стратегічних ініціатив і досягнення стратегічних цілей). Не для кожного керівника підприємства ця ситуація є однозначно зрозумілою на етапі розроблення та впровадження системи бюджетування. Недооцінка важливості функціонального аспекту в елементі методології бюджетування не зважає керівникам після впровадження цієї системи

використовувати її для прийняття управлінських рішень, спрямованих на перспективу діяльності компанії. Тому на етапі розроблення системи бюджетування конче важливо зрозуміти, які фінансові показники використовує вище керівництво компанії для вибору вектора розвитку підприємства; до того ж їх обов'язково треба відобразити в структурі БДВ і розрахункового балансу.

Бюджет доходів і витрат – один із основних бюджетів підприємства, що показує співвідношення витрат і результатів господарської діяльності підприємства за певний період. Призначення бюджету доходів і витрат полягає в тому, щоб надати керівництву підприємства деталізовану інформацію про ефективність кожного напрямку господарської діяльності багатoproфільних підприємств (холдингових структур), ефективність діяльності кожного структурного підрозділу підприємства за певний період.

Зміни у співвідношенні активів і пасивів підприємства (в тому числі ті, що відбудуться у разі необхідності залучення зовнішнього фінансування) відображає розрахунковий баланс. Його призначення – показати, як зміниться вартість підприємства в результаті господарської діяльності за певний період. Його показники використовують для фінансового, економічного та стратегічного аналізу, тобто він дає змогу визначити зміни в ефективності діяльності підприємства за певний період. Індикаторами для оцінювання прогностичних ситуацій у розрахунковому балансі є власний капітал, залучені довгострокові кредити, співвідношення власного і залученого капіталу та його середньозважена вартість, за яким інвестор (власник бізнесу) може оцінити привабливість даного виду бізнесу за критерієм прибутковості. Саме такий підхід забезпечує системі бюджетування ефективність за критерієм спроможності формувати релевантну інформацію для керівництва компанії.

У результаті концептуальний проект системи бюджетування має якнайкраще відтворювати економічну модель бізнесу через її ключові індикатори в таких сферах, як продажі, виробництво, логістика і постачання, джерела фінансування, наявні необоротні ресурси, прибуток як джерело капіталізації бізнесу. Ця інформація є базовою для формування та зміни конфігурації бізнес-моделі компанії. Якщо розглядати підхід А. Сливогоцького, підґрунтям будь-якої бізнес-моделі є набір базових положень про споживача та економіку бізнесу. Оскільки ці положення відчутно впливають на життєздатність бізнес-моделі, її архітектор (керівник підприємства) має дуже ретельно вивчити їх [Сливотски, 2006].

Система бюджетування є основою для отримання інформації в таких вимірах бізнес-моделі, як система закупівель (менеджер

має знайти відповіді на питання: якою система закупівель є сьогодні і як зміни вплинуть на операційну систему); операційна система (економіка виробництва чи надання послуг у компанії ґрунтується на постійних чи змінних витратах, наскільки новою (інноваційною) має бути технологія); потреба в капіталі; система розроблення продукту; організаційна структура (централізована чи децентралізована, ієрархія або мережа, функціональна, процесна чи матрична); механізм виходу на ринок.

Відповідно до основних елементів бізнес-моделі можна відобразити тенденції формування трансакційних витрат підприємства. У такому контексті окремі результати дослідження опубліковано у [О. Кузенко, D. Кузенко, 2016b]. Поняття трансакційних витрат досі залишається дискусійним для науковців, тож у цьому дослідженні за основу взято визначення трансакційних витрат Е. Фуруботна і Р. Ріхтера. Вони визначають трансакційні витрати як такі, що виникають при встановленні, використанні, підтриманні та зміні інститутів як права (сукупності правових норм) та інститутів як прав (конкретних засад укладених угод) [Фуруботн, Ріхтер, 2005, с. 58].

За методикою, запропонованою О. Остервальдером та І. Пінье, характеристику бізнес-моделі підприємства проводять за такими елементами: ключові партнери (*Key Partners*), ключові види діяльності (*Key Activities*), ціннісна пропозиція для споживача (*Value Propositions*), ключові ресурси (*Key Resources*), взаємовідносини з клієнтами (*Customer Relationships*), сегменти споживачів (*Customer Segments*), канали розподілу товару (*Channels*), структури витрат (*Cost Structure*), потік доходів (*Revenue Streams*) [Остервальдер, Пинье, 2012, с. 22–23]. У контексті стратегічного аналізу такий підхід дозволяє визначити основні драйвери формування трансакціональних витрат, пов'язаних зі змінами інституційного середовища.

Конфігурацію бізнес-моделі підприємства покладено в основу розмежування витрат фірми на трансакційні та трансформаційні (витрати, що відображають вартість ресурсів, якими володіють, керують і які використовують для виробництва продукту в межах фірми). Кожна фірма визначає набір видів діяльності, що виконуються самостійно чи передається на аутсорсинг, та ключових ресурсів, що перебувають у володінні або залучаються. Тобто формується унікальний для кожної фірми ланцюжок поставок, що відображає відносини власності та умови укладання контрактів. Трансформаційні витрати виникають у результаті самостійного здійснення фірмою окремих видів діяльності із використан-

ням власних ресурсів. Зі збільшенням частки залучених ресурсів і видів діяльності, що віддаються на аутсорсинг, збільшується частка трансакційних витрат фірми. Стратегічні рішення спрямовані на зміну пропорцій між трансакційними та трансформаційними витратами фірми за критерієм ефективності бізнесу [Kyzenko O., Kyzenko D., 2016b].

У практичній діяльності підприємств трансформаційні витрати завжди є явними і контролюються на підприємстві через систему управлінського обліку, а трансакційні витрати можуть бути частково неявними і не завжди ідентифікованими й оціненими на момент прийняття стратегічного рішення про зміну бізнес-моделі, особливо якщо підприємство виходить на нові ринки збуту чи вперше вирішує перевести окремі види діяльності на аутсорсинг.

Усі трансакційні витрати розглядаються нами в запропонованих Е. Фуруботном і Р. Ріхтером класифікаційних групах [Фуруботн, Ріхтер, 2005, с. 58–63]:

- ринкові трансакційні витрати (витрати використання ринкового механізму);
- управлінські трансакційні витрати (витрати моніторингу виконання трудових угод між фірмою та її найманими працівниками);
- політичні трансакційні витрати (витрати, пов’язані з експлуатацією й коригуванням інституційональних рамок державного устрою).

Ринкові трансакційні витрати є найбільшою групою трансакційних витрат підприємства. Ці групи витрат виникають переважно при виборі споживчих сегментів (експертних маркетингових досліджень), розробленні ціннісних пропозицій для клієнтів (пошук та опрацювання інформації про наявні та потенційні потреби споживачів і розроблення конкурентоспроможних на ринку товарів і послуг), оцінюванні ефективності каналів збуту (витрати на пошук інформації щодо нових каналів збуту, обслуговування контрактів з надходження до споживачів продукції або послуг як носіїв ціннісної пропозиції), взаємовідносин з клієнтами (швидкість обслуговування угод з клієнтами, витрати на донесення інформації про продукт чи послугу до клієнтів), ключових партнерів (укладання угод щодо передавання окремих видів робіт на аутсорсинг та пошуку інформації про довгострокове партнерство). У цих сегментах трансакційні витрати можуть бути розподілені на певні групи: витрати на підготовку контрактів, витрати на укладання контрактів, витрати на моніторинг і забезпечення виконання контрактних зобов’язань.

Управлінські трансакційні витрати розподіляються за основними видами:

- витрати створення, підтримки або зміни організаційного дизайну (витрати на пошук персоналу, витрати на впровадження та оновлення інформаційних технологій, захист від поглинань, підтримку зв'язків з громадськістю тощо),

- інформаційні витрати на прийняття управлінських рішень (коучинг, консалтинг), моніторинг якості та результативності роботи працівників сторонніми аналітиками (консультантами) тощо.

Ці витрати насамперед виникають при формуванні таких елементів бізнес-моделі, як ключові ресурси, ключові види діяльності та взаємовідносини з клієнтами.

До групи політичних трансакційних витрат належать витрати на підтримання і зміну формальної і неформальної політичної організації системи (витрати, пов'язані із встановленням правових рамок, державної адміністративної структури, військовою та судовою системами) та витрати експлуатації державного устрою (витрати, пов'язані із виконанням законодавчих норм, витрати на оборону, здійснення судочинства). Цей тип трансакційних витрат формується при визначенні ціннісних пропозицій, ключових партнерів і ключових видів діяльності підприємства. Їх рівень передусім впливає на формування загальних умов ведення бізнесу в тій чи іншій країні. Важливість політичних трансакційних витрат посилюється мірою посилення тенденції глобалізації бізнесу.

Середні і малі підприємства, зорієнтовані переважно на локальні ринки, мають обмежені можливості управляти політичними трансакційними витратами. Транснаціональні корпорації, що орієнтуються на глобальний ринок, мають можливості управляти цими витратами при лобіюванні власних інтересів чи формуванні ціннісної пропозиції, де мають враховуватися законодавчі вимоги щодо якості та безпеки продукції. До цієї групи витрат належать також витрати, пов'язані із соціальною відповідальністю бізнесу, спрямовані на розвиток конкретних регіонів чи соціально зорієнтованих програм.

Виокремленні групи трансакційних витрат підприємства (ринкові, управлінські та політичні) не завжди підлягають повному й достовірному оцінюванню через наявність інформаційної асиметрії на ринку. Зміна бізнес-моделі підприємства, відповідно, змінює точку розмежування трансформаційних і трансакційних витрат. Зміна співвідношення між ними не завжди є пропорційною, що може стати причиною низької ефективності стратегічного

планування. Першочерговим завданням стратегічного планування сьогодні є максимально можливе подолання інформаційної асиметрії. У результаті частина неявних трансакційних витрат стає явною для суб'єктів прийняття рішень в організації. Тому існує необхідність постійної актуалізації явної інформації про трансакційні витрати в системі управлінського обліку відповідно до основних елементів його бізнес-моделі.

3.3. РЕКОНФІГУРАЦІЯ БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ МОДЕЛІ БІЗНЕСУ В ЦИФРОВІЙ ЕКОНОМІЦІ

Багатовекторність трансформації економічної функції передусім виникає через розмаїття шляхів удосконалення методів економічного управління підприємством, які сьогодні розглядаються в різних предметних царинах економічної науки й тому мають певний тип відокремленості та обмеженості тією предметною цариною, в рамках якої вони розробляються. Зокрема, в дослідженнях з економіки підприємства, управлінського обліку, контролінгу чи бюджетування ефективність економічної функції організації розглядається в контексті досягнень загальних цілей діяльності компанії. Окремі питання оптимізації економічних процесів розглядаються у фінансовому менеджменті. Удосконалення методик калькулювання та управління собівартістю розглядається вітчизняними вченими в теорії бухгалтерського обліку.

Економічна модель бізнесу відтворює комплексний зріз результатів господарської діяльності компанії (запланованих або фактично досягнутих) у формі спрощених (порівняно із дійсністю) математичних залежностей між фінансово-економічними показниками підприємства. Економічна модель визначає послідовність і методiku розрахунків усіх показників, обраних на підприємстві для бізнес-аналізу та прогнозу результатів його господарської діяльності. Нині прикладні рішення цієї технології створюються на основі бюджетування. Прикладом найпростішої економічної моделі на підприємстві є бюджет компанії, що складається із трьох блоків: бюджету доходів і витрат, бюджету руху грошових коштів, прогнозного балансу.

За результатами дослідження українських підприємств різних видів діяльності, форм власності та масштабу, яке проводилося у 2014–2015 роках, було встановлено, що близько 70 % підприємств вибірки використовують систему бюджетування для виконання фінансово-економічних завдань управління [Верба, 2014б].

Економічні моделі забезпечують керівництво компанії корисною аналітичною інформацією, котру можна використати як базу для обґрунтування управлінських рішень у двох аспектах: досягнення встановлених стратегічних цілей і аналіз ризику. Якщо управлінці включають свої оцінки параметрів виробничої діяльності та інші відповідні дані у фінансову модель, тоді аналіз економічної моделі покаже, чи зможуть результати рішення допомогти в досягненні цілей, поставлених перед підприємством. Наприклад, у процесі використання моделі бюджетного управління вона покаже, чи зможе підприємство максимально збільшити свої прибутки, ґрунтуючись на оцінках і припущеннях, включених у модель на певний момент. Іншим важливим елементом у прийнятті управлінських рішень є аналіз ризику. Застосування економічної моделі уможливорює швидкий аналіз ситуації «що буде, коли...» та інтерпретувати вплив тих чи інших чинників на результативність бізнесу.

Система калькулювання собівартості продукту будь-якої компанії традиційно утворює інформаційне ядро, навколо якого розгортаються стратегічні й поточні економіко-аналітичні процеси на підприємстві. Якість і швидкість цих процесів великою мірою залежить від здатності системи калькулювання відтворити фінансову модель операційної діяльності компанії. На вітчизняних підприємствах система калькулювання собівартості продукту традиційно зосереджується навколо поліпшення точності методики калькулювання як складової управлінського обліку чи контролінгу. Проте, незважаючи на всі зусилля щодо впровадження сучасних облікових методик та їх автоматизацію, система калькулювання собівартості послуг дотепер залишається найбільш інертною стосовно зростання потреб у релевантній інформації для прийняття рішень щодо поточних і стратегічних питань розвитку бізнесу. З іншого боку, каталізатором трансформації систем калькулювання собівартості продукту на різних підприємствах виступають процеси цифровізації, що руйнують усталені ринки, бізнес-моделі, бізнес-процеси та управлінські технології, які десятиліттями доводили свою ефективність [Кизенко, Допілко, 2018].

Локальним підтвердженням цього загального спостереження є висновки консалтингової компанії Deloitte про те, що більшість організацій стимулюють до впровадження нових технологій такі внутрішні і зовнішні чинники, як стратегія управління, ринок і конкуренція. Ускладнює впровадження технологій кадрове забезпечення підприємств, фінансування і структура організацій.

Усі перелічені чинники здебільшого є внутрішніми і залежать безпосередньо від стратегічної політики бізнесу [Климова, 2017].

Тому питання трансформації системи калькулювання собівартості продукту є актуальним і перебуває у фокусі постійного моніторингу кожної компанії. Проте тренд діджиталізації сьогодні можна віднести як до драйверів, так і до бар'єрів стратегічного розвитку підприємств через відсутність розроблених заходів із впровадження технологічних та інноваційних рішень [Кизенко, Допілко, 2018].

Для вітчизняних керівників технологія бюджетування є достатньо знайомою як інструмент операційного та фінансового планування, проте вона залишається недооціненою як інструмент створення інформаційного середовища стратегічного управління. Керівники, як правило, недооцінюють рівень інноваційності діяльності з розроблення системи бюджетування, а замислюється про те, яка інформація з цієї системи може використовуватися у стратегічному процесі і як бюджетування буде імplementоване до усталеного в організації процесу управління, вже після впровадження бюджетування на підприємстві [Кизенко, 2014]. Відтак, керівництво організації вже на етапі розроблення концепції системи бюджетування втрачає можливість забезпечити якісний моніторинг досягнення стратегічних цілей організації, а сама система без додаткових поліпшень поступово перетворюється на ретроспективну базу даних, слабо структуровану для потреб перспективного управління, що автоматично знижує її корисність як інструменту управління. Зрештою вочевидноються дві проблеми: витрачається багато часу і зусиль працівників підприємства на виконання монотонних операцій із заповнення історичних баз даних з низькою ймовірністю подальшого використання їх для виконання перспективних завдань управління та спротив працівників щодо нововведень. Унаслідок першої проблеми керівництво організації вже на етапі розроблення концепції системи бюджетування втрачає можливість забезпечити моніторинг досягнення стратегічних цілей організації, сама система перетворюється на ретроспективну базу даних, слабо структуровану для потреб перспективного управління, що автоматично засвідчує її некорисність як інструменту управління для топ-менеджменту, зусилля якого зосереджені на виконанні прогностичних завдань.

Актуальним завданням сучасного менеджменту є врахування соціокультурних чинників управління організацією при розроблення стратегічних ініціатив для розвитку компанії. Недооцінювання сили впливу соціокультурного чинника, передусім управ-

лінської культури на бюджетний процес призводить до зниження його ефективності, перетворюючи на послідовність рутинних завдань оперативного обліку і фінансового планування, й не додає підприємству конкурентних переваг і динамічних здатностей, що є предметом дослідження у [Кизенко, 2015b].

Управлінська культура визначає механізми комунікації та прийняття рішень в організації як невіддільна складова процесу бюджетування. Існує кілька підходів до визначення організаційної культури. За визначенням А. Пригожина, управлінська культура являє собою сукупність норм і правил ділової комунікації, сформованих під впливом внутрішніх і зовнішніх чинників, що покладені в основу управлінського процесу в організації [Пригожин, 2003, с. 15]. Відповідно, управлінська культура визначає механізми комунікації та прийняття рішень у компанії, впливаючи на організацію бюджетування.

Якщо розглядати систему бюджетування підприємства за теорією систем у функціональному, структурно-ієрархічному та процесному аспектах, управлінська культура справляє наскрізний вплив у кожному з них. У функціональному аспекті організація бюджетування визначає розподіл відповідальності між виконавцями конкретних функцій у процесі бюджетування. У структурно-ієрархічному аспекті діагностується кожен підрозділ підприємства за критерієм фінансової відповідальності. Результатом такої діагностики є присвоєння підрозділам компанії відповідного статусу в межах виокремлених об'єктів бюджетування. Процесний аспект визначає порядок дій працівників організації у процесі бюджетування й відповідність цих дій встановленим часовим параметрам у бюджетному циклі, акцентуючи увагу на забезпеченні чіткої регламентації всіх процедур у системі бюджетування. Відповідно, всі означені елементи в системі бюджетування за різних типів організаційної культури матимуть різний прояв і взаємодію, що як підвищуватиме, так і знижуватиме ефективність процесу бюджетування в компанії.

Для ілюстрації типів управлінських культур скористаймося прийомом «кольорових маркерів», які позначають парадигми мислення в теорії Клера Грейвза, введені Крісом Кованом і Доном Беком у теорії спіральної динаміки [цит. за Пекар, 2012]. На цій підставі В. Пекар характеризує розмаїття управлінських культур в організаціях: «фіолетові», «червоні», «сині», «зелені», «жовті» і «жовтогарячі» [Пекар, 2012]. «Фіолетові» і «червоні» організаційні культури характерні для організацій лідерського типу з чіткою ієрархією, «сині» – для бюрократичних організацій, «зелені»,

«жовті» і «помаранчевої» – для мережевих організацій проектного типу.

Описана в літературі й розтиражована ІТ-консультантами система бюджетування ефективна лише для «синьої» організації. «Синя» організація – це бюрократична організація з усталеною ієрархічною організаційною структурою. Найудаліше таку організацію описує С. Паркінсон [Паркінсон, 1989]. Така управлінська культура традиційно формулюється у великих компаніях, що працюють у порівняно стабільному середовищі, наприклад у транспортних чи видобувних компаніях. Для забезпечення ефективності системи бюджетування в інших організаціях потрібно розробляти спеціальні підходи з огляду на особливості їхньої управлінської культури. Такі організації ми поділяємо на дві групи.

До першої групи віднесемо «фіолетові» й «червоні» організації. Компанії з «фіолетовим» типом організаційної культури – це сім'я на чолі з керівником-вождем. Вона характерна для невеликих приватних фірм чи сімейного бізнесу. Ключовою цінністю в такій організації є відданість і турбота, а ключовими компетенціями керівника – особистий харизматичний вплив і підтримка всіх членів організації. «Червона» організація – це лідерська організація. Лідер авторитарно ухвалює всі рішення. Розмір такої організації обмежується кількістю людей, яких лідер здатен контролювати, тому такі організації належать до малого бізнесу. Її неформальна структура – концентричні кола навколо лідера. Сила і влада збільшуються мірою наближення до лідера. Ключові компетенції керівника – рішучість, директивне лідерство.

З точки зору особливостей прийняття рішень ці організації мають такі переваги, як простота й оперативність управління, швидкість ухвалення рішень, спрямованість на досягнення результату всіх членів команди. Недоліком є директивне лідерство, тому всі керівні важелі впливу на прийняття управлінських рішень сконцентровані у керівника підприємства. Делегування управлінських повноважень або не розвинене, або є формальним. Тому система бюджетування має відповідати певним вимогам: однорівневість фінансової структури, швидкість збирання й опрацювання інформації в межах системи бюджетування, максимальне скорочення бюрократичних процедур в організації документообігу.

Для забезпечення цих вимог пропонується вирізняти об'єкти бюджетування за наявною існуючою організаційною структурою, без виокремлення центрів фінансової відповідальності (ЦФВ), за принципом економічної однорідності напрямів доходів і витрат з

метою формування укрупненої інформації про витрати й доходи, що генеруються бізнес-моделлю підприємства. Інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень відбувається на підставі бюджету доходів і витрат, складеного за касовим методом. На відміну від традиційного підходу такий метод дає змогу підтримувати необхідний рівень ліквідності підприємства і приймати ефективні управлінські рішення на основі одного документа. Бюджет руху грошових коштів трансформується в платіжний календар і використовується як допоміжний інструмент бухгалтерією для дотримання платіжної дисципліни. Як правило, для таких підприємств доцільним є формування системи бюджетування на підставі структуризації інформації для потреб бухгалтерського обліку. Тому при її формуванні слід приділити увагу обмеженням такого підходу, а саме: при складанні звітів про виконання бюджетів доведеться користуватися лише наявною інформацією в системі бухгалтерського обліку; вся первинна документація сконцентрована бухгалтерії підприємства; збирання й опрацювання первинної документації зорієнтовані на забезпечення потреб бухгалтерського обліку, тобто інформація надається в обробленому бухгалтерією вигляді, що призводить до об'єктивної втрати частки даних оперативного обліку. Водночас такий підхід уможливило найефективнішу реєстрацію та опрацювання інформації, що прищвидшує її рух у межах організації.

У другу групу об'єднаємо «зелені», «жовті» і «помаранчеві» організації. «Зелені» управлінські культури характерні для громадських організацій і соціальних проєктів. У них нема чіткої внутрішньої структури й чіткого підпорядкування, однак завдання виконуються і цілі досягаються. Така управлінська культура вимагає від її членів тісної взаємодії, передбачає рівну участь усіх співробітників в управлінні на засадах консенсусу. Ключові цінності – взаємна довіра, повага, взаєморозуміння, «право на помилку». Ключові компетенції керівника – глобальне мислення, емоційний інтелект. Організація із «жовтою» управлінською культурою нагадує мережу, кожен співробітник якої долучається до реалізації портфелю проєктів, у частині з яких він виступає менеджером проєкту. «Помаранчева» корпорація підтримує управлінську культуру успіху. Організація вибудовується не так на підпорядкуванні, як на однаковому розумінні цілей. Керівники цих організацій – визнані фахівці у своїй справі.

У плані організації управлінських процесів ці компанії характеризуються відсутністю строгої організаційної ієрархії: система управління може бути матричною, проєктно-зорієнтованою чи

адхократичною з неформалізованою організаційною структурою. Прийняття рішень відбувається колегіально у тимчасових проектних крос-функціональних групах, націлених на реалізацію окремих завдань. Кордони між підрозділами розмиті через часту міграцію спеціалістів між проектними групами. При організації системи бюджетування за традиційним методичним підходом у цих організаціях спостерігається низька управлінська продуктивність, висока вартість реєстрації й аналітичного опрацювання інформації, що уповільнює процес прийняття управлінських рішень.

Проблеми з формуванням методології й автоматизації в системі бюджетування пов'язані з об'єктивним існуванням двох ієрархічних рівнів управління: рівень управління бюджетом (кошторисною вартістю) проекту та рівень організації, в межах якої відбувається координація інформаційних зв'язків між окремими проектами, що виконуються цією організацією. У цьому разі елементи системи управління бюджетом окремих проектів виступають як складові в системі бюджетування підприємства і виконують роль операційних бюджетів. При цьому елементами фінансової структури підприємства виступають окремі проекти, які, на відміну від традиційного виокремлення ЦФВ, не мають постійного характеру. Розподіл відповідальності в системі бюджетування визначається розподілом відповідальності за проектами. Формування планових і фактичних кошторисів проектів здійснюється «на нульовій основі». У межах підприємства формуються лише узагальнювальні фінансові документи за правилами бухгалтерського обліку, а критеріями ефективності роботи підприємства у звітному періоді в системі бюджетування виступають показники ефективності проектів.

Для інформаційного забезпечення стратегічного управління ми пропонуємо доповнити набір бюджетів підприємства стратегічним бюджетом. Стратегічний бюджет є рамковим документом. Він є документом стратегічного управління і може використовуватися для реєстрації результатів сканування зовнішнього середовища за обраними параметрами. Такий документ якісно доповнює економічну модель підприємства через забезпечення можливості виявлення трендів змін базових чинників впливу на бізнес-модель підприємства.

При переході до неоінституціональної парадигми аналізу економічних процесів на підприємстві стратегічний бюджет можна використовувати в системі бюджетування для виявлення ключових драйверів формування трансакційних витрат за умов реаліза-

ції визначеної бізнес-моделі та стану інституціонального середовища [Kyuzenko O., Kyuzenko D., 2016b]. Стратегічний бюджет має містити структуру трансакційних та трансформаційних витрат у розрізі основних блоків бізнес-моделі:

- споживчі сегменти: трансформаційні витрати на ринкові дослідження, ринкові трансакційні витрати;
- ціннісна пропозиція: витрати на дослідження наявних і формування майбутніх потреб споживачів і науково-дослідницьких розробки, ринкові трансакційні витрати, управлінські трансакційні витрати;
- канали збуту: трансформаційні збутові витрати, ринкові трансакційні витрати;
- взаємовідносини з клієнтами: трансформаційні збутові та адміністративні витрати, ринкові трансакційні витрати, управлінські трансакційні витрати;
- ключові ресурси трансформаційні прямі операційні витрати, ринкові трансакційні витрати, управлінські трансакційні витрати;
- ключові види діяльності: трансформаційні витрати (інвестиційні витрати та загальновиробничі операційні витрати, ринкові трансакційні витрати, управлінські трансакційні витрати, політичні трансакційні витрати);
- ключові партнери: ринкові трансакційні витрати, політичні трансакційні витрати.

Після формування стратегічного бюджету необхідно внести зміни до класифікатора витрат для синхронізації відображення інформації з Бюджетом доходів і витрат та операційними бюджетами. Такий підхід допоможе накопичити в системі управлінського обліку інформацію про витрати на організацію бізнесу за ключовими стратегічними орієнтирами з урахуванням особливостей інституціонального середовища. Відповідно, система бюджетування на підприємстві стане інструментом управління, відповідатиме поточним і потенційним потребам організації та зможе ускладнюватися й розвиватися разом з розвитком організації, стане інформаційним підґрунтям виконання прогностичних завдань.

З метою подолання обмежень облікової системи при аналізі трансформаційних процесів системи калькулювання собівартості послуг компанії ми беремо за основу модель Щедровицького [Щедровицький, 2003 с. 141] і пропонуємо розглядати її в структурно-процесному аналізі системи калькулювання собівартості послуг (про теоретичні засади системного аналізу бюджетування йшлося у підпунктах 3.1 і 3.2).

Систему калькулювання можна розглядати за трьома аспектами: методичний (методика розрахунку собівартості автотранспортних послуг і система цільових показників, за якими здійснюється контроль результативності діяльності організації); процесний (регламенти надання автотранспортних послуг та документи, що супроводжують цей процес); організаційний (розподіл і закріплення функцій з виконання робіт з калькулювання собівартості послуг та зміна їх за автоматизації документообігу). Взаємозв'язок цих аспектів забезпечує її цілісність як організаційно-технічної системи, через що вплив на один чи кілька елементів обов'язково викликає зміни інших елементів системи. При цьому Щедровицький наголошує, що взаємозв'язок між окремими системами миследиї можна організувати як ієрархічно, так і гетерархічно, проте важливо зберегти оргтехнічні відношення в межах оргтехнічної системи загалом [Щедровицький, 2003, с. 141].

На підставі аналізу результатів досліджень, що їх оприлюднили М. Ф. Єфремов, В. О. Огневий, Н. В. Пеньшин [М. Єфремов, В. Єфремов, Ю. Єфремов, 2017; Огневий, 2010; Пеньшин, 2008; *Когда оправдано перейти на...; Digital. Business Transform...*, 2015] можна виявити ключові напрями трансформації систем інформаційного забезпечення управління сучасних підприємств. Прикладні аспекти такої трансформації в контексті системи калькулювання собівартості послуг схарактеризовано у [Кизенко, Допілко, 2018].

Упровадження інформаційних технологій відбувається окремими етапами: автоматизація облікових, фінансових та економічних розрахунків; контроль сфер використання комп'ютерної техніки і мереж передавання даних та організація локальних мереж, інтеграція інформаційно-обчислювальних систем із використанням спеціалізованих експертних системи і систем інтелектуального аналізу даних для пошуку й ухвалення оптимальних рішень. На всіх етапах цифровізації підприємства стикаються з трансформаційними змінами структурного, функціонального, організаційного та управлінського характеру.

Структурний напрям трансформації полягає у здійсненні організаційно-господарських, економічних, фінансових, технічних, правових заходів з метою поліпшення фінансового становища підприємства, збільшення кількості замовлень від клієнтів, підвищення рентабельності автоперевезень. Функціональний напрям трансформації передбачає зміну функцій окремих елементів, і, як правило, вимагає зміни структури. Для цього напрямку варіантами змін можуть слугувати дислокація рухомого складу, зміна функцій конкретних одиниць транспорту, зміна режиму

роботи підприємства тощо. Організаційний напрям трансформаційних змін зазвичай пов'язаний із раціоналізацією виробничих процесів. Управлінський напрям трансформаційних змін передбачає перехід на стратегічне управління, впровадження інновацій, перехід до гнучких методів управління.

Зрозуміло, що компанія здійснює трансформаційні зміни поступово, тому критично важливо зрозуміти ті системні взаємозв'язки в компанії загалом, які, на перший погляд, не є очевидними при застосуванні функціонального управління в ієрархічних управлінських моделях. А саме за такими моделями працює більшість вітчизняних підприємств. Зокрема, у попередньому дослідженні було проаналізовано досвід вітчизняних торговельних компаній із застосування у своїй практиці традиційної методики прирісного бюджетування (*Incremental budgeting*), практична реалізація якої базується на функціональному управлінні [Кизенко, Прокопенко, 2018].

Дедалі методика прирісного бюджетування в межах річного бюджетного періоду піддається критиці: цільові показники систематично не виконуються через складність прогнозування реальних умов функціонування бізнесу, демотивуючи персонал у досягненні поставлених цілей. Справді, якщо бюджетування розглядати суто як локальний інструмент управління фінансами підприємств, його можливості для управління планово-контрольними процесами суттєво обмежені. Обмеження зростають і через те, що переважна більшість вітчизняних компаній (не лише торговельних) упроваджувала бюджетування на засадах жорстко ієрархічної фінансової структури, навмисно посилюючи вертикальну ієрархію управління та контролю, зміцнюючи роками перевірену управлінську культуру концентрації влади. Та чим більше вітчизняні організації зазнають об'єктивного впливу цифрової економіки, тим актуальнішим для них стає завдання трансформації управлінської структури і культури. Це загальносвітовий тренд, адже результати дослідження консалтингової компанії *Deloitte* у 2017 році засвідчили, що перед сучасними підприємствами постає проблема їх реорганізації через об'єктивну необхідність швидше рухатися, швидше адаптуватися, фасилітувати швидке навчання й охоплювати динамічні кар'єрні потреби своїх співробітників [*Deloitte 2017 – Talent Management*]. Водночас опитування консалтингової компанії *Hackett Group* керівників середніх і великих підприємств щодо їхніх стратегічних пріоритетів й ініціатив на 2018 рік виявило, що наразі для 23 % компаній пріоритетною є трансформація про-

цесів прогнозування, бюджетування і планування [Essaides, Willman, O'Connor, 2018, р. 6]. Результати цих досліджень підсилюють наукову гіпотезу про те, що бюджетування нині із локального методу управління фінансами невинно трансформується у специфічну для компанії управлінську технологію і стає інформаційним центром системи управління, поширюючи контролінгові функції на всю операційну систему. Тому ефективність бюджетування варто розглядати крізь призму ключових елементів управлінської технології та їхню взаємодію, приділяючи увагу системним взаємозв'язкам між окремими складовими та враховуючи специфіку бізнесу.

Широкий спектр розроблених теоретичних підходів до реалізації системи бюджетування на підприємстві створює підґрунтя для подальших прикладних досліджень у плані умов й ефективних методів функціонування системи бюджетування з урахуванням специфіки діяльності організації.

Висновки до розділу 3

Запропонований авторський підхід до подання системи бюджетування у функціональному, структурному та процесному аспектах дає змогу на етапі розроблення системи бюджетування враховувати системні взаємозв'язки між окремими її елементами для максимально повного забезпечення потреб керівників підприємств в інформації для прийняття управлінських рішень. Такий підхід передбачає зміщення акцентів на першому етапі розроблення системи бюджетування зі структурного аспекту на функціональний і процесний, що потребує подальших досліджень технології впровадження або вдосконалення системи бюджетування на підприємствах.

Автоматизація бюджетування є необхідною умовою впровадження такої системи. На етапі визначення базових принципів структуризації інформації в системі бюджетування треба враховувати функціональні можливості та призначення тих чи інших автоматизованих систем. Нерідко базові комплектації програм автоматизації бюджетування містять лише стандартний набір документів, при формуванні якого керівникам підприємства пропонується структуризація управлінського обліку в уніфікованому (зазвичай вельми обмеженому) варіанті. Проте розроблення унікального програмного забезпечення бюджетування, яке відповідає спеціальним вимогам конкретного підприємства, потребує

значних фінансових ресурсів і, як правило, неадаптивне до змін. Тому враховуючи цей чинник, на етапі розроблення і впровадження системи бюджетування слід визначати пріоритети і знаходити компромісні рішення, не покладаючись цілком на зовнішніх консультантів.

Повнота врахування базових принципів і застережень при впровадженні системи бюджетування в інформаційне середовище управлінського обліку на підприємстві допомагає повніше визначати потреби підприємства при проектуванні його фінансової структури для цілей бюджетування і підвищувати ефективність функціонування системи бюджетування на підприємстві. Ідентифікація трансакційних і трансформаційних витрат компанії в системі бюджетування забезпечить інформаційне підґрунтя пошуку оптимальних можливостей скорочення непродуктивних витрат усіх типів ресурсів через трансформацію ланцюжків поставок. Цей підхід вимагає перенесення акцентів у системі бюджетування з першочергового забезпечення виконання функцій контролю на інформаційне забезпечення прогнозування.

Узагальнюючи результати дослідження, наголосимо, що бізнес-модель підприємства є ключовим чинником, що визначає точку розмежування трансакційних і трансформаційних витрат економічної організації. У системі бюджетування підприємства інструментом ідентифікації та реєстрації трансакційних витрат відповідно до його бізнес-моделі може стати стратегічний бюджет. Структура стратегічного бюджету має відображати трансформаційні і трансакційні витрати підприємства за основними блоками бізнес-моделі: споживчі сегменти, ціннісну пропозицію, канали збуту, взаємовідносини з клієнтами, потоки надходження доходів, ключові ресурси, ключові види діяльності, ключові партнери.

Такий підхід уможливорює виявлення основних драйверів трансакційних витрат і підвищує ефективність процесу прийняття управлінських рішень з реконфігурації ланцюжків поставок. Структура витрат стратегічного бюджету має синхронізуватися через класифікатор витрат зі структурою Бюджету доходів і витрат та відповідними класифікаторами в *CRM*- і *SRM*-системах з метою обліку та аналізу витрат у контексті стратегічних рішень щодо розуміння процесів кооперації і конкуренції між економічними суб'єктами.

Упровадження ефективної системи бюджетування – завдання з високим рівнем інноваційності для більшості організацій. Автором проаналізовано типологію підприємств в аспекті впливу

організаційної культури компанії на прийняття управлінських рішень, що мають бути забезпечені інформацією за допомогою системи бюджетування; визначено особливості формування фінансової структури для різних типів підприємств і проаналізовано переваги і недоліки виокремлення об'єктів бюджетування за цим підходом порівняно із традиційним. За результатами дослідження виявлено вплив і взаємозв'язок між соціокультурними чинниками управління підприємством та базовими елементами його системи бюджетування, тому на етапі впровадження системи бюджетування потребує концептуальної спроектованості об'єктів бюджетування з урахуванням типу організаційної культури компанії.

СТРАТЕГІЧНИЙ КОНТРОЛІНГ ЯК АНАЛІТИЧНА ПІДТРИМКА ЕКОНОМІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

4.1. Ключові завдання економічного управління, на яких сфокусована система стратегічного контролінгу

За визначенням представників міжнародної профільної асоціації «*Internationale Controller Verein*» (ICV) минули ті часи, коли контролер сприймався як «рахівник гороху» (англ. – *a pea counter*) – перевіряв економічні показники операційної діяльності компанії і засвідчував їх коректність або необхідність виправлення. Нині, на підставі економічних показників можливості розвитку бізнесу і потрібні ресурси, конкретизуючи і коригуючи цілі за принципами синергії, контролер є партнером керівника [*Internationale Controller Verein; What does a controller do?...*]. Сьогодні серед керівників конкурентоспроможних компаній дедалі стрімкіше формується запит на ефективні управлінські технології інтеграції внутрішньої та зовнішньої інформації в процесі прийняття управлінських рішень щодо трансформації бізнес-моделей компаній. На цьому підґрунті активно розвивається сучасна концепція контролінгу як стратегічної навігації і бізнес-партнерства менеджера та контролера [Фалько, 2014, с. 149].

Висока міра невизначеності зовнішнього середовища сучасних підприємств потребує перенесення акцентів в економічному управлінні з першочергового розв'язку контрольних задач на прогностичні завдання. Такі умови визначають вектор пошуку адекватних методів інформаційної підтримки управління організацією з метою набуття нових і підтримки наявних її конкурентних переваг у довгостроковій перспективі. Прогнозування розвитку бізнесу пов'язане з необхідністю виконання таких завдань:

- а) збирання та опрацювання великих масивів вихідних даних;
- б) постійний моніторинг змін вихідної інформаційної бази;
- в) донесення структурованої інформації в адекватному форматі до всіх учасників стратегічного процесу в компанії.

Сучасний погляд на прогнозування напрямів розвитку підприємства – це новаторське і комплексне наукове завдання, що пе-

редбачає вивчення проблем у контексті поєднання традиційної методології прогнозування, сучасних управлінських технологій, кібернетики та інформаційних технологій як засобу збирання, обробки та візуалізації різної за форматом слабо структурованої інформації.

Багатогранність цієї проблематики зумовлена тим, що вона перебуває на межі управлінського консультування і впровадження інноваційних управлінських технологій, організаційного проектування і бізнес-моделювання, інформаційних систем управління ресурсами бізнесу й організації інформаційної підтримки бізнесу. Виокремлюючи економічні дослідження в контексті управлінських технологій прогнозування майбутнього стану підприємства, можна виявити певні взаємозв'язки, які важливо враховувати в контролінговій діяльності. Прогнозування фінансово-економічного становища підприємства на підставі системи фінансових показників широко розглядається у фінансовому менеджменті. Така система, з одного боку, забезпечує простоту збирання фактичної інформації, з іншого – обмежує інформаційну систему прийняття рішень кількісними фінансовими показниками.

Система показників управлінського обліку чи оперативного контролінгу зосереджується на оперативних аспектах управління підприємством і практично не розглядається в аспекті взаємозв'язку цих показників з оцінкою досяжності стратегічних цілей підприємства. За таких умов масив даних, що може використовуватися для здійснення прогнозу, накопичується в *ERP*-системі, яка є базовою системою інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень.

Проблематика розроблення стратегічних цілей як прогнозного бажаного стану підприємства розглядається у працях з теорії стратегічного управління, де передусім досліджено питання прикладного застосування на підприємстві таких відомих управлінських технологій, як *Mission and Vision Statements* (місія та візія), *Strategic Planning* (стратегічне планування) тощо. Предмети дослідження цих суміжних галузей накладаються один на одного і подекуди взаємозумовлені.

Сучасні підприємства дедалі менше відчують брак доступу до інформації завдяки повсюдному впровадженню сучасних засобів комунікації та інформаційних технологій. Нині завдяки «хмарним» технологіям є можливість для багатьох підприємств використовувати інформаційні технології опрацювання великих масивів даних і швидкого передавання даних на великі відстані. Таким чином, проблема інформаційної асиметрії у виконанні

управлінських завдань трансформується в проблему необхідності якісної апроксимації інформаційного потоку з метою виявлення релевантної інформації щодо того чи іншого управлінського рішення.

На сучасних підприємствах відбувається поступова переорієнтація операційної діяльності з функціональної на процесну. Практика свідчить, що при переході від традиційно функціонального управління до процесного підприємствами залучаються зовнішні консалтингові організації для визначення бізнес-процесів, написання регламентів їх функціонування та встановлення контрольних показників оцінювання діяльності підприємства на основі бізнес-процесів. Таке процесно-орієнтоване управління підтримує горизонтальний зв'язок між окремими роботами і операціями з наголосом на мінімізації відхилень процесу від заданих параметрів. Донедавна, коли бізнес-моделі компаній тривалий час залишалися стабільними, одного разу визначені бізнес-процеси теж залишалися доволі стабільними. Технологічна конвергенція і стрімкий розвиток технологій наразі порушують цю практику, тож зміни в бізнес-процеси доводиться вносити дедалі частіше впродовж короткого періоду, використовуючи внутрішнє консультування в межах стратегічного контролінгу. Можна констатувати, що суть контролінгової діяльності на підприємстві поступово змінюється з інформаційно-облікової на внутрішньоконсультаційну.

Популярність процесного управління вплинула на значне поширення цього управлінського підходу. Необхідність моніторингу встановленого рівня економічної ефективності при реалізації стратегічних ініціатив упродовж кожного операційного циклу виробництва продукту чи надання послуги вимагає впровадження на підприємствах спеціальних методик економічного управління в рамках відповідної системи стратегічного контролінгу, які б дозволяли в межах підприємства узгоджувати результати виконання окремих бізнес-процесів з цілями функціонування підприємства як цілісного суб'єкта ринкових відносин.

Більшість науковців поділяють думку про те, що стратегічний контролінг здійснює методичну й консультаційну підтримку впровадження на підприємстві системи раннього виявлення тенденцій і чинників, здатних принести при їх розвитку як вигоду, так і збитки для компанії, та створює інформаційне підґрунтя стратегічного управління [Фалько, 2014, с. 9, с. 147–153; CFO Study 2018; Підпригора, Мінка, 2016; Zarzycka, Dobroszek, Almasan, Circa, 2017; Dobroszek, 2011; Dobroszek, Kalinowska,

2014]. Методичний інструментарій створення такої системи широко представлений у публікаціях зі стратегічного менеджменту. Зокрема, до найпопулярніших сьогодні можна віднести методи аналізу конкуренції і ринків М. Портера, життєвих циклів корпорацій І. Адізеса, SWOT-аналіз, *Balanced Scorecard*, *Activity Based Budgeting (Costing)*, *Benchmarking*, функціонально-вартісний аналіз. За результатами прикладних досліджень європейських учених з'ясовано, що основні завдання, пов'язані зі стратегічним плануванням і стратегічним управлінням, здебільшого, виконуються менеджерами, тоді як завдання, пов'язані з виявленням стратегічно важливої інформації, – контролерами [Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka, 2018, p. 103].

Таким чином, система управління підприємством характеризується наявністю двох передумов: по-перше, процес стратегічного управління (цілепокладання) відбувається в рамках підприємства як постійно діючої організації; по-друге, підсистема економічного управління організацією (комплексне управління витратами і доходами підприємства, його ліквідністю та економічною ефективністю) розглядається як цілісний елемент у системі управління підприємством і контролюється в процесі стратегічного контролінгу на предмет відповідності системі стратегічного управління. По суті, це спроба організаційного проектування компанії через сукупність взаємопов'язаних процесів і результатів, структурна декомпозиція яких забезпечує інформацією різних учасників на різних рівнях управління підприємством.

Зважаючи на функції стратегічного контролінгу в організації систему економічного управління підприємством можна схарактеризувати ззовні – з огляду на її взаємодію із навколишнім середовищем, та зсередини – як таку, що складається із сукупності елементів, які взаємодіють між собою у внутрішньому середовищі компанії [Кизенко, 2008b].

Структурний аспект розгляду системи економічного управління підприємством можна представити виокремленням таких елементів: системи цілей і методів економічного управління підприємства у планово-звітному періоді та фінансової структури підприємства.

Авторський підхід полягає в тому, що узгодженість результатів управління окремими бізнес-процесами в межах операційної діяльності підприємства зі стратегічними цілями підприємства як цілісного суб'єкта ринкових відносин може бути тіснішою завдяки розробленню комплексу спеціальних методик управління в системі стратегічного контролінгу, враховуючи специфіку під-

приємства. Для підприємства впровадження такого підходу в економічному управлінні може стати головним чинником підвищення конкурентоспроможності, результативності й ефективності його функціонування. Як свідчить аналітика консалтингової компанії Bain & Company за 2006–2017 роки [Rigby, 2015; Rigby, Bilodeau, 2017], стратегічне планування (*Strategic Planning*) як комплексний процес для визначення майбутнього бізнесу залишається актуальним. Причому комплексність передбачає реалізацію широкого кола завдань: від формування місії та візії до розроблення прибуткової бізнес-моделі та моніторингу продуктивності компанії.

Можна вирізнити такі основні складові економічного управління підприємством: оцінювання вартості реалізації окремих бізнес-процесів нижчого рівня; бюджетування, тобто узгодження елементної структури показників доходів і витрат організації, що забезпечить досягнення її цільових показників; контроль витрат і доходів підприємства, тобто порівняння фактичних витрат і доходів з плановими, які зазначені в бюджеті; розроблення коригувальних заходів.

Ключову роль у досягненні цільових показників господарської діяльності організації відіграє підсистема контролю системи економічного управління підприємством. Вона є досить складною за структурою, бо об'єднує контрольні процедури з досягнення цільових показників виконання всієї сукупності бізнес-процесів і цільових показників підприємства в межах окремих звітних періодів. Підсистеми контролю в окремих функціональних сферах і міжфункціональні бізнес-процеси — це взаємозалежні елементи, котрі формують цілісну систему контролю підприємства загалом. Ускладнення системи відбувається ще й тому, що дослідження функціональних взаємозв'язків у системі контролю проводить на основі декомпозиції системи контролю кожного бізнес-процесу за істотними функціональними сферами, тобто розглядають взаємозв'язки між контролем предметної царини процесу, контролем часу виконання процесу, контролем цінності процесу для внутрішніх і зовнішніх клієнтів компанії та його відповідність поточній бізнес-моделі, та контролем якості виконання процесу. Відповідно, зміна кожної із цих складових впливає на поточну бізнес-модель компанії. Контроль ефективності поточної бізнес-моделі включає обґрунтування як позитивних, так і негативних відхилень результатів діяльності компанії від встановлених значень.

У дослідженнях зі стратегічного контролінгу функція контролю висвітлюється не досить широко. Контроль як функція щодо

порівняння планових і фактичних економічних показників загалом зрозуміла, проте труднощі виникають на етапі формування об'єктів контролю та відповідної системи показників. Ефективним моніторинг і контроль поточної бізнес-моделі є тоді, коли процеси контролю в усіх названих функціональних сферах не автономно функціонують в окремих бізнес-процесах за моделлю відкритої чи закритої системи контролю, а доповнюють один одного і функціонують як єдина система. Ці взаємозв'язки схематично відображено на рис. 4.1.

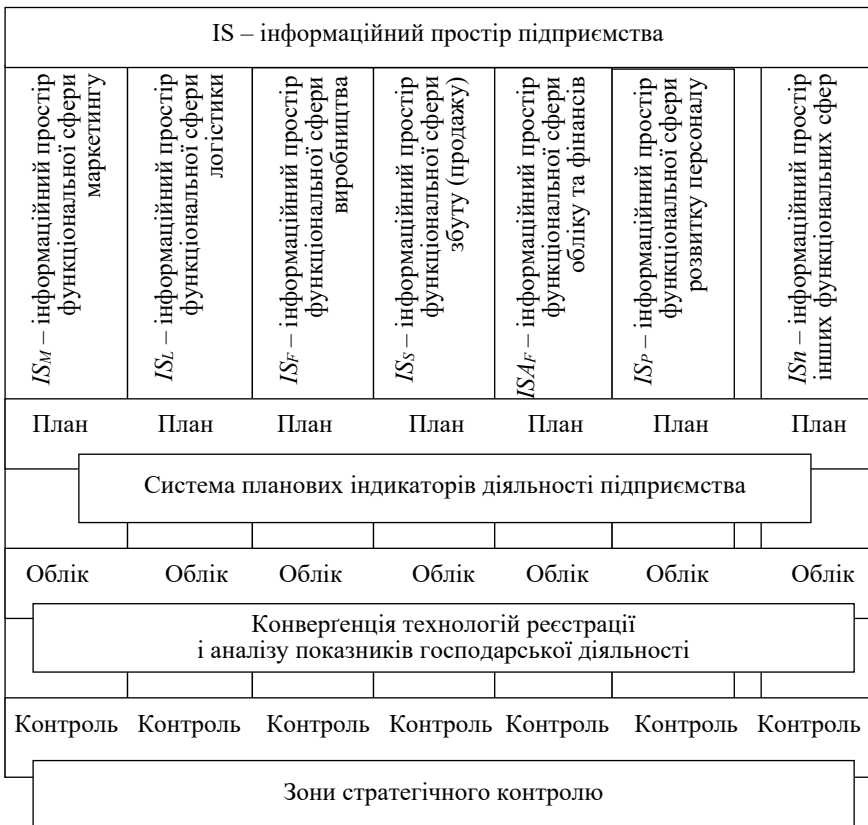


Рис. 4.1. Декомпозиція підсистеми контролю в системі стратегічного контролю

Основою корпоративної інформаційної системи виступає система управлінського обліку й аналізу, де формуються методичні

засади визначення показників і критеріїв економічної ефективності бізнесу, їх реєстрація та аналіз для прийняття управлінських рішень у короткому періоді. Крім цього, неминуче виникають проблеми сумісності різних програмних продуктів, що використовуються на підприємстві для ведення бухгалтерського і оперативного планування та обліку, обліку маркетингової інформації та обліку в системі логістики. Особливо це відчутно там, де структуризація об'єктів економічного управління відбувається не в рамках організаційної структури підприємства, а за бізнес-процесами, технологічними переділами або проектами. У такому випадку, операційна діяльність, як правило, здійснюється за допомогою спеціалізованих програмних продуктів, які вже впроваджені на підприємстві і містять необхідні масиви даних для оперативного управління.

За результатами дослідження вітчизняних підприємств можна припустити, що менше 20 % з них подолали об'єктивні перепони конвергенції економічної та інших функцій на рівні облікової системи [Верба, 2014b]. Для визначення загальних тенденцій у країнах Східної Європи в даному контексті цікаво порівняти отримані висновки щодо українських компаній з результатами опитування, проведеного в жовтні 2014 року порталом *Information Week* [Применение BI-технологий, 2014], щодо найпопулярніших сфер застосування засобів BI: фінансовий аналіз (близько 70 % респондентів), прогнозування (55 %), продаж і взаємодія з клієнтами (45 %), оптимізація операційних процесів, розроблення продукту, корпоративне управління – 35 %.

Фокусування стратегічного управління на розробленні прибуткової бізнес-моделі вимагає застосування інструментів з бізнес-моделювання як інтеграторів отриманої стратегічної інформації. Зараз найвідомішими підходи до аналізу бізнес-моделей компаній за О. Остервальдером та А. Сливоцьки. Підсистеми контролю бізнес-процесів пов'язані вертикальними інтеграційними взаємозв'язками з підсистемою стратегічного контролю підприємства через систему цільових показників економічного управління. Зважаючи на складність такої системи, при її розробленні та впровадженні доцільно приділити увагу детальному проектуванню всіх її структурних елементів, а саме: вибору методів економічного управління і системи цільових показників, детальному розробленню політик і процедур контролю на різних ієрархічних рівнях управління, визначенню фінансової структури підприємства для цілей економічного моделювання з урахуванням виробничої специфіки.

Емпіричні дослідження консалтингової компанії Deloitte свідчать, що обізнаність компаній щодо методів стратегічного управління в умовах цифрової економіки веде до того, що вони продукують надлишок даних, які реєструють, накопичують (архівують) та зберігають [Климова, 2017]. Ці надлишкові дані підприємство, як правило, не використовує. Причини можна поділити на дві групи: 1) історичний характер інформації, яка впливає з цих даних, і нерелевантність стосовно стратегічних рішень і 2) недостатньо розвинені аналітичні інструменти для прогностичного аналізу даних. Виникнення такої ситуації великою мірою пов'язується з недооцінкою керівниками сили впливу на економічний механізм компанії зміни базових імперативів ведення бізнесу при переході від індустріальної до постіндустріальної економіки.

Сливоцьки обґрунтовує необхідність змін традиційних управлінських технологій перш за все тим, що в індустріальній економіці більша частина необхідної інформації надходила з власної компанії або з тієї галузі бізнесу, в якій працює підприємство. Об'єктивною ознакою постіндустріальної економіки є посилення влади споживачів на успішність бізнесу, тому необхідна базова інформація перебуває за межами компанії (клієнтська база і положення конкурентів) і за межами галузі (відмінні моделі бізнесу, вже розроблені іншими, здатні допомогти у вирішенні стратегічних проблем, з якими стикається компанія) [Сливотски, Андельман, Моррисон, 2017]. Тому на сьогодні 94 % фінансових директорів вбачають необхідність підвищення економічної ефективності бізнес-функцій шляхом автоматизації ключових процесів, але при цьому наголошують відсутність розроблених управлінських технологій впровадження інноваційних рішень щодо використання стратегічно важливої інформації [Климова, 2017]. Відповідно, отримання підприємством корисності (цінності) від згенерованої та збереженої інформації прямо залежить від ефективності механізму перетворення даних на структуровану інформацію, з якої нарощуються знання як джерела ідей для трансформації окремих елементів бізнес-моделі.

Поняття стратегічного контролю, як один із ключових елементів бізнес-моделі компанії на рівні з вибором споживачів, забезпеченням винагороди за свою діяльність і вибором масштабів діяльності, запровадив А. Сливоцький [Сливотски, Андельман, Моррисон, 2017]. Стратегічний контроль пов'язаний зі здатністю компанії захищати потік своїх прибутків. Для забезпечення власної капіталізації компанія одночасно з розробленням моделі біз-

несу має виявляти точки стратегічного контролю і активно їх розробляти. Напрями стратегічного контролю можуть бути доволі різними залежно від економічної діяльності та умов ведення бізнесу. Кожна точка контролю проектується таким чином, щоб забезпечувати перебування компанії в зоні прибутку й не допускати перехоплення конкурентами частини її прибутковості. Зокрема, з цією метою компанії розробляють бренди, патенти, авторські права, нову продукцію з випередженням конкурентів; забезпечують переваги з витрат, володіння потоком інформації про споживачів; здійснюють контроль над системою дистрибуції, поставками, ланцюжком створення цінності, створюють унікальну організаційну культуру тощо. Отже, точки стратегічного контролю фактично визначають для компаній параметри значимості конкурентних переваг для прийняття стратегічних рішень щодо ресурсної підтримки окремих елементів бізнес-моделі або їх трансформації.

Базуючись на засадах названої концепції стратегічного контролю, можна констатувати, що ключовим завданням стратегічного управління є конверсія знань про прогностичний стан бізнес-середовища в прибуток через прийняття стратегічних управлінських рішень щодо трансформації бізнес-моделі компанії. Для цього використовують різноманітний інструментарій, найвідомішим, зокрема, є вивчення клієнтського досвіду та інші напрями *Advanced Analytics*, *Balanced Scorecard*, *Activity Based Budgeting*, *Benchmarking*, Функціонально-вартісний аналіз, *Six Sigma*, *Supply Chain Management*. Застосування цього інструментарію виходить за межі традиційного функціонального розподілу управлінських завдань і потребує крос-функціональної взаємодії та відповідних бізнес-процесів. Такий підхід на засадах міждисциплінарності розвиває прикладні аспекти сучасної концепції контролінгу як стратегічної навігації і бізнес-партнерства менеджера та контролера [Фалько, 2014, с. 149]. У цьому контексті цікавою є розвідка Т. Рогуленко щодо концептів контролінгової діяльності на підприємстві. Контролер перш за все переймається тим, щоб кожен ризик-менеджер міг сам контролювати свою роботу в процесі досягнення поставлених перед ним і компанією цілей. Для цього контролером має бути запропонована сигнальна система відхилень, що показує нормальні значення показників і такі, що вимагають коригування для прийняття рішень на стратегічному рівні [Рогуленко, 2018].

Синтез означених вище науково-практичних розробок свідчить, що за умов постіндустріальної економіки необхідним за-

безпечувальним елементом системи стратегічного управління є інтерактивне середовище стратегічного контролінгу. Важливе значення в цьому контексті має саме інтерактивність як ключова характеристика, семантичне значення якої походить від англ. *interaction* – взаємодія, тобто створення середовища, здатного забезпечити крос-функціональну взаємодію у компанії. Саме в такому розумінні інтерактивне середовище стратегічного контролінгу забезпечує для конкретної компанії адаптацію та компліментарність в єдиній системі технологій стратегічного управління. Отже, стратегічний контролінг можна розглядати як систему розроблення та впровадження (надання у використання менеджменту компаній) результативних управлінських технологій для створення нових та монетизації і конвертації в прибуток наявних конкурентних переваг. Елементи господарської діяльності підприємств, пов'язані з використанням конкретних конкурентних переваг, формують об'єкти стратегічного контролю в системі стратегічного управління. Отже, постає важлива проблема розмежування стратегічного контролю як функції стратегічного управління і контролю як базової функції системи стратегічного контролінгу в контексті бізнес-партнерства менеджера та контролера.

Система стратегічного контролінгу забезпечує маркери виявлення й допустимі відхилення критично важливих умов реалізації успішних стратегій через вибір методів і розроблення на їх основі технологій стратегічного менеджменту. Відповідно, наявний набір маркерів для конкретного підприємства формує зони контролю в системі стратегічного контролінгу. Контроль у цій системі призначений для виявлення адекватності сучасним умовам ведення бізнесу методів, відповідних управлінських технологій і показників (ураховуючи їхні обмеження й можливості компліментарності), на основі яких розробляються стратегії та оцінюється їх ефективність.

Діагностування зон контролю на українських підприємствах в цьому дослідженні проведене шляхом самоідентифікації стратегічних активів підприємствами вибірки різних видів економічної діяльності (див. підрозділ 2.3) та організаційної структури організації.

Обираючи об'єкти стратегічного контролю в системі стратегічного управління, компанії визначають параметри вимірювання значимості конкурентних переваг через створення та підтримку стратегічних активів – частини наявних у компанії ресурсів, які важко копіюються і відтворюються конкурентами в межах інших

бізнес-систем та сприяють генеруванню цінності для клієнта як основи прибутковості бізнесу. На досліджуваних підприємствах бізнес-модель формується на основі традиційного ланцюжка створення вартості: від ресурсів до пропозиції продукту, каналів розподілу і сегментування споживачів. Самоідентифікація стратегічних активів підприємствами відбувалася через множинний вибір за таким переліком: технологічне обладнання та технології, висококваліфікований виробничий персонал, керівник та управлінська команда, система взаємодії з клієнтами та клієнтський капітал, спроможність створювати та виводити на ринок нові продукти (товари чи послуги), система партнерських зв'язків з основними контрагентами, торгова марка (бренд), ділова репутація. Важливість бренду та ділової репутації як стратегічного активу виділено з огляду на результати дослідження В. Оберемчук [Оберемчук, 2015]. Узагальнені дані див. у розділі 2 (рис. 2.6).

На підставі отриманої інформації можна сформулювати певні результати щодо діагностування зон контролю на підприємствах вибірки. Групування підприємств різних видів економічної діяльності за значимістю стратегічних активів дозволяє виокремити ключову інформацію при трансформації бізнес-моделей і відповідні зони контролю щодо ефективності використання інструментів управління [Кищенко, 2019е].

Технологічне обладнання та технології є найбільш значущими стратегічними активами для групи підприємств промисловості, сільськогосподарського, лісового, рибного господарства, інформації й телекомунікацій, які загалом становлять 39 % економіки України. Зони контролю в системі стратегічного контролінгу створюються навколо управлінських технологій, базованих на інструментарії *Benchmarking*, *Total Quality Management (TQM)*, *Digital Transformations*. Ефективне застосування їх дозволяє осучаснювати виробничі процеси через постійне впровадження інновацій, широко використовуючи можливості глобальної інтеграції для доступу до найкращих технічних рішень і ресурсів.

Висококваліфікований виробничий персонал є важливим стратегічним ресурсом практично для всіх підприємств, що посилює тренд соціальної орієнтації бізнесу, а керівник та управлінська команда – для професійних організацій, які здійснюють фінансову, страхову, наукову діяльність. Зону контролю формують програми управління талантами.

Спроможність створювати та виводити на ринок нові продукти (товари чи послуги) є конче важливим ресурсом для формування конкурентних переваг у тих сферах, що розробляють цінні-

сні пропозиції з випередженням очікувань клієнтів (зокрема, нині це переважно фінансовий, страховий, ресторанный бізнес). Зону контролю формують технології *Advanced Analytics*, які мають інтегруватися в усі елементи бізнес-моделі компаній.

Система партнерських зв'язків з основними контрагентами і система взаємодії з клієнтами та клієнтський капітал є стратегічно важливими для більшості підприємств, проте дослідження показало, що використання технологій *Customer Relationship Management (CRM)*, *Customer Satisfaction*, *Supply Chain Management* не є повсюдним. Ширше їх використовують підприємства тих сфер діяльності, що спрямовані на розроблення унікальних ціннісних пропозицій для споживачів.

Торгова марка (бренд) і ділова репутація в більшості компаній є джерелом формування конкурентних переваг. Зони контролю формують елементи маркетингових технологій, які мають органічно поєднуватися з усіма іншими процесами компанії.

4.2. СТРУКТУРИЗАЦІЯ ТА ФУНКЦІОНАЛЬНА ІНТЕГРАЦІЯ ЗАСОБІВ ЕКОНОМІЧНОЇ БІЗНЕС-АНАЛІТИКИ В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ

Система економічного управління – це ядро системи управління, через яке результати управлінських дій стають вимірюваними і порівнюваними. Сутність економічного управління полягає у співвідношенні цілей діяльності (бажаного майбутнього стану) підприємства з наявними в розпорядженні або доступними для залучення ресурсами, визначенні методики та критеріїв оцінювання фактичного стану підприємства та економічного механізму здійснення управлінського контролю і впливу на досягнення поставлених цілей через *KPI (Key Performance Indicators)* [Богатин, Швандар, 2001; Денисов, Жданов, 2002; Ефимов, 2009]. Виходячи з цього, економічне управління підприємством можна трактувати як процес прийняття управлінських рішень, що впливає на об'єкт управління (підприємство в цілому чи окремі бізнес-процеси), який здійснюється за допомогою ключових показників ефективності бізнесу за критерієм економічної ефективності залучення та використання ресурсів [Кизенко, 2016b]. Отже, через систему економічного управління візуалізується модель отримання прибутку підприємством і вичевиднюється квінтесенція бізнесу.

Постіндустріальна економіка не просто створює якісно нові умови для наявних підприємств, вона ставить перед ними принципово інші завдання, вимагає від них пошуку нових шляхів

забезпечення конкурентоспроможності, нових підходів до управління. Така економіка зумовлює появу нових типів організацій, форм бізнесу, трансформацію ієрархічних моделей у гнучкі структури. Щоб стати або залишитися лідером, компаніям недостатньо власних ресурсів, необхідно пристосуватися до нової культури співпраці з клієнтами, постачальниками і навіть конкурентами.

Боротьба за споживача (клієнта) привела до переосмислення цінності продукту, який створює підприємство. Споживча цінність вийшла за межі якості фізичного продукту. На зміну виробничій логіці організації бізнесу прийшли принципи створення комплексного рішення для клієнта, що передбачає не тільки виробництво технологічно якісного продукту, а й бездоганний сервіс та обслуговування. За умов, коли компанії борються за клієнта, відтворити весь ланцюжок створення цінності силами однієї компанії практично неможливо. Саме тому пряма конкуренція (як у минулому столітті) поступилася співпраці й партнерству.

Конкуренція стає багаторівневою, проникаючи, в тому числі, у внутрішнє середовище організації, а організація має бути конкурентоспроможною на кожному рівні як зовнішнього, так і внутрішнього середовища. У зовнішньому середовищі зростає роль взаємодії компанії з її партнерами (так званої «співконкуренції» (англ. – *co-opetition*) [Бранденбургер, Нейлбафф, 2012] у форматі підприємницьких екосистем [Moore, 2006] і мереж, які стають найважливішими економічними суб'єктами нової економіки. У внутрішньому середовищі дедалі важливіший вплив на конкурентоспроможність підприємства справляють його співробітники, а також механізми реалізації обміну знаннями між ними та вироблення колективних рішень. Ці питання частково були висвітлені у публікаціях [Гребешкова, Гребешков, Кизенко, 2016; Hrebeshkova, Kyzenko, Grebeshkov, 2018].

Визначальним чинником підвищення результативності компанії є посилення інтелектуальної складової бізнесу, основою для якої стає безперервний процес розроблення й удосконалення технологій штучного інтелекту (*Artificial intelligence – AI*). За результатами досліджень компанії *Gartner*, оприлюдненими у 2018 році, в останні п'ять років зростання популярності й ажіотаж навколо методів штучного інтелекту зумовили збільшення числа проєктів з їх впровадження в організаціях. Однак у переважній більшості компаній це призвело до необґрунтованих очікувань з боку бізнесу [Panetta, 2018]. За таких умов виникає нагальна пот-

реба у формуванні системи стратегічного контролінгу, адекватної зовнішнім умовам постіндустріальної економіки.

Система стратегічного контролінгу відображає здатність організацій ефективно працювати з інформацією, що має на меті моніторинг інформаційного простору підприємства, відбір джерел інформації з необхідними для підготовки управлінського рішення характеристиками, узагальнення і систематизацію інформаційних ресурсів, інтерпретацію отриманої інформації в контексті обґрунтування запланованих рішень. У процесі господарської діяльності у керівників підприємств виникає необхідність переглядати, вдосконалювати та створювати нові способи підготовки та реалізації управлінських рішень різного характеру. В межах системи стратегічного контролінгу цю потребу доцільно розглядати в кількох площинах, а саме: 1) стратегічний чи оперативний характер управлінських рішень і сфера діяльності організації, в якій передбачається його реалізація; 2) масштаб управлінського рішення (наскільки те чи інше рішення обумовлює зміни в бізнес-моделі); 3) інформаційна ємність рішення (який обсяг інформації знадобиться для підготовки й реалізації рішення).

Очевидно, що ці аспекти взаємозумовлені та потребують комплексного інформаційного забезпечення. Від спрямованості управлінського рішення залежить, які сфери діяльності підприємства та елементи бізнес-моделі будуть трансформуватися та якою мірою. Це зумовлює відбір необхідної інформації для моніторингу та аналізу, а також продукування нової інформації для реалізації запланованих змін. Отже, підвалини формування повноцінної системи економічного управління закладаються в різних функціональних підсистемах підприємства. Система стратегічного контролінгу – це підсистема системи управління, через яку відбувається осмислення на метарівні взаємодії всіх елементів системи управління вузькоспеціалізованого знання, що схематично відображено на рис. 4.2.

Нині вузькоспеціалізовані знання у різних функціональних сферах бізнесу нарощуються і накопичуються дуже швидкими темпами. Труднощі з їх упровадженням полягають передусім у площині постановки завдань щодо мети використання того чи того вузькоспеціалізованого знання на конкретному підприємстві. Саме завдання системного розуміння, для чого на підприємстві використовується та чи інша інформація, дані, методика чи технологія має вирішуватися в межах контролінгової діяльності. Такий підхід підкреслює важливість виокремлення когнітивної складової в кожній управлінській технології, про що йшлося в підрозділі 1.2.

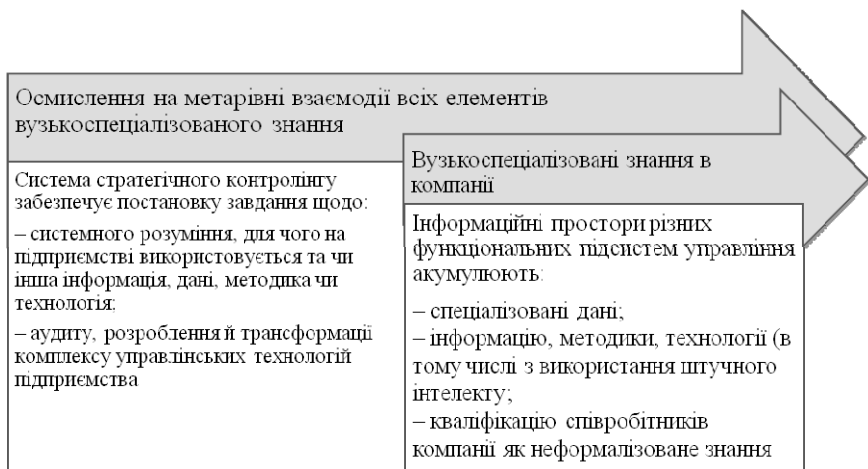


Рис. 4.2. Завдання системи стратегічного контролінгу в контексті економічного управління підприємством

Джерело: власна розробка.

Авторська концепція контролінгу як стратегічної трансформації (див. п. 1.1) передбачає, що контролінг у форматі внутрішнього консультування налагоджує взаємодію на підприємстві між фахівцями різних спеціальностей. Конче актуальною ця проблема стає зараз, адже вузькопрофільні спеціалісти (економісти, фінансисти, бухгалтери, ІТ-спеціалісти) послуговуються одним термінологічним апаратом, проте в термінологію вкладають різний семантичний зміст унаслідок об'єктивної обмеженості своєї спеціалізації. Як зазначається у звіті компанії *Gartner*, зміни випереджають підготовку компетентних фахівців, а це означає, що розроблення управлінських технологій для конкретних компаній з використанням штучного інтелекту – це радше форма мистецтва, ніж сформовані практики. Відсутність спільної мови серед учасників проєктів зі впровадження технологій штучного інтелекту в компаніях залишається бар'єром для їх масштабування, як і те, наскільки специфічними й вузькими залишаються більшість функцій штучного інтелекту. Тому потенціал масштабу розкривається через поєднання нових навичок з автоматизацією на основі технологій штучного інтелекту [Panetta, 2018]. У цьому зв'язку важливо наголосити, що саме в результаті контролінгової діяльності відбувається конвергенція знань і розроблення на цій основі

конвергентних управлінських технологій, що кардинально змінюють бізнес-процеси підприємств.

Найактуальнішим на сьогодні вузькоспеціалізованим знанням є знання про технології бізнес-аналітики (*Business Intelligence – BI*). Завдання системи стратегічного контролінгу в цьому контексті таке. За наявності великих даних (*big data*) і відповідних технологій їх опрацювання й аналізу визначити, як звучатиме питання, відповідь на яке допоможе зробити бізнес ефективнішим. В умінні напрацьовувати такі завдання в результаті осмислення вузькоспеціалізованих знань, яке призводить до їх конвергенції, полягає зміст системи стратегічного контролінгу. Інакше вузько-профільні глибинні знання не матимуть вирішального впливу на ефективність бізнесу.

На підкріплення цієї позиції можна навести окремі висновки компанії Gartner, оприлюднені у звіті щодо основних стратегічних передбачень на 2019 і наступні роки. У цьому звіті зазначається, що організації можуть перетворити безперервні зміни в актив, якщо вони вдосконалюють своє вміння щодо бачення майбутнього. Швидкість змін випереджає здатність підприємства одразу їх впроваджувати. Підприємства мають використовувати прогнози для стратегічного планування та поліпшувати свої навички щодо бачення майбутнього [Panetta, 2018].

Систему прогнозування ми визначаємо як систему інформаційно-аналітичного забезпечення процесу ефективного розв'язку прогностичних задач, забезпечуючи розвиток організації у стратегічному контексті. Прогнозування сприяє зменшенню невизначеності середовища, дозволяє зорієнтуватися в оточенні й перейти до вибору варіантів дій у певній стратегічній перспективі. Узагальнено методи прогнозування на теоретичному рівні можна визначити як сукупність прийомів і способів мислення, що дозволяють на підставі аналізу ретроспективних даних, екзогенних (зовнішніх) та ендегенних (внутрішніх) зв'язків об'єкта прогнозування, а також їх змін у межах явища чи процесу, що розглядається, вивести судження певної достовірності стосовно майбутнього розвитку об'єкта прогнозування [Н. М. Громова, Н. І. Громова, 2006]. Сучасна економічна наука застосовує майже 150 методів прогнозування, серед яких можна виокремити кілька базових методів, від яких решта відрізняється лише окремими прийомами і послідовністю їх застосування. Залежно від типу необхідної вихідної інформації розрізняють експертні й фактографічні (формалізовані) методи прогнозування. Експертна інформація формується в результаті отримання і реєстрації думок експертів певної галузі знань з подальшим опрацювання

мотриманих результатів для виявлення основних критеріїв і тенденцій, властивих об'єкту та його середовищу. Фактографічна інформація – це фактична інформація про об'єкт прогнозування та його минулий розвиток.

Сьогодні сутнісні аспекти способів визначення прогнозів розвиваються і в теоретичному, і в прикладному напрямках, причому практика почасти випереджає теорію, відповідаючи на виклики в період виникнення турбулентності внутрішнього і зовнішнього середовища організації. Отже, нинішні підходи до формування системи прогнозування можна об'єднати в окремі підходи залежно від типу прогнозування, який доцільно використовувати в певному бізнес-середовищі з огляду на доступність релевантної інформації і можливість використання технологій *BI*, а саме: прогнозування з використанням інтуїції, пошукове прогнозування, нормативно-цільове прогнозування.

Прогнозування з використанням інтуїції ґрунтується на творчому передбаченні майбутнього групою експертів. Останнім часом характерною тенденцією є інтеграція інтелектуальних систем із традиційними інформаційними системами менеджменту в багатьох галузях економіки [Климова, 2017; Rigby, 2015; Фуколова, 2018; *Redefine your company ...*; Моисеева, Конішева, 2005 та інші]. Цей напрям являє собою широку галузь досліджень і розробок інтелектуальних систем, призначених для роботи у сферах діяльності людини, що важко формалізуються. У рамках цього наукового напрямку ставляться і виконуються завдання апаратного і програмного моделювання тих видів людської діяльності, які традиційно вважаються інтелектуальними, тобто потребують певних розумових зусиль. Дослідження в галузі штучного інтелекту включають вивчення таких видів діяльності людини, як пізнання, формування понять, розмірковування, прийняття рішень, прогнозування, адаптація, навчання, творчість тощо. Штучний інтелект визначається як «здатність систем оброблення даних виконувати функції, що асоціюються з інтелектом людини – такими як логічне мислення, навчання та самовдосконалення» [Державний стандарт України ДСТУ 2938-94 «Системи оброблення інформації.....»].

Тож система прогнозування має спрямовуватися на інформаційний супровід виконання управлінських завдань, які перебувають не просто у сфері аналізу релевантної економічної інформації у контексті його галузевого розвитку, а насамперед аналізу тих тенденцій, які перебувають у трендах майбутніх змін середовища як умов ведення бізнесу. Ця концепція передбачає формування всередині організації динамічних здатностей у відповідній

управлінській культурі організації на всіх рівнях делегування повноважень у прийнятті управлінських рішень.

Пошукове прогнозування – це спосіб наукового прогнозування від даного моменту до майбутнього. Воно ґрунтується на наявності великих масивів фактографічної інформації. Традиційно пошукове прогнозування здійснюється методом екстраполяції минулого в майбутнє, що реалізується на підставі даних *ERP*-системи у фінансовій моделі.

Обмеження такої системи прогнозування в сучасних умовах ведення бізнесу очевидні, позаяк вона зорієнтована на екстраполяцію даних, які за своєю природою є історичними.

Для розроблення кількох варіантів розвитку підприємства з урахуванням змін зовнішнього і внутрішнього середовищ використовується новаторський підхід з використанням інформаційних систем бізнес-аналітики (*BI*). *BI*-система є надбудовою над *ERP*-системою, яка інтегрує процеси збору даних, аналізу, прогнозування та сценарного планування діяльності організації. Дані системи дозволяють концентрувати увагу керівника на виконанні управлінських завдань, пов'язаних зі зменшенням негативного впливу чинників зовнішнього середовища, моделюючи результат різних варіантів дій і відстежуючи можливі результати прийняття рішень. Вони підтримують різні стратегічні управлінські рішення й полегшують інтерпретацію величезних масивів інформації про зміну зовнішнього і внутрішнього середовища діяльності підприємств [Кизенко, 2017b].

У цьому разі система прогнозування також зорієнтована на використання переважно фінансових показників для оцінювання перспективних управлінських рішень. Можливі різні варіанти використання систем *BI* залежно від розвиненості й готовності до опрацювання даних інформаційної та облікової систем підприємства. Персональна аналітика передбачає використання співробітниками надбудову у вигляді *BI*-системи для повсякденної самостійної роботи. Як правило, менеджери працюють зі структурованою цифровою інформацією. Наприклад, менеджер з продажу аналізує результати своєї роботи щодо динаміки продажу у звітному періоді. Колективна аналітика – це процес, коли одні користувачі систем *BI* створюють звіти і надають ці звіти в користування іншим співробітникам. Наприклад, директор департаменту використовує звіт, створений аналітиком. Корпоративна аналітика відтворює складніший процес створення аналітичної моделі і звітів, яка безпосередньо потребує співпраці зі службою інформаційних технологій. На цьому рівні можлива робота як зі структурованою, так і з неструктурованою інформацією різних

типів. Ці процеси потребують розроблення інтеграційних пакетів із завантаження й очищення великих обсягів даних, узгодження класифікаторів і моделей довідкових даних, формування вивірених аналітичних моделей з єдиними в межах організації показниками і більш складними обчисленнями для формування узгоджених між підрозділами звітів.

Нормативно-цільове прогнозування полягає в тому, що спочатку визначаються цілі, орієнтири на майбутнє, а вже потім оцінюється досягнутий рівень розвитку підприємства і здійснюється управлінський аудит наявних ресурсів у контексті встановлених стратегічних цілей. На відміну від інтуїтивного прогнозування стратегічні цілі встановлюються методами стратегічного планування з урахуванням загальних тенденцій сфери діяльності підприємства або можливостей диверсифікації бізнесу. Для прогнозування поєднують якісні та кількісні методи дослідження. Цей напрям у побудові систем прогнозування є найменш методично опрацьованим і нині бачиться радше як концептуальний підхід налагодження ефективного інформаційного обміну між різними функціональними відділами в організації на основі *BI*-технологій.

Основний критерій ефективності системи прогнозування – швидкість отримання та обміну релевантною інформацією між керівниками різних рівнів і повноважень щодо стану організації та вплив змін зовнішнього середовища на її розвиток. Отже, система прогнозування – це інформаційна система збирання, реєстрації, обробки та аналізу неструктурованої інформації різних типів, яка генерує релевантну інформацію щодо обраного вектора розвитку компанії. Основна проблема такої системи прогнозування – це подолання концентрації на фінансовій інформації, забезпечуючи увагу до деталей у різних інформаційних зрізах: технологічному (технології опрацювання та передавання інформації і технології виробництва товарів та послуг), юридичному, соціально-культурному. Саме «слабкі сигнали» у цих царинах дозволяють адекватно трансформувати фінансову бізнес-модель організації, вчасно реагуючи на зовнішні зміни [Кизенко, 2017b].

Формування системи стратегічного контролінгу, як аналітичної системи метарівня стосовно функціональних підсистем і їх інформаційних просторів, є актуальним завданням для більшості підприємств, яке повністю не вирішене. З цим пов'язані і проблеми щодо швидкого впровадження технологій бізнес-аналітики на сучасних підприємствах. Як зазначається у вже згаданому звіті компанії Gartner, навички з використання в компаніях технологій штучного інтелекту не масштабуються. Тому аналітики цієї ком-

панії прогнозують, що до 2020 року 80 % проектів із впровадження технологій штучного інтелекту залишаться алхімією, керованою талантами, чії здібності не можуть бути масштабовані в межах всієї організації [Panetta, 2018].

Компанія *Interop ITX* спільно з *Network Computing, Information Week, Dark Reading* провели у 2018 році дослідження серед південноамериканських підприємств щодо впровадження технологій штучного інтелекту [*AI: Hype or Substance*]. В контексті теми цього дослідження цікавими є результати щодо бар'єрів для впровадження технологій штучного інтелекту, які корелюють з оприлюдненими висновками компанії Gartner. Адаптовані результати дослідження подано на рис. 4.3.

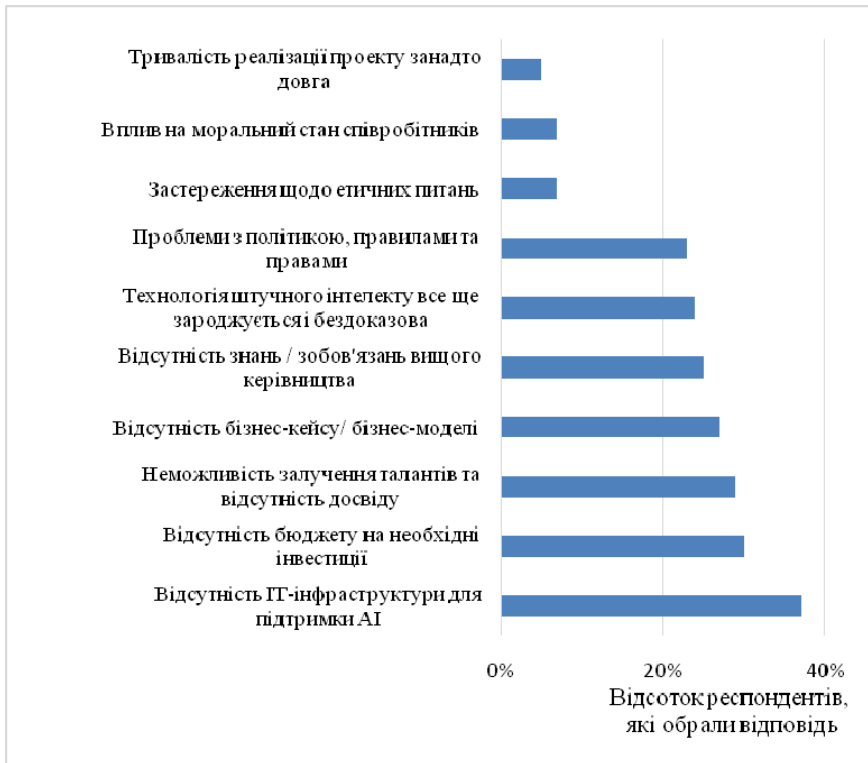


Рис. 4.3. Основні перешкоди для організацій, що використовують AI. Результати дослідження 2018 року

Джерело: адаптовано за [*AI: Hype or Substance*].

Головною проблемою, на яку вказали респонденти, була відсутність ІТ-інфраструктури для підтримки технологій штучного інтелекту. Однак дослідники роблять висновок, що з усіх потенційних бар'єрів цей найлегше подолати завдяки поширенню хмарних технологій і конкуренції серед провайдерів їхніх послуг. Хмарні сервіси усувають необхідність для організацій купувати інфраструктуру для підтримки AI, і вони стають дуже популярним способом експериментувати зі штучним інтелектом. Наступні три найбільші проблеми – нестача бюджету (30 %), брак талантів (29 %), відсутність бізнес-кейса (27 %) – можуть виявитися більш проблематичними для їх усунення в довгостроковій перспективі.

Незважаючи на активне від початку ХХІ століття розроблення засобів бізнес-аналітики, зорієнтованих на широке коло споживачів, і потужний потенціал BI-технологій у забезпеченні підготовки управлінських рішень, подібні платформи залишаються недостатньо поширеними. Цей висновок ґрунтується на аналітичному опрацюванні результатів досліджень, що були опубліковані на порталі Information Week за 2014 та 2018 роки. Згідно з результатами дослідження Information Week за 2014 рік, найпопулярнішими сферами застосування засобів BI й аналітичних інструментів є фінансова сфера, відстежування і прогнозування бізнес-активності [Применение BI-технологий, 2014].

Згідно з даними 2018 року найбільший вплив на бізнес аналітичні інструменти штучного інтелекту мали у сфері забезпечення новою оперативною інформацією. Також респонденти виокремили автоматизацію повторюваних завдань, підвищення продуктивності праці, автоматизація окремих сфер інтелектуальної діяльності, поліпшення клієнтських сервісів і впровадження нових продуктів і послуг, покращення інформаційної безпеки та зниження витрат. На даний час організації виявляють найбільшу зацікавленість у сферах штучного інтелекту, пов'язаних з відбором та вилученням інформації зі сховищ великих даних. Респонденти найчастіше обирали предиктивну аналітику (43 %) і машинне навчання (27 %) – дві сфери, в яких вони реалізували можливості штучного інтелекту або планують їх впровадження впродовж наступних 24 місяців [*AI: Hype or Substance*].

Порівняльний аналіз цих результатів свідчить, що рутинні операції в окремих сферах економічного управління автоматизуються за рахунок технологій бізнес-аналітики. Проте за останні чотири роки прогрес у використанні цих технологій на більшості підприємств залишається незначним порівняно з очікуваним і

концентрується переважно на управлінських рішеннях оперативного характеру. Разом з тим підприємства вже намагаються робити локальні зміни в окремих елементах бізнес-моделей компаній, таких як продукти, ціннісні пропозиції та сервіси, що посилює необхідність системного узагальнення цих змін і роль стратегічного контролінгу для стабілізації діяльності компанії.

Для аналізу сукупності управлінських технологій підприємства в системі стратегічного контролінгу необхідно розуміти набір складових елементів та функцій системи економічного управління. Лише такий комплексний підхід забезпечить ефективне впровадження нових управлінських технологій і виведення з ядра економічного управління тих, що не відповідають сучасним потребам підприємства і є застарілими.

Система економічного управління підприємства формується для комплексного виконання таких завдань:

- виявлення впливу ключових економічних параметрів діяльності підприємства на забезпечення його прибутковості й підтримку конкурентних переваг;
- обґрунтування ринкових позицій підприємства;
- виявлення і кількісного обґрунтування резервів підвищення ефективності використання ресурсів на підставі системного аналізу господарської діяльності та фінансового становища підприємства;
- обґрунтування рівня цін на продукцію підприємства і методів ціноутворення для забезпечення необхідного рівня рентабельності;
- економічне обґрунтування інвестиційних проєктів, розроблення стратегічних і поточних планів діяльності підприємства, аналіз і контроль їх виконання.

У структурному аспекті система економічного управління характеризується через набір елементів, з яких вона складається. Це методика управлінського обліку і аналізу, економічні показники діяльності, технічне забезпечення й інформаційна підтримка, система розподілу повноважень і відповідальності у прийнятті рішень. Важливо розуміти співвідношення рівнів розвитку на підприємстві системи економічного управління та наявної системи делегування повноважень і відповідальності. Методи здійснення економічного управління мають співвідноситися з розподілом відповідальності за структурними підрозділами підприємства. Залежно від прийнятої на підприємстві методології об'єктами економічного управління можуть виступати як окремі підрозділи в рамках організаційної структури підприємства, так і бізнес-

процеси, технологічні переділи або проекти, для яких встановлюються цільові показники їхньої діяльності.

У функціональному аспекті система економічного управління розглядається крізь призму керованості системи з точки зору ефективності впливів для досягнення встановлених показників *KPI*. Функціональний аспект характеризує виокремлення в системі економічного управління функції, а саме: прогнозування основних показників діяльності підприємства на плановий період, коригування, аналіз і контроль показників операційної діяльності в процесі реалізації стратегічних ініціатив.

Вибір методології управлінського обліку та аналізу є основою функціонального аспекту системи економічного управління і одночасно її обмеженням для формування набору показників ефективності діяльності. Всі підприємства можуть використовувати в економічному управлінні систему фінансово-економічних показників на підставі історичних баз даних бухгалтерського й оперативного обліку із використанням традиційних інструментів *CVP*-аналізу і аналізу фінансових коефіцієнтів. На сьогоднішній день цього недостатньо для успішного функціонування підприємства, тому ці інструменти мають доповнюватися стратегічним цілепокладанням, бюджетуванням і системою управління взаємодією з клієнтами. Вирішення проблем економічного обґрунтування ефективності використання ресурсів компанії вбачається в площині посилення інтелектуалізації бізнесу через використання технологій бізнес-аналітики (*Business Intelligence – BI*) для економічного обґрунтування управлінських рішень. Таким чином, базові засади управління інформацією, в тому числі в економічній сфері, формуються на рівні *IT*-інфраструктури підприємства, інтегруючи бізнес-процеси в єдину корпоративну інформаційну систему.

Можливості розвитку системи економічного управління в сучасній організації пов'язані зі структуризацією засобів економічної бізнес-аналітики, яка дозволяє на системному рівні в результаті контролінгової діяльності провести їх ефективну функціональну інтеграцію. Ці питання вже частково розглядалися у [О. Kyzenko, D. Kyzenko, 2016a; Kyzenko, Hrebeshkova, Grebeshkov, 2017].

Розвиток управління – це процес його переходу з одного стану в інший, що розгортається в часі й характеризується наявністю якісних перетворень управління в цілому або привнесенням в управління якісно нових елементів, властивостей чи характеристик, які стосуються основ побудови й функціонування управлінського ядра [Виханский, Наумов, 1996; Виханский, 1998].

Реформування системи економічного управління – це досить складний процес, адже обмеження можуть бути закладені спочатку в функціональному аспекті системи на рівні вибору методики обліку. В даному дослідженні розглядаються потенційні можливості розвитку системи економічного управління як результат готовності системи обліку, інформаційних систем, системи бізнес-аналітики та системи прийняття управлінських рішень до доповнення комплексу використовуваних управлінських технологій. При цьому кожен етап переходу від одного рівня до іншого визначає розвиток системи економічного управління організації загалом, що унаочнено на рис. 4.4. Окремі елементи цього підходу раніше опубліковані в окремому дослідженні [O. Kyzenko, D. Kyzenko, 2016a].

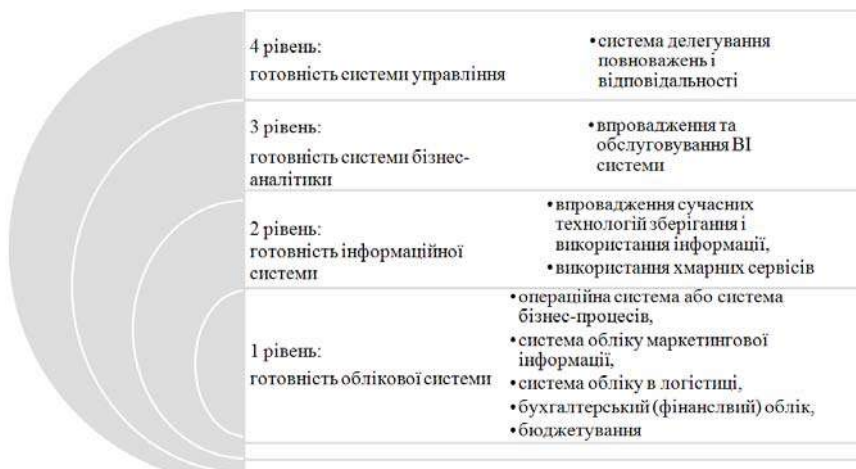


Рис. 4.4. Рівні розвитку системи економічного управління організації

Джерело: адаптовано за [O.Kyzenko, D.Kyzenko, 2016a]

Основою системи економічного управління є облікова система. Спочатку економічна функція реалізується в рамках цієї системи. Облікова система визначається як обрана підприємством сукупність способів (методичних підходів) ведення управлінського і фінансового обліку (збирання планових і фактичних первинних даних, їх вартісне вимірювання, поточне групування й підсумкове узагальнення планових і фактичних показників) від-

повідно до особливостей його господарської діяльності, що застосовуються підприємством на постійній основі впродовж звіт-ного періоду.

Розвиток системи економічного управління, безумовно, спря-мований на інтеграцію із системою *Business Intelligence (BI)* для використання в єдиному управлінському процесі. При цьому, пе-рехід на новий етап розвитку пов'язаний з діагностикою готовно-сті облікової системи бути інтегрованою в *ERP*-систему із посту-повим переходом ув *BPM*-систему (*Business Performance Manage-ment*), яка має широкі можливості інтеграції з *BI* системою. Пере-дусім це пов'язано з можливістю розмежування управлінського та бухгалтерського (фінансового) обліку. Таке розмежування пе-редбачає забезпечення рівного доступу до первинних даних облі-ку учасників управлінського процесу в межах їх компетенції в прийнятті управлінських рішень. Необхідною умовою є розподіл введення і аналізу інформації, тобто дані для управлінського об-ліку і складання бухгалтерської звітності обробляються і вво-дяться в комп'ютерні програми паралельно, незалежно один від одного.

За відсутності досвіду бюджетування в компанії це дуже склад-не завдання. Тому чинник готовності облікової системи є найва-жливішим і важкоздоланим на етапі первинного зростання ком-панії. Крім цього, неминуче виникають проблеми сумісності різних програмних продуктів, що використовуються на підпри-ємстві для ведення бухгалтерського і оперативного планування та обліку, обліку маркетингової інформації та обліку в системі логістики. Особливо це відчутно там, де структуризація об'єктів економічного управління відбувається не в рамках організаційної структури підприємства, а за бізнес-процесами, технологічними переділами або проектами. У такому разі операційна діяльність зазвичай здійснюється з допомогою спеціалізованих програмних продуктів, які вже впроваджені на підприємстві і містять необ-хідні масиви даних для оперативного управління. Ці питання аналізувалися в попередньому розділі при розгляді функціональ-ного аспекту системи бюджетування як технології формалізації інформації і знань про бізнес-модель компанії та модель отри-мання прибутку, з увагою на важливості вибору технологій уп-равління.

Об'єктивний опір на рівні облікової системи наразі подолали не всі підприємства. При переході на другий рівень розвитку сис-теми економічного управління чинник наявності на ринку сучас-них інформаційних технологій відіграє другорядну роль, про що

також ішлося у звіті Gartner [Panetta, 2018]. Ці технології можуть ефективно використовуватися більшістю підприємств тільки на рівні окремих елементів облікової системи через відсутність досвіду та знань і компетенцій співробітників стосовно конвергенції різних царини знань і функціональних інформаційних просторів підприємства у відповідних управлінських технологіях. Програми типу *BI* мають широкі функціональні можливості, але це лише набір вузькоспеціалізованих інструментів, спрямованих на розширення можливостей окремих функціональних можливостей системи економічного управління.

Базою для формування методичних засад визначення показників і критеріїв секономічної ефективності бізнесу є система управлінського обліку й аналізу. Її конфігурація визначає правила реєстрації та аналізу інформації для прийняття управлінських рішень. Традиційно на більшості українських підприємств облікова система зорієнтована на бухгалтерський облік як основу управлінського обліку на підприємстві. Такий підхід є економічно виправданим при невеликих потребах економічного аналізу, але залишається істотним обмеженням, позаяк аналітика обмежується використовується робочим планом рахунків. При складанні звітів в управлінському форматі доводиться користуватися в системі бухгалтерського обліку наявною інформацією. Уся первинна документація сконцентрована в бухгалтерії підприємства. Збирання й опрацювання первинної документації зорієнтовані на забезпечення потреб бухгалтерського обліку. Інформація надається в обробленому бухгалтерією вигляді, що призводить до об'єктивної втрати частини даних оперативного обліку, які в підсумку можуть виявитися конче важливими для розуміння моделі бізнесу у стратегічному управлінні.

Важливість готовності облікової системи обумовлено тим, що для переходу на наступний рівень розвитку системи економічного управління слід вирішити низку специфічних завдань, а саме: а) унаслідок експонентного зростання обсягу інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, удосконалити методологію та способи ведення управлінського обліку, прийняті в організації, що передбачає, серед іншого, підвищення відповідного кваліфікаційного рівня фахівців, зайнятих у системі економічного управління; б) провести імплементацію інформаційного програмного забезпечення на підставі спеціальних *IT*-додатків (платформ), щоб відстежувати в режимі реального часу ключові параметри економічного становища підприємства [Kyzenko,

Hrebeshkova, Grebeshkov, 2017; Гребешкова, Гребешков, Кизенко, 2016].

Найчастіше компанії, що впровадили *BI*-системи, відзначали досягнення таких результатів: оптимізацію процесів прийняття рішень, пришвидшення процесів підготовки звітів й аналізу, підвищення якості даних, підвищення задоволеності співробітників і клієнтів. Найменш ефективним було використання систем бізнес-аналізу з метою скорочення витрат [*Системы бизнес-анализа (BI) в России, 2014*]. У частині підтримки стратегічного розвитку підприємства *BI*-системи забезпечують: оцінювання ефективності різних напрямів бізнесу; оцінювання досяжності поставлених цілей; оцінювання ефективності використання ресурсів, у тому числі дочірніми підприємствами; оцінювання ефективності операційної, інвестиційної та фінансової діяльності; бізнес-моделювання й оцінювання інвестиційних проєктів; управління витратами, податкове планування, планування капітальних вкладень [*Системы бизнес-анализа (BI) в России, 2014*].

Впровадження *ERP*- і *CRM*-систем зумовило появу великих масивів даних, що дало змогу ставити завдання аналізу цієї інформації. Компанії активно шукають шляхи використання накопиченої інформації для формування ефективної управлінської звітності й оптимізації бізнес-процесів. Як зазначають фахівці, існує п'ять основних стилів *BI*, на підставі яких створюються аналітичні додатки, доступні кінцевим користувачам: 1) корпоративна звітність – найпоширеніша управлінська звітність, призначена для широкого кола менеджерів і службовців компанії; 2) аналіз кубів – багатовимірний аналіз обмеженої вибірки агрегованих даних, призначений для менеджерів, яким потрібен простий інтерфейс навігації за зрізами даних; 3) інтерактивний (*Ad Hoc*) аналіз – повна функціональність для аналізу всіх даних компанії, що вможливорює автоматизований аналіз за зрізами даних для будь-якого рівня деталізації даних – аж до окремих транзакцій (призначений для аналітиків і топ-менеджерів); 4) статистика і *Data Mining* – застосування складних математичних, статистичних і фінансових алгоритмів для аналізу кореляцій, обчислення трендів, фінансового аналізу тощо, призначені для професійних аналітиків; 5) активне постачання інформації – випереджальне надходження звітів і повідомлень для великої кількості одержувачів інформації (співробітників фірми, її клієнтів, постачальників тощо) згідно з розкладом або в разі настання певної події [*5 стилей Business Intelligence*].

Як уже зазначалося, програмний аналітичний інструментарій дедалі відносять до сфери «великих даних» (*BigData*), а самі рі-

шення набувають форму не програмних комплексів, а хмарних сервісів (*SaaS*-рішень). Це зумовлено тим, що в бізнес-процесах середніх і великих підприємств генерується величезна кількість даних, які потребують негайного обліку й опрацювання. Якщо ж взяти до уваги невміння зростання темпів і масштабів змін зовнішнього середовища підприємства, то таку кількість даних просто неможливо опрацювати апаратними засобами, доступними одному окремому підприємству, або швидкість і / або якість такого опрацювання будуть незадовільними. Концепція хмарних обчислень у зв'язку з цим допомагає підприємству отримати в своє розпорядження величезні обчислювальні потужності за порівняно невелику вартість [Kyzenko, Hrebeshkova, Grebeshkov, 2017; Гребешкова, Гребешков, Кизенко, 2016].

Важливою функцією стратегічного контролінгу є системний аналіз ключових показників бізнесу (*KPI*) з позиції інтеграції стратегічного й оперативного рівнів управління організацією. Ці питання стосовно організацій маркетингового типу частково розглядалися раніше в публікації [Гребешкова, Кизенко, 2016]

Технологія розроблення та реалізації стратегії підприємства передбачає впровадження циклічного процесу, який включає: стратегічний аналіз, формулювання цілей підприємства, визначення *KPI* у взаємозв'язку «проблема – мета – показник», прив'язка показників *KPI* до ключових чинників успіху, виділених за результатами стратегічного аналізу, інтеграція *BSC* з бюджетом, інтеграція *BSC* із системою мотивації, декомпозиція цілей на рівень виконавців. Від правильності визначення *KPI* залежить ефективність системи економічного управління в цілому. Критерії вибору показників такі.

- Набір показників має бути інтегрований в усі основні управлінські процеси: визначення цілей, планування, облік і оцінювання результатів діяльності підприємства. Особливо це стосується інтеграції з системою обліку, коли йдеться про нефінансові показники, оскільки проаналізувати можна тільки те, що ідентифіковано, зафіксовано (виміряно) і зареєстровано в інформаційній системі підприємства.

- Показників ефективності бізнесу має бути 5–10 для кожного рівня управління, вони повинні бути простими і зрозумілими виконавцям.

- Набір показників має пов'язуватися з основними чинниками, які визначають вартість бізнесу та виробничі й управлінські технології, щоб за їх допомогою відстежувати зміни в капіталізації компанії та її поточній бізнес-моделі.

– За сукупністю показників діяльності підприємства відбувається зв'язок між стратегією підприємства, оперативними цілями і планом, а також здійснюється контроль виконання намічених дій і оцінювання результативності бізнесу.

Контроль виконання поставлених економічних і виробничих цілей здійснюється економічною службою підприємства через процедури оперативного аналізу виконання планів і складання звітності. Вибір технологій економічного управління для різних типів підприємств здійснюється за критерієм доцільності та вартості збирання інформації порівняно з економічним ефектом від володіння і використання цієї інформації. Передусім, йдеться про забезпечення визначення нових знань щодо взаємозв'язків між фінансовими нефінансовими показниками, отриманими з неструктурованої інформації в результаті використання засобів *BI*. Використання таких нефінансових показників як підвищення конкурентоспроможності підприємства або продукції, збільшення частки ринку, підвищення ефективності бізнес-процесів та рівня лояльності клієнтів – було можливе і на першому рівні розвитку системи економічного управління в рамках облікової системи. Але, принципово нові знання, отримані з аналітичних звітів, уможлиблюють створення управлінських інновацій, які можна використовувати для трансформації елементів бізнес-моделі компанії. Це допомагає знаходити рішення ефективного використання ресурсів підприємства з метою формування нових потреб клієнтів або задоволення наявних потреб раціональнішим способом. Це можна здійснити починаючи тільки з третього рівня розвитку системи економічного управління.

Як зазначається у звіті компанії Deloitte за 2018 рік [*Oracle Perspective – Tech Trends 2018. The symphonic enterprise*, с. 41–69], значну увагу при розгляді хмарних, когнітивних та інших цифрових технологій зосереджують на тому, які додаткові можливості вони надають для бізнес-аналітики компанії в окремих процесах, спрямованих на моніторинг зовнішнього середовища. Скажімо, підприємства активно цікавляться технологіями, спрямованими на управління клієнтським досвідом, розроблення інноваційних продуктів, та іншими, які спричиняють редизайн екосистеми для бізнесу. Однак, за визначенням аналітиків, при аналізі впливу на ведення бізнесу цих технологій часто не враховується їхній руйнівний потенціал впливу на чинну в компанії систему адміністрування бізнесу (*back- and mid-office systems*), де цифрові технології можуть докорінно змінити спосіб виконання їх функцій. Ця трансформація починається з фінансів і ланцюга постачання –

систем, які мають бути готові відобразити в цифровому масштабі всю діяльність підприємства. Наприклад, блокчейн, машинний інтелект, роботизація та Інтернет речей (*IoT*) кардинально впливають на критично важливі функції для компанії.

У цьому контексті важливо аналізувати в процесі контролінгової діяльності систему управління бізнесом у контексті функціональної інтеграції засобів економічної бізнес-аналітики на різних рівнях розвитку системи економічного управління. Структуризація системи створює зрізи для системного аналізу взаємодоповняльності управлінських технологій у компанії.

4.3. ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО КОМПЛЕКСУ ЕКОНОМІЧНОГО ОЦІНЮВАННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ СТРАТЕГІЙ

Ближче до середини першого десятиліття XXI століття у світі сформувалося бачення використання *BI* для виконання прикладних завдань: бюджетування, управління прибутковістю, підготовки різних видів управлінської звітності. *BI* почали пропонувати з готовими методологіями їх використання для вирішення різних прикладних задач. Результати наших попередніх досліджень [Гребешкова, Кизенко, 2012; Кизенко, Гребешкова, 2012, *Результативність стратегії виробничого підприємства...*] дають підстави стверджувати, що світова практика стратегічного менеджменту збагачена фундаментальними розробками методичного інструментарію вимірювання й аналітичного супроводу економічного управління діяльністю організації в стратегічному аспекті, серед яких моделі *Performance Measurement*, комплексний аналіз даних (*Data Envelopment Analysis*), збалансована система показників (*Balanced Scorecard*), «Бортове табло» (*Tableau de Bord*), система поліпшення і вимірювання продуктивності (*Productivity Measurement and Enhancement System – ProMES*), «вікно ділового управління» (*Business Management Window*), загальний менеджмент якості (*Total Quality Management*), універсальна система показників діяльності (*Total Performance Scorecard*) системи інформаційної підтримки управлінських рішень (*ERP*-системи), системи ключових показників ефективності бізнесу (*KPI*) й інші.

Кожна з цих концепцій спирається на специфічний набір показників. Ці проблеми перебувають на перетині двох концепцій, що розглядаються сучасними економістами: *Performance Management* (управління результативністю), яка визначає загаль-

ні підходи до оцінювання результативності бізнесу за системою ключових показників (індикаторів), та *Competence Management* (управління компетенціями), в межах якої розглядається процес розроблення стратегії на основі наявних і потенційних компетенцій. Надлишок показників і складність збирання релевантної фактичної і прогностичної інформації не сприяє фокусуванню на виявленні перспективних можливостей, що, власне, й забезпечує підтримання конкурентних переваг компанії.

Переосмислення й успішне використання цих технологій безпосередньо пов'язане із системним розумінням в організації процесів збирання, реєстрації, класифікації, накопичення і збереження даних для подальшого опрацювання й аналізу їх. Крім того, слід пам'ятати на те, що більшість методик стратегічного управління були розроблені для підприємств до ще до поширення в компаніях цифрових когнітивних технологій. Тому нові технології потребують системного осмислення їх впровадження в систему управління бізнесом на засадах конвергенції функціональних інформаційних просторів підприємств. За даними дослідження *Gartner [Technology Industry Outlook 2019]*, від з 2019 року сховища даних починають ставати бар'єром для збирання критично важливої інформації про клієнтів і бізнес. Щоб ефективно вирішувати це завдання, компаніям потрібно подолати сепаратне формування баз даних і зосередитися на ґрунтовному узгодженні внутрішньорганізаційного поєднання елементів інформаційної системи на засадах конвергенції. Без такого підходу компанії не зможуть ефективно використовувати технології штучного інтелекту.

Одне з можливих рішень проблеми формування баз даних пов'язане з талантами – вміннями і навичками окремих спеціалістів. Окрім основної спеціалізації, ці професіонали мають володіти знаннями в кількох суміжних професійних сферах, що дозволяє їм створювати управлінські технології роботи з даними на підставі конвергенції інформації. Наразі такі фахівці мають поєднувати знання в сфері економіки, менеджменту та інформатики. Одна з цих спеціалізацій має бути базовою, решта – доповнювати і розширювати знання фахівця. Як прогнозують у *Gartner*, компаніям дедалі більше потрібен головний директор з даних (*Chief Data Officer – CDO*), оскільки 90 % світових даних було створено тільки за останні два роки. Як зазначається у згаданому звіті цієї компанії, до 2019 року позиція *CDO* буде присутня у 90 % великих компаній, і їхня участь буде суттєво зростати [*Technology Industry Outlook 2019*].

Ці результати досліджень Gartner підтверджуються емпіричними спостереженнями аналітиків компанії Deloitte. Методична розвиненість компаній і доступність засобів комунікації із зовнішнім середовищем за умов цифрової економіки приведе до того, що компанії продукують надлишок даних, які вони збирають, накопичують (архівують) і зберігають. Ці надлишкові дані, як правило, підприємство не використовує. Причини можна поділити на дві групи: 1) історичний характер інформації, яка впливає з цих даних, і нерелевантність стосовно управлінських рішень і 2) недостатньо розвинені аналітичні інструменти для прогностичного аналізу даних. 94 % фінансових директорів убачають необхідність підвищення економічної ефективності бізнес-функцій в автоматизації ключових процесів, але при цьому відзначають відсутність розроблених заходів з упровадження технологічних та інноваційних рішень [Климова, 2017].

Відповідно, інформаційно-аналітичний комплекс економічного оцінювання результативності стратегії компанії складається з низки складових, які є рівнозначно важливими: кваліфікація співробітників як носіїв неформалізованого конвергентного знання щодо роботи з даними; сукупність інформаційних та когнітивних технологій обробки й аналізу даних; економічні методи визначення релевантних показників ефективності компанії, на підставі яких визначаються, збираються та обчислюються конкретні показники та формуються відповідні бази даних. У межах системи стратегічного контролінгу відбувається аналіз взаємодії цих трьох компонентів і визначаються методичні підходи щодо розрахунку показників моніторингу ефективності елементів бізнес-моделі компанії відповідно до технічних можливостей і кваліфікації спеціалістів. Оскільки фінансова функція сьогодні забезпечує збирання і реєстрацію інформації для визначення *KPI* й результативності виконання стратегії, особливої актуальності набувають питання збалансованості між фінансовими та нефінансовими показниками при визначенні результативності стратегії й інформаційної підтримки контрольних процедур у межах системи стратегічного контролінгу. Тому зосередимо увагу на управлінських технологіях, які дозволяють сформуванати набір релевантних показників ефективності бізнесу.

Найвідомішим інструментом стратегічного управління, який уможливорює моніторинг ефективності за ключовими елементами бізнес-моделі, є збалансована система показників (*Balanced Scorecard*) [Каплан, Нортон, 2004; Немировский, Старожилова, 2008; Нивен, 2004; Фридаг, Шмидт, 2009]. Про це йшлося у по-

передніх дослідженнях за участі автора щодо імплементації системи збалансованих показників в операційних системах різних типів, зокрема [Гребешкова, Кизенко, 2012; Кизенко, Гребешкова, Востряков, 2012; Кизенко, Гребешкова, 2012, *Результативність стратегії виробничого підприємства...*].

Система показників для періодичних оцінювань економічного становища підприємства впродовж одного стратегічного циклу (від початку до завершення реалізації окремої стратегії підприємства) потрібно розглядати у двох аспектах: контрольному – з метою визначення досяжності стратегічних планів, і плановому – з метою актуалізації бази даних для розроблення нової стратегії. Послідовність розроблення метрик діяльності підприємства, яку можна покласти в основу системи оцінювання ефективності стратегії підприємства, така.

- 1) актуалізація ключових компетенцій компанії;
- 2) формування генеральної стратегії підприємства і її конкретизація на рівні стратегічних цілей окремих структурних елементів у системі контролю: бізнес-одиниць, бізнес-процесів, проектів, підрозділів підприємства, елементів фінансової структури тощо;
- 3) систематизація економічних показників діяльності підприємства за критерієм відповідності завданням стратегічного управління на підприємстві, спрямованих на моніторинг певних компетенцій, реалізованих в окремих елементах бізнес-моделі компанії;
- 4) планування економічних показників і облік їхніх фактичних значень в інформаційній системі підприємства.

Система ключових показників ефективності діяльності підприємства, таким чином, з одного боку, узгоджується з виокремленими компетенціями і сформульованими стратегічними цілями, з іншого – склад і структура (співвідношення фінансових і нефінансових показників) враховують специфіку операційного процесу. Існують різні підходи для врахування специфіки операційного процесу при виокремленні ключових показників ефективності, деякі з них детальніше розглянемо далі.

Залежно від способів і міри інтенсивності реагування на чинники, що підштовхують підприємство до технологічних зрушень і, як наслідок, зміни в бізнес-моделі підприємства, можна поділити на «технологічні», «кон'юнктурні», «маркетингові» і «технологічної атаки» [Айвазян, Балкінд, Баснина и др., 1998, с. 72]. Як визначають автори, умовами зміни технології на підприємстві є:

- наявність засобів, що дозволяють внести зміни в склад й організацію роботи обладнання;

- наявність готових до впровадження науково-технічних і організаційно-технічних розробок;
- зміна технологічного середовища на підприємствах галузі;
- зникнення з ринку вихідних ресурсів для виробництва продукції за збереження попиту на неї;
- різке падіння попиту на традиційну продукцію підприємства.

При цьому перші дві умови є необхідними, останні три призводять до змін технології тільки за наявності перших. Інформаційна система підприємства має забезпечувати накопичення й аналіз інформації зовнішнього та внутрішнього середовища, що дозволить підготуватися і швидко адаптуватися до змін середовища. Питання щодо особливостей формування системи контролю за *KPI* в організаціях маркетингового типу було розглянуто зокрема у [Гребешкова, Кизенко, 2016]. Також можна орієнтуватися на тип структури виробничого (операційного) потоку, величину підприємства або дискретність чи неперервність операційного циклу. Ці критерії можна достатньо гнучко використовувати для різних типів підприємств.

У згаданих попередніх дослідженнях для ідентифікації специфіки операційного процесу підприємств виробничої сфери було використано критерії типу структури виробничого потоку (*Process Flow Structure*) та величини підприємства [Кизенко, Гребешкова, 2012, *Результативність стратегії виробничого підприємства...*]. Для підприємств невиробничої сфери комплекс показників ефективності стратегії визначався з урахуванням специфічних особливостей ведення операційної діяльності: дискретного чи неперервного операційного циклу [Кизенко, Гребешкова, Востряков, 2012].

За структурою виробничого потоку всі виробничі підприємства можна поділити на такі типи: *виробництво на замовлення (Job Shop)*, *серійне виробництво* (виробництво невеликими партіями) (*Batch*), *поточкова лінія масового виробництва (Assembly Line)*, *неперервний потік (Continuous Flow)*. Фактично вибір типу виробничого потоку ґрунтується на вимогах до обсягів виробленої продукції, та унікальності готового продукту, а не галузевої належності підприємства.

Тому одне й те саме виробництво може характеризуватися різним типом виробничого потоку. Ці характеристики впливають на вибір ключових компетенцій підприємств, а отже, формують специфіку системи контрольних показників. Виробництво на замовлення відповідає дискретному операційному циклу, а неперервний потік – неперервному операційному циклу.

Практика діяльності підприємств показує, що важливо сформувати систему економічних показників з орієнтацією лише на ключові сфери управління підприємством, які менеджмент здатен аналізувати відповідно до свого професіоналізму, прозорості ринкових умов господарювання, розвиненості системи управлінського обліку, оптимальності первинного документообігу та швидкості реєстрації інформації в інформаційній системі підприємства. З іншого боку, система показників має створювати у керівників максимально повне уявлення про ключові компетенції та фінансово-економічний стан окремого бізнесу.

Відповідно, можна запропонувати такі системи економічних показників для аналізу результативності стратегії підприємства та відповідних документів для їх реєстрації в інформаційних базах даних, які дозволять враховувати специфічні характеристики організацій.

Виробництво на замовлення (Job Shop) – це виробництво продукції за індивідуальними замовленнями, що потребує різного набору і послідовності технологічних операцій і враховує індивідуальні вимоги замовника щодо якісних характеристик кінцевого продукту (поліграфічні фірми, літакобудівні, кораблебудівні, будівельні компанії). Серед підприємств невиробничої сфери найчастіше операційна діяльність організується в формі проекту, кожен з яких відповідає дискретному операційному циклу (наприклад, підприємства сфери ІТ, консалтингу, медіа). Систему показників для підприємства з типом виробничого потоку на замовлення подано в табл. 4.1

Таблиця 4.1

**СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВА
З ТИПОМ ВИРОБНИЧОГО ПОТОКУ НА ЗАМОВЛЕННЯ**

Проекція	Показники	Документи
Фінанси	Динаміка чистого прибутку, динаміка прибутку до оподаткування за окремими контрактами, коефіцієнт забезпеченості обіговими коштами, динаміка дебіторської заборгованості за окремими замовленнями в періоді виконання замовлень	Звіт про фінансові результати (квартал), плановий кошторис, акти виконаних робіт, накладні (інші первинні документи) на відпуск партії готової продукції, звіт про рух грошових коштів у розрізі замовлень (контрактів), баланс (прогнозний чи фактичний), аналітичні дані за рахунками бухгалтерського обліку та актів виконаних робіт

Закінчення табл. 4.1

Проекція	Показники	Документи
Маркетинг (клієнти)	Сегментація споживачів і виявлення наявних і потенційних потреб, рентабельність контракту	Емпіричні дані управлінського обліку, фактичний кошторис, накопичувальна відомість за актами виконаних робіт за окремим контрактом
Персонал	Кількість спеціалістів, які мають кваліфікацію з управління проектами, професійна кваліфікація за групами персоналу	Персональні облікові картки відділу кадрів
Бізнес-процеси	Співвідношення планової і фактичної вартості контракту, ритмічність постачання матеріалів, співвідношення планових і фактичних термінів виконання контракту, величина прямих витрат у собівартості продукції	Плановий кошторис, акти виконаних робіт, час на виконання замовлення на поставку матеріалів (аналіз контрактів), календарні графіки виконання робіт за проектом, кошторис – за контрактами, звіт про фінансові результати (квартал)

Джерело: складено за [Кизенко, Гребешкова, Востряков, 2012; Кизенко, Гребешкова, 2012, *Результативність стратегії виробничого підприємства...*].

Серійне виробництво (виробництво невеликими партіями) (*Batch*) – це виробництво продукції невеликими партіями на періодичні замовлення стабільної номенклатури продукції з відносно стабільним асортиментом (пошиття одягу чи взуття, виробництво електричних приладів). Таке виробництво може бути одностадійним чи багатастадійним. Систему показників для підприємства з типом виробничого потоку за серіями (партіями) продукту подано в табл. 4.2.

Потокова лінія масового виробництва (*Assembly Line*) – ітераційне збирання готового виробу шляхом поступового переміщення напівфабрикатів чи окремих деталей від одного робочого місця до іншого в певній послідовності з керованою швидкістю (автоматичне збирання компонентів електронних плат, випікання хліба, пошиття спецодягу). Систему показників для підприємства із масовим типом виробничого потоку подано в табл. 4.3.

Таблиця 4.2

**СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВА
ІЗ СЕРІЙНИМ ТИПОМ ВИРОБНИЧОГО ПОТОКУ**

Проекція	Показник	Документ
Фінанси	Динаміка прибутку до оподаткування та чистого прибутку, доходу від реалізації напівфабрикатів за виробничими періодами сальдо грошових коштів на початок і кінець планового і звітного періодів, рух грошових потоків підприємства у періоді, коефіцієнт покриття та заборгованості підприємства (за різними видами зобов'язань), частки запасів і дебіторської заборгованості в обгових активах підприємства	Звіт про фінансові результати (квартал) і/або управлінський звіт про доходи і витрати (про прибутки і збитки), звіт про рух грошових коштів, платіжний календар, банківські виписки з розрахункових рахунків підприємства, баланс, звіт про стан розрахунків із кредиторами за даними бухгалтерського чи управлінського обліку
Маркетинг (клієнти)	Динаміка доходу від реалізації, динаміка рентабельності реалізації продукції та напівфабрикатів, співвідношення ціни на продукцію даного підприємства і середньої ринкової ціни	Звіт про фінансові результати (квартал) і/або управлінський звіт про доходи і витрати (про прибутки і збитки), емпіричні дані управлінського обліку
Персонал	Кількість вакансій, професійна кваліфікація за групами персоналу	Штатний розпис, дані відділу кадрів, персональні облікові картки відділу кадрів
Бізнес-процеси	Ритмічність постачання матеріалів у виробництво, частка бракованих виробів, величина виробничих запасів, рівень якості продукції, величина прямих матеріальних витрат у собівартості продукції, відповідність параметрів обладнання сучасним аналогам	Час на виконання постачання матеріалів у виробництво за накладними вимогами, звіт про кількість браку, накладні, звіт про наявність запасів на складі, прогнозні оцінки експертів, калькуляція собівартості продукції, звіт про фінансові результати, паспорт обладнання, звіт відповідних спеціалістів (інженерів)

Джерело: складено за [Кизенко, Гребешкова, 2012, Результативність стратегії виробничого підприємства...].

Таблиця 4.3

**СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ДЛЯ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА
ІЗ МАСОВИМ ТИПОМ ВИРОБНИЧОГО ПОТОКУ**

Проекція	Показник	Документ
Фінанси	Динаміка чистого прибутку, коефіцієнт покриття та заборгованості	Звіт про фінансові результати (квартал), баланс (квартал)
Маркетинг (клієнти)	Динаміка обсягів реалізації та рентабельності продаж, співвідношення ціни даного підприємства і середньої ринкової ціни	Звіт про фінансові результати (квартал), статистичні дані управлінського обліку
Персонал	Кількість вакансій за групами персоналу	Штатний розпис, дані відділу кадрів
Бізнес-процеси	Незавершене виробництво за стадіями виробництва на кінець періоду, величина виробничих матеріальних запасів, відсоток бракованих виробів, рівень якості готової продукції, величина прямих матеріальних витрат у собівартості продукції, відповідність параметрів потокової лінії (такт, ритм) сучасним аналогам обладнання (чи інші параметри для відповідного типу обладнання)	Розрахунок собівартості незавершеного виробництва за даними бухгалтерії чи ПЕВ, накладні та інші первинні документи про рух матеріальних цінностей, звіт про наявність запасів на складі, звіт про кількість браку, прогностичні оцінки експертів, калькуляція собівартості продукції, звіт про фінансові результати (квартал), паспорти обладнання, звіт відповідних спеціалістів (інженерів

Джерело: складено на основі [Кизенко, Гребешкова, Востряков, 2012; Кизенко, Гребешкова, 2012, *Результативність стратегії виробничого підприємства...*].

Неперервний потік (Continuous Flow) – практично неперервна переробка чи подальша обробка неділимих матеріалів, таких як нафта, чи пиво, сік, що характеризується високим рівнем автоматизації. Деякі підприємства невиробничої сфери організовують свою операційну діяльність у формі неперервного операційного потоку (наприклад, підприємства стільникового зв'язку). Операційний цикл таких підприємств з метою реєстрації показників для складання фінансової та статистичної звітності умовно приймається як один рік, а реєстрація показників в інформаційній системі підприємства відбувається відповідно до основних стадій операційного процесу. Систему показників для підприємства неперервного потоку подано в табл. 4.4.

Таблиця 4.4

**СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ
ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВА НЕПЕРЕРВНОГО ПОТОКУ**

Проекція	Показник	Документ
Фінанси	Динаміка чистого прибутку і рентабельність продаж	Звіт про фінансові результати (квартал)
	Коефіцієнт покриття і заборгованості	Баланс (квартал)
Маркетинг	Динаміка обсягів реалізації	Звіт про фінансові результати (квартал)
	Співвідношення ціни даного підприємства і середньої ринкової ціни (ціни-аналога) за різними часовими періодами чи інші елементи маркетингової сегментації	Емпіричні дані управлінського обліку
Персонал	Рівень кваліфікації персоналу	Наявність профільної освіти, сертифікати тощо за даними персональної облікової картки відділу кадрів
Бізнес-процеси	Відповідність параметрів обладнання сучасним аналогам	Довідки про технічні характеристики
	Кількість аварійних зупинок обладнання	Дані журналів про аварійні зупинки обладнання
	Структура собівартості калькуляційної одиниці продукту	Калькуляція собівартості калькуляційної одиниці продукту (метод повної собівартості)
	Вартість поточних і капітальних ремонтів, залишкова вартість обладнання, фізичне зношення	Дані аналітичного обліку за відповідними картками обліку основних засобів

Джерело: складено на основі [Кизенко, Гребешкова, Востряков, 2012; Кизенко, Гребешкова, 2012, *Результативність стратегії виробничого підприємства...*].

Якщо показники у проекціях *фінанси* і *маркетинг* є доволі уніфікованими для всіх типів підприємств, то показники у перспективах *персонал* (розвиток) та *бізнес-процеси* залежать від специфіки діяльності підприємства. Проблеми є при практичному використанні показників як першої, так і другої групи перспектив. Для показників у перспективах *фінанси* і *маркетинг* проблеми полягають в тому, що між процесом збирання первинної ін-

формації і розрахунком контрольних показників існує значний часовий лаг, що знижує актуальність інформації на момент аналізу результативності стратегії. Особливо критичною є втрата часу, якщо результати аналізу свідчать про негативні результати роботи підприємства, а час на прийняття рішень уже втрачено.

Розрахунок показників у проекціях *персонал* і *бізнес-процеси* полягає у визначенні по-справжньому інформативних показників і збиранні первинної інформації для їх розрахунку, адже правило, такої інформації або немає в системі бухгалтерського обліку, або вона є досить суб'єктивною. Завдання формування системи показників у цих проекціях прямо залежить від розвиненості управлінського обліку, що являє собою систему збирання та реєстрації інформації про планові та фактичні результати функціонування найважливіших процесів і аспектів бізнесу. Такі ключові аспекти визначаються структурою виробничого потоку, яка визначає на підприємстві тип організації руху матеріального потоку відповідно до технологічного процесу. Інформація про рух матеріального потоку фіксується у відповідних документах внутрішнього (управлінського) обліку, у спеціально розроблених на підприємстві системі документообігу. Тому при визначенні набору показників для оцінювання ефективності реалізації стратегії слід аналізувати їх на предмет відповідності завданням, що вирішуються за їх допомогою, готовності системи документообігу і системи управлінського обліку вчасно надавати актуальну первинну інформацію.

Утім, зауважимо, що методика *Balanced Scorecard* у 2017 році не потрапила у топ-10 управлінських інструментів рейтингу Bain & Company; лише 29 % компаній вибірки заявили про його використання [Rigby, 2015]. Для порівняння: згідно з результатами опитування вітчизняних підприємств, методологія і результати якого описано в розділі 2, близько 50 % компаній використовують у своїй діяльності систему збалансованих показників. В аспекті стратегічного контролінгу можна зауважити, що проблема із застосуванням *Balanced Scorecard* полягає у визначенні об'єктів моніторингу і контролю, спектр яких може виходити за межі чотирьох проекцій (клієнти, фінанси, бізнес-процес, навчання і розвиток персоналу), зважаючи на мінливість зовнішнього оточення і меж конкурентних ринків під впливом NBIC-конвергенції.

Ці питання все це залишаються дискусійними й не мають однозначної відповіді. Збалансована система показників формувалася як оцінна система, що складається з набору фінансових та

нефінансових показників діяльності підприємства. Згодом вона вийшла за межі оцінної моделі й почала формуватися як система стратегічного управління, яка дає змогу сформувати механізм реалізації стратегічних цілей, перевести стратегію в дії та інструмент ефективної комунікації та поширення інформації. Вихідною ідеєю в розробленні збалансованої системи показників є гіпотеза про взаємозалежність та взаємозумовленість стратегічних цілей, оцінних показників, їхніх цільових значень, а також стратегічних заходів та ініціатив компанії. [Grebeshkova, Kyzenko, 2014].

Компанія Gartner, що здійснює широкий спектр досліджень, у своїх висновках зазначає, що сучасні підприємства стають більш метричними. Сучасні інформаційні технології дозволяють вимірювати широкий спектр ключових показників результативності бізнесу, проте для конкретної організації важливою є лише частина цієї інформації. Тому важливо з'ясувати, які саме показники є правильними. Компанія Gartner надає певні рекомендації щодо оптимізації метричної моделі, які на підставі [Morgan, 2018] можна згрупувати так.

Велика кількість показників сама по собі не забезпечує якісного вимірювання ефективності бізнесу. Не всі показники є однаково релевантними і важливими для ефективного управління. Сучасні інформаційні технології для аналізу даних дозволяють вимірювати багато прогнозних й історичних показників, проте виявити з-поміж сотні показників десятки реально значимих є важливим завданням, яке дає змогу запобігти управлінським помилкам.

Припущення досвідчених керівників, що вони знають, які показники найважливіші, можуть провокувати значні фінансові ризики в разі помилки. Важливо також вимірювати прогностичну інформацію. Утім, коли результати бізнесу значно відрізняються від запланованих, важливо проводити внутрішній аудит стосовно правильності визначення показників для вимірювання. Наразі, найкращим варіантом виходу з такої ситуації є партнерство керівників і спеціалістів з даних. Сформувати ефективну метричну систему можна лише за умови поінформованості про те, які дані існують в самій організації та за її межами, як вони взаємодоповнюються та якими є обмеження. Для зниження ризиків слід підвищувати навички різних вузькопрофільних спеціалістів у роботі з даними, щоб якомога ретельніше обмірковувати можливі наслідки застосування показників на їх підставі в управлінських рішеннях.

Потрібно зважати на те, що сучасні *KPI* – це метрики стосовно не лише процесів і результатів людської діяльності, а й

результативності застосування машин, які дедалі частіше стають основними споживачами даних і аналітики. Мірою того, як підприємства стають більш цифровими, їхні зусилля з моделювання метрик мають фокусуватися на машинах, адже вони у деяких випадках можуть швидше обробляти і реагувати на результати обробки даних і при цьому використовувати більше вимірників.

При розробленні метрик варто застосовувати системний підхід і розробляти саме їх комплекс, щоб уникнути суб'єктивних вигід окремих зацікавлених осіб, які пропонують метрики. При цьому користь тих чи інших процесів для підприємства загалом може бути викривлена, що негативно позначається на довгостроковій перспективі й програмує хибні управлінські рішення. Виявляти причини проблеми у зв'язку із застосуванням хибних показників можна шляхом зворотного проектування дій, які призвели до помилки. У перебігу цього процесу може вочевиднитися, які саме хибні показники вимірювання призвели до ситуації, в якій працівники і процеси рухаються певним шляхом.

Головна мета визначення метрик і їх вимірювання – це можливість впливати на зміни. Метрична система має бути дієвою. Необхідно оцінювати метрики, і це оцінювання має бути безперервним, періодичним процесом. Клієнти, процеси, бізнес-середовища й доступність джерел даних змінюються, тому показники також мають змінюватися. Підприємства повинні мати процес, який періодично перевіряє показники, їх вплив на ефективність бізнес-моделі. Цей процес також має відстежувати й моделювати непередбачені наслідки прийняття метрик і постійно переглядати та додавати нові джерела даних, які з'являються в процесі цифровізації.

Метрична система має бути унікальною для конкретного бізнесу. Постачальники програмного забезпечення, як правило, визначають стандартизований набір функцій і показників при впровадженні інформаційного продукту клієнтам. Унікальності можна досягти, лише доповнюючи звіти на підставі ретроспективних даних випереджувальними індикаторами, спрямованими на підтримання діагностичних та прогностичних процесів і включених безпосередньо у відповідні додатки, а не просто звіти. Аналітика має бути невіддільною частиною стратегічного управління, а керівники підприємства повинні більш критично й відповідально ставитися до обумовлюваних нею позитивних і негативних змін ключових показників ефективності бізнесу.

Висновки до розділу 4

За результатами проведеного дослідження можна зробити певні висновки. Ефективне функціонування сучасного підприємства неможливе без упровадження сучасних методів економічного управління, спрямованих на інтеграцію різновекторних цілей діяльності організації в економічному й соціальному оточенні підприємства. Одним із варіантів методичного підґрунтя побудови ефективної системи економічного управління підприємством є процесне управління. Концепція процесного управління створює додаткові можливості з підвищення ефективності системи економічного управління завдяки інтеграції сучасних методичних розробок в цій сфері та економіки підприємства. За результатами теоретико-методичного аналізу виявлено, що застосування сучасного управлінського інструментарію потребує кросфункціональної взаємодії менеджерів і розроблення відповідних технологій, тому необхідним забезпечувальним елементом системи стратегічного управління є інтерактивне середовище стратегічного контролінгу.

Традиційний підхід до прогнозування діяльності підприємства на засадах екстраполяції історичних облікових даних *ERP*-систем, що генерує на цій основі цільові показники ефективності, в умовах турбулентності зовнішнього середовища не забезпечує результативного виконання управлінських завдань, пов'язаних із розвитком організації. Систему прогнозування підприємства необхідно формувати на нових принципах самоорганізації та відстежування «слабких сигналів» у результаті аналізу різномірної інформації юридичного, економічного, технологічного і соціально-культурного характеру. Вочевидь подальший розвиток систем прогнозування пов'язаний із комплексним використанням технологій *Business Intelligence*. Це завдання є складним для більшості вітчизняних підприємств, для успішного виконання його слід органічно поєднувати вирішення стратегічних та оперативних питань.

Успіх чи прораханки компаній визначаються швидкістю та якістю їхніх реакцій на зміни у бізнес-середовищі. Своєю чергою, швидкість і якість реакції залежать від компетенцій сучасних економістів-аналітиків, котрі визначають здатність збирати й аналізувати в режимі реального часу великі масиви даних, надавати актуальну інформацію в призначеному для користувача форматі всім учасникам процесу підготовки, прийняття та реалізації управлінських рішень в компанії. У дослідженні на засадах міждисциплінарності розвинено прикладні аспекти сучасної концепції контролінгу щодо розмежування стратегічного контролю як функції стратегічного управління і контролю як базової функції

стратегічного контролінгу, й у цьому контексті проаналізовано широкі перспективи впровадження *ВІ*-технологій у сучасну бізнес-практику. Їх успіх зумовлений не тільки прогресом тенденції щодо спрощення використання програмних продуктів, а й зростанням попиту бізнес-користувачів – власників і керівників компаній різних видів бізнесу, які поступово усвідомлюють цінність *ВІ*-технологій для підвищення ефективності бізнесу й успіху компанії в стратегічній перспективі.

Економічне управління підприємством – це процес прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень, що забезпечує досягнення цільових показників ефективності діяльності підприємства шляхом планування, контролю й регулювання внутрішніх і зовнішніх економічних відносин. Зокрема, через зіставлення і структуризацію стратегічних активів було діагностовано зони контролю в системі стратегічного контролінгу для підприємств різних видів економічної діяльності.

Передумови формування системи економічного управління спершу закладаються в різних підсистемах підприємства, базовою з яких є система виробничого та бухгалтерського обліку, доповнена системою обліку в маркетингу і логістиці. Тому напрями розвитку системи економічного управління сучасною організацією слід розглядати як результат готовності її системи обліку, інформаційних систем, системи бізнес-аналітики та системи прийняття управлінських рішень до комплексного використання сучасних технологій управління на основі *KPI*.

Критерії визначення *KPI*, за якими здійснюється економічне управління, такі: 1) склад показників має бути інтегрований в усі управлінські процеси – від визначення цілей і планування до оцінювання результатів діяльності; 2) для кожного рівня прийняття рішень має бути сформовано не більше 10 показників; 3) набір показників має характеризувати основні чинники, що впливають на вартість бізнесу; 4) сукупність показників має відображати взаємозв'язок між стратегією підприємства, операційними цілями в короткостроковому періоді і досягнутими результатами діяльності підприємства. Саме така система зможе забезпечити інтеграцію стратегічного й оперативного рівнів управління організацією в єдину систему забезпечення реалізації її стратегічних цілей.

Процес економічного управління можна вважати ефективним лише в тому разі, якщо його результатом є переведення об'єкта управління в бажаний стан або надання параметрам процесів певних характеристик (значень) на підставі встановлених в організації ключових показників ефективності бізнесу, тенденції зміни яких можна оперативно відстежувати за *ВІ*-технологіями.

ТРАНСФОРМАЦІЯ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ ПІДПРИЄМСТВА В КОНТЕКСТІ КОНВЕРГЕНЦІЇ УПРАВЛІНСЬКИХ ТЕХНОЛОГІЙ

5.1. ФОРМУВАННЯ КОНВЕРГЕНТНОГО СЕРЕДОВИЩА БІЗНЕС-МОДЕЛЮВАННЯ НА ЗАСАДАХ КОНТРОЛІНГУ

Швидке проникнення цифрових технологій у всі сфери життя поставило перед суспільством виклики, які ми лише почали усвідомлювати і відповідно на них реагувати. В найближчі десятиліття ці процеси посилюватимуться мірою наближення до технологічної сингулярності на основі *NBIC*-конвергенції, тобто взаємопроникнення нано-, біо-, інформаційних та когнітивних технологій, унаслідок чого перед керівництвом підприємств постають нові завдання щодо бізнес-трансформації на засадах контролінгу [Дубровский (Ред.), 2013; Внутских, Железняк, 2013; Кальницький, 2014; *Convergence: Facilitating Transdisciplinary Integration of...*].

Сьогодні на ефективність функціонування підприємств найбільше впливає взаємопроникнення інформаційних та когнітивних технологій. Когнітивність як здатність до інтелектуального опрацювання даних забезпечує їх перетворення на релевантну інформацію через виконання ефективних автоматизованих алгоритмів їх узагальнення й візуалізації в сучасних технічних пристроях. Результатом цього процесу є постійне впровадження в практику діяльності компаній інформаційних технологій, здатних виконувати такі завдання, які традиційно вимагали наявності людського інтелекту [Schatsky, Gurumurthy, Muraskin, 2015]. Економічна система теж почала трансформуватися в напрямі формування інтерактивного бізнес-середовища, активно використовуючи можливості нових технологій щодо збирання і опрацювання неструктурованої інформації, широкого впровадження хмарних технологій і *BI*-аналітики.

Відповідаючи на виклики цифрової трансформації економіки, вже сьогодні використання окремих інформаційних і когнітивних технологій впливає на зміни елементів бізнес-моделей компаній, які почали набувати таких характеристик, як гранульованість стосовно до потреб конкретного споживача, зниження масовості у виробничих процесах, таргетованість маркетингу і відмова від уніфікації продукту на користь індивідуальних пропозицій, посилення сервісної орієнтації [Kyzenko, Hrebeshkova, 2018].

Поява нових технологій – це загальний тренд постіндустріальної економіки, проте в сучасних дослідженнях провідних аналітичних компаній наголошується, що підприємства мають не лише адаптуватись до чергової заміни старих технологій на сучасніші, а впроваджувати постійний процес технологічного оновлення [Morgan, 2019]. Керівникам бізнесу потрібно враховувати, що справа не тільки в заміні одних технологій іншими, сучаснішими, а в швидкості обміну та передавання інформації у виробничо-управлінському циклі. За визначенням аналітиків, тенденції швидких ітерацій виявляються перш за все в тому, що процес «план–виконання–оцінювання» більше не має багаторічного циклу. Стратегічне бачення і план є важливими, проте підходи до планування і відповідні методи мають переглядатися на постійній основі, щоб відповідати економічним реаліям ведення бізнесу.

Річний бюджетний цикл і впровадження нових технологій тепер ще менше корелюють між собою. Бюджетування досі залишається затиснутим у межах облікової системи завдяки поширеним стандартам бухгалтерського обліку, таким як Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (*Generally Accepted Accounting Principles – GAAP*) та Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) (*IFRS – International Financial Reporting Standards*) [Morgan, 2019]. Залежно від предмета дослідження необхідність вивчення трансформаційних процесів у системі управлінського обліку чи оперативного контролінгу наголошують у своїх працях А. Коєнберг, Л. Горєцькі, Г. Шонфілд, Е. Страус, Дж. Вебер, дослідження було проаналізовано автором, зокрема [Coenenberg, Schoenfeld, 1990; Goretzki, Strauss, Weber, 2013]. Ґрунтуючись на цих наукових розробках, вважаємо, що їх корисний потенціал для системи стратегічного управління можна розкритися через зміну методологічного підґрунтя розгляду системи калькулювання собівартості продукту, що розширить можливості дослідження внутрішніх взаємозв'язків між її елементами та іншими системами управління компанією [Кизенко, Допілко, 2018].

Для українських компаній можна також додати широке застосування вітчизняних принципів (стандартів) бухгалтерського обліку в бюджетуванні. Проблеми необхідності подолання розриву між обліковою і прогностичною системами підприємства для конвергентного об'єднання цих інформаційних просторів у системі економічного управління було розглянуто у попередньому розділі. Потенційні можливості розвитку системи економічного

управління (див. рис. 4.4.) як результат подолання технологічного розриву між системами обліку, інформаційного забезпечення, бізнес-аналітики та прийняття управлінських рішень на підставі конвергентних управлінських просторів суголосні результатам дослідження іноземних аналітичних і консалтингових компаній, зокрема [Morgan, 2019].

Ці дослідження свідчать, що організації в переважній більшості, як і раніше, працюють на підставі річних бюджетів, хоча цикли впровадження технологій упродовж певного часу відхилялися від цієї моделі. Той факт, що підприємства стають дедалі більш цифровими, не відбивається в означених вище стандартах бухгалтерського обліку, тому організаціям слід знайти спосіб подолання інформаційного розриву між обліковою і прогностичною системою. Передусім зміни стосуються річного циклу планування на підставі фінансових показників. Нові технології інформаційного забезпечення компанії дозволяють говорити про введення в широке застосування і проникнення в різні управлінські системи понять *Agile* менеджменту і *Scrum* технологій, які тривалий час співвідносилися суть з розробленням програмного забезпечення в ІТ-компаніях. Зокрема, дедалі частіше в системі управління йдеться не про річні плани, а про двотижневі спринти – періоди, на які поділяється робочий процес (зазвичай він триває від тижня до місяця). В межах спринтів вивчаються можливості нових технологій, формуються інноваційні завдання і аналізуються результати їх виконання, що дозволяє оперативнo управляти ефективністю роботи команд. За таких умов постійної динаміки система планування з прив'язкою до річних бюджетів є інертною і має бути змінена.

Замість статичного планування річного бюджету організації можуть випускати частини цього бюджету і продовжувати інвестувати залежно від отриманих результатів. Річний бюджет все ще існує для цілей бухгалтерського обліку, але інвестиційна модель стає ітеративною, щоб краще відповідати інвестиціям у технології [Morgan, 2019].

Ці питання частково було розглянуто у [Кизенко, 2018]. Зокрема, в цій публікації зазначається, що управлінські технології, які роками доводили свою ефективність, за умов цифрової економіки потребують суттєвого переосмислення, вдосконалення або заміни сучасними методичними розробками. Повною мірою така ситуація справедлива і для бюджетування як технології фінансово-економічного обґрунтування управлінських рішень на підприємстві. Одним із методів осучаснення технології бюджету-

вання визнається технологія формування бюджетів *rolling budgeting* як базовий метод концепції покращеного бюджетування (*better budgeting*). Процеси бюджетування тісно пов'язані з прогнозуванням – передбаченням перспектив розвитку й стану компанії в майбутньому, що базується на наукових методах чи інтуїції.

Методика *Rolling Budgeting* передбачає поділ періоду планування (наприклад рік) на кілька етапів (місяців), який оновлюється шляхом додавання до нього наступного етапу після закінчення попереднього [Bragg, 2017]. Такий підхід повною мірою відповідає вищезначеним особливостям *Agile* менеджменту і *Scrum* технологій. Наразі термін «*Rolling Budgeting*» не має унормованого відповідника українською мовою, тому в даному дослідженні вживатимемо англomовний термін. У межах бюджетного періоду планові показники діяльності компанії постійно оновлюються відповідно до орієнтирів бізнесу на наступні планові періоди, тому почасти вживається термін «*rolling forecasting*» – ковзне прогнозування [Steps to Getting Your Business Onboard with Rolling Forecasts]. Відповідно, зауважимо, що методика *Rolling Budgeting* призначена для постійної актуалізації фінансового планування в компанії, на відміну від традиційного бюджетування.

Однією з базових тенденцій цифрової економіки є сервісність у трансформації бізнес-моделей організацій, можливість якої постійно розширюється із поширенням технологій опрацювання й аналізу великих даних (*Big Data*). При використанні методу *Rolling Budgeting* нема фіксованого завершення періоду планування. Бюджети постійно формуються на встановлений часовий горизонт.

Окремо слід наголосити організаційні аспекти процесу бюджетування. Залежно від величини підприємства і глибини інтеграції операційних бюджетів з системою планування підприємства розрізняють кілька рівнів управління, на яких деталізуються й аналізуються показники операційних і фінансових бюджетів. Керівником компанії на підставі основних бюджетів здійснюється загальна оцінка прогресу в досягненні поставлених цілей і завдань і оцінюється продуктивність компанії як операційної системи за низкою контрольних показників, обраних для моніторингу. Спеціалісти функціональних напрямів аналізують інформацію про тенденції зміни ключових показників діяльності компанії, формують аналітичні звіти, аналізують тенденції і причини відхилень. Своєчасність (швидкість надходження й опрацювання інформації про стан операційної системи) є головною

вимогою ефективності системи бюджетування, яка призначена для узагальнення і сегментації такої інформації. Бюджети, своєю чергою, створюють матрицю для автоматизації збирання й опрацювання інформації.

Передумовою впровадження методики *Rolling Budgeting* є перехід від бюрократичної організації до організації підприємницького типу, яка передбачає активну участь керівників підрозділів – центрів фінансової відповідальності (ЦФВ) в підготовці планів і широку децентралізацію повноважень і відповідальності очільників окремих підрозділів за досягнення планових показників; роль фінансової служби та керівництва компанії зводиться в першу чергу до контролю виконання бюджетів. Така модель прийняття управлінських рішень характерна для плоских організаційних структур проектного чи мережевого типу, які лише з'являються в тих організаціях, де сила впливу цифрової економіки найбільш відчутна. Традиційна методика бюджетування розроблена для ієрархічних організаційних структур, де роль керівників ЦФВ у формуванні планових бюджетів мінімальна, адже цільові показники, як правило, плануються і контролюються централізовано керівництвом компанії [Кизенко, 2018].

Для ефективного розгортання нововведень у бюджетуванні фахівці у сфері економіки і фінансів мають володіти знаннями щодо обробки великих масивів даних, використовувати прогностичні моделі для прогнозування майбутнього бізнесу, розуміти поточну бізнес-модель й інтерпретувати інформацію про зовнішнє середовище та співвіднести її з необхідністю своєчасної трансформації бізнес-моделі, щоб трансформація мала сенс для успішності бізнесу [Essaides, Willman, O'Connor, 2018, p. 11]. Це дослідження компанії Hackett Group [Essaides, Willman, O'Connor, 2018, p. 4] виявило, що в процесі вдосконалення бюджетування є дві критичні царини: талант і технологія, причому талант зараз є найважливішим, адже цифрова економіка відкриває практично необмежений доступ до трансферу технологій. Проте більшості компаній важко знайти відповідних людей для реалізації нових технологій. Сфера бюджетування потребує професіоналів, які розуміють специфіку операційних систем і можуть розгортати нові технології відповідно до особливостей бізнесу.

У контексті вивчення умов формування інтерактивного середовища бізнес-моделювання сучасних підприємств саме на засадах контролінгу як внутрішнього консультування щодо системних трансформацій бізнесу цікавими є висновки дослідження

Л. Морган [Morgan, 2019]. Зокрема, авторка акцентує увагу на тому, що сучасний бізнес не є статичним, а його трансформація не просто технологічна. Це означає, що організації стають дедалі більш цифровими, але поки що вони у переважній більшості не проводять постійної перевірки актуальності власних операційних моделей і моделей управління. Все це відбувається на тлі змін переваг клієнтів, методів ведення бізнесу і, в окремих випадках, зміни характеру технологій. Тому цифрова трансформація – це не просто нові інформаційні технології, впровадження яких у загальну інфраструктуру має обмірковувати ІТ-відділ. Технології виконання як виробничих, так і управлінських процесів є невіддільною частиною успіху бізнесу, тому їх потрібно створювати і комплексно аналізувати з точки зору потенційних можливостей і ризиків для окремого бізнесу. Бізнес-моделі мають розвиватися з часом, що означає розширення прав і можливостей користувачів в організацію та демократизацію інновацій.

Аналогічних висновків за результатами своїх досліджень дійшла і компанія Hackett Group's, висновки якої стосовно означеної проблематики вже було частково проаналізовано у [Kyzenko, Hrebeshkova, 2018]. У дослідженні «The Hackett Group's annual Key Issues Study 2018» отримано такі результати щодо ключових завдань управління: 74 % компаній очікують, що цифрова трансформація порушить їхню поточну галузеву належність і змінить конкурентний ландшафт, ще більша частка респондентів (82 %) очікують, що цифровізація принципово змінить операційну модель їхньою бізнесу. [Essaides, Willman, O'Connor, 2018, p. 1]. Отже, цифрова трансформація передусім змінює структуру конкуренції й операційні системи організацій через руйнацію традиційних галузей і появу інноваційних продуктів.

Об'єктивною ознакою постіндустріальної економіки є посилення влади споживачів на успішність бізнесу. Це потребує змін традиційних управлінських технологій. В індустріальній економіці більша частина необхідної інформації надходила з власної компанії або з тієї галузі бізнесу, де працює підприємство. Сьогодні необхідна базова інформація перебуває за межами компанії (клієнтська база і положення конкурентів) і за межами галузі (відмінні моделі бізнесу, вже розроблені іншими, здатні допомогти у вирішенні стратегічних проблем, з якими стикається компанія). Щоб компанія була життєздатною, її модель повинна відповідати потребам і пріоритетам споживачів, які з часом змінюються, але, маючи для цього всі можливості, небагато великих компаній збирають і систематизують стратегічно важливу

інформацію про споживачів і їхні справжні пріоритети [Сливотски, Андельман, Моррисон, 2017].

Безумовно, у відповідь на ці зміни мають адаптуватися й управлінські системи. Ясна річ, найактивніше цифрові технології почали змінювати в компаніях процеси маркетингу. Зараз ми вже можемо спостерігати перші результати цієї трансформації: *smarketing*, тобто активна взаємодія між службами продажу (*sales*) и маркетингу. Йдеться про інтеграцію мети процесів маркетингу і продажу в компанії, загальну воронку продажів, наскрізну аналітику, обмін інформацією. Великі компанії вже трансформують організаційні структури, об'єднуючи підрозділи маркетингу, клієнтські і комерційні, а також запроваджують посаду Chief Revenue Officer [Фуколова, 2018]. Проте лише 56 % респондентів опитування Hackett Group's погодилися з тим, що на їхніх підприємствах для зміни фінансової функції розроблена та виконується стратегія цифрового перетворення. 35 % респондентів погодилися, що їхня фінансова функція зорганізована так, що має ресурси й компетенції для виконання стратегії цифрового перетворення [Essaides, Willman, O'Connor, 2018, p. 2].

Водночас 97 % респондентів очікують, що цифровізація поступово змінює модель надання фінансових послуг. Більшість змін уже дається взнаки на конкретних підприємствах: у бізнес-одиницях скорочується обсяг і рівень активності виконання фінансових функцій на 1,6 % і 0,6 % відповідно. Разом з тим значно збільшується кількість персоналу і фахівців у таких підрозділах, як Центри передового досвіду (*Centers of excellence – COE*) та глобальних бізнес-послуг (*Global business services – GBS*). Ця тенденція до використання *COE* та *GBS* вимагає як покращення якості обслуговування і задоволення клієнтів, так і ефективності виконання процесів. Спеціалізовані підрозділи або організації можуть виконувати той самий обсяг роботи, використовуючи нові технології, які забезпечують найкращі результати за меншої кількості персоналу. Вони також можуть бути розміщені як відокремлені підрозділи і економити витрати. Використання у *COE* висококваліфікованих фахівців з дефіцитним на ринку праці набором компетентностей дає змогу компанії уникати необхідності наймати таких співробітників для виконання однотипної роботи в кількох функціях. Приміром, дедалі більше компаній воліють об'єднувати експертів з аналітичної та нішевих технологій у єдиному *COE*, які зможуть забезпечити високоякісну аналітичну підтримку для інших функцій. *COE* можуть надавати розширену аналітику для підтримання бізнесу й використовувати свої тех-

нологічні ноу-хау для автоматизації оновлення періодичних повідомлень і надання відповідей на різні запити рівня підприємства [Essaides, Willman, O'Connor, 2018, p. 11].

Створення інформаційних баз даних, придатних для виконання завдань стратегічного контролінгу, є специфічним завданням. Цінність таких даних залежить як від релевантності інформації, яку потрібно збирати, так і від методів її кодування, що мають забезпечувати перехресні посилання в межах єдиного інформаційного масиву облікової системи. Розроблення стратегічних планів характеризується унікальністю і має переважно одноразовий характер, що потребує специфічної вихідної інформації для перетворення її на унікальні знання засобами *BI*-систем. У наслідок швидких технологічних змін цифрової економіки дедалі менше релевантної інформації для розроблення стратегії можна здобути з *ERP*-системи, де реєструється інформація про окремі фінансові операції за минулі періоди.

Тому при формалізації на підприємстві системи стратегічного контролю зусилля слід спрямовувати передусім на створення набору взаємопов'язаних показників, котрі відображають стратегічну перспективу бізнесу. Намагаючись спрямувати інформаційну систему на розв'язання прогностичних задач, компанії дедалі ширше залучають конвергентні технології, використовуючи мобільні додатки, хмарні сервіси та інші сучасні інформаційні технології.

Нині елементи штучного інтелекту активно впроваджуються у специфічних алгоритмах оптимізації в межах систем *ERP* (*Enterprise Resource Planning*), *HCM* (*Human Capital Management*) та *CRM* (*Customer Relationship Management*). Конвергентні технології лише посилюють цей процес. Зокрема, прикладом може бути новий хмарний сервіс Oracle Analytics Cloud, призначений для управління даними компанії, їх опрацювання, отримання узагальненої інформації та візуалізації з елементами машинного навчання. Подібні технології допомагають системі без втручання людини самостійно генерувати і обчислювати на підставі отриманої інформації ключові показники ефективності бізнесу (*KPI*). Аналітик зможе прийняти ці рекомендації або налаштувати власну систему показників [«За облаками»: над чим Oracle будет работать дальше.]. Безперечно, така конвергенція когнітивних та інформаційних технологій створює нові системні взаємозв'язки в контролінговій діяльності компанії та актуалізує науковий пошук у напрямі вдосконалення відповідної системи.

Для сучасних компаній проблеми управлінської адаптації організації передусім полягають в тому, що наявні розробки переважно пояснюють механізм каскадування цілей для стратегічного

управління та прогнозування розвитку підприємств в ієрархічних організаціях, і практично не пояснюють механізмів стратегічного цілепокладання для «пласких» організацій з мережевою та матричною організаційною структурою. Такий взаємозв'язок потребує ґрунтовних наукових досліджень щодо розвинення методичного інструментарію формалізації стратегічних цілей організації. Частково ці питання розглянутої в попередньому авторському дослідженні [Кизенко, Гребешкова, Гребешков, 2017].

Узагальнюючи ключові висновки результатів згаданих досліджень, можна зауважити, що головним завданням стратегічного контролінгу як процесу системи управління є забезпечення компліментарності управлінських технологій. Системний аналіз взаємодоповнюваності управлінських технологій можна розглядати як необхідну умову формування конвергентного інформаційного простору трансформації елементів бізнес-моделі підприємства.

Компліментарність управлінських технологій пропонуємо досліджувати за основними блоками бізнес-моделі А. Сливозького. Орієнтуючись на опис управлінських технологій, розроблений консалтинговою компанією Bain & Company [Rigby, 2015; Rigby, Bilodeau, 2017; *Management tools and trends 2017*], сформуємо відповідну матрицю (рис. 5.1).

Згідно з даних дослідження Bain & Company 2006–2017 років, до топ-10 управлінських інструментів за частотою їх використання в компаніях за даними 2017 року ввійшли такі відомі технології, як *Benchmarking, Change Management Programs, CRM, Mission and Vision Statements, Strategic Planning, Supply Chain Management*. Лише 2017 року в топ-10 з'явилися такі інструменти як *Advanced Analytics, Customer Satisfaction, TQM, Digital Transformation*.

Окремо варто наголосити, що до означеної десятки входять певні технології, які використовувалися компаніями впродовж 2006–2017 років, а саме *Balanced Scorecard, Benchmarking, Business Process Reengineering, Change Management Programs, Core Competencies, CRM, Customer Segmentation, Human Resource Management, Strategic Alliances (Outsourcing), Mission and Vision Statements, Strategic Planning*. Відповідно, можна визначити певні тенденції. Упродовж останніх 10 років свою універсальність довели лише технології, які за суттю є комплексними і впливають на всі елементи бізнес-моделі. Проте ці управлінські технології надто залежні від конкретного механізму їх впровадження і кваліфікації менеджерів. У топ-10 з'явилися нові управлінські технології, пов'язані з цифровізацією економіки. Підтверджується також тренд щодо сили впливу споживачів на успішність підприємства.

	Вибір споживачів	Забезпечення винагороди за свою діяльність	Стратегічний контроль	Вибір масштабів діяльності
Управлінські технології		Balanced Scorecard		
		Benchmarking (Best Demonstrated Practices)		
	Big Data Analytics (Business Intelligence), Advanced Analytics			
	Business Process Reengineering, Complexity Reduction			Complexity Reduction
	Change Management Programs			
		Core Competencies		
	CRM			
	Customer Segmentation			
		Decision Rights Tools		
	Disruptive Innovation Labs			
		Human Resource Management		Human Resource Management
		Strategic Alliances (Outsourcing)		Strategic Alliances (Outsourcing)
		Cultural Transformation (Mission and Vision Statements, Strategic Planning)		
		Price Optimization Models		
	Customer Satisfaction and Loyalty Management		Customer Satisfaction and Loyalty Management	
	Corporate Venturing			
		Supply Chain Management		
		TQM (Six Sigma)		TQM (Six Sigma)
		Activity-Based Budgeting (Performance Budgeting)		Activity-Based Budgeting (Performance Budgeting)
	Digital Transformation			

Рис. 5.1. Матриця компліментарності управлінських технологій за основними блоками бізнес-моделі А. Сливозького

Джерело: авторська розробка на основі [Management tools and trends 2017].

Як зазначають консультанти компанії Bain & Company, користь економіко-управлінських інструментів може змінюватися з часом [Rigby, Bilodeau, 2017, с. 12]. Щоб успішно застосовувати ці інструменти для свого розвитку, компанії мають розуміти умови їх ефективного застосування і вміти комбінувати правильні методи з правильними способами їх застосування в необхідний момент. Підприємства мають аналізувати і наполягати на реалізації реалістичних стратегічних напрямів розвитку, а інструменти виступають у цьому процесі як підтримка, а не панацея. Інструменти будуть працювати на покращення результатів діяльності підприємства лише тією мірою, якою вони здатні виявляти незадоволені потреби клієнтів, створювати відмінності, особливості продукту, розробляти проривні стратегії. Тому необхідно адаптувати інструменти до конкретної бізнес-системи (якою є компанія), а не навпаки.

Провідними підприємствами будуть ті, які вже сьогодні дозволяють налагоджувати партнерські відносини. Організації мають активно переробляти свій бізнес згори донизу, щоб виконувати завдання створення й управління відносинами в масштабі. Компанії повинні почати переоцінювати те, як вони створюють свої продукти та послуги, рухаючись до мікросервісу, щоб створити підґрунтя і швидко побудувати відносини, необхідні для зростання. Для багатьох блокчейн стане майбутнім, як що підприємства здійснюватимуть трансакції, а лідери мають інвестувати у відповідні навички та інструменти сьогодні. 60 % опитаних керівників повідомляють, що блокчейн та інтелектуальні контракти будуть критичними для їхніх організацій упродовж наступних трьох років [*Redefine your company based on the company you keep*, p. 58].

За умов цифрової економіки функція контролінгу щодо адаптації традиційної системи управлінського обліку компанії до інформаційних потреб керівників при прийнятті управлінських рішень розширюється. В недавньому минулому контролери стали відповідальними за дедалі ширший спектр завдань. Зміни емпірично очевидні, але теоретична модель цих нових ролей ще не розроблена [Weber, 2011].

Контролер у сучасних компаніях – це внутрішній консультант, який створює способи набуття знань про ключові елементи бізнес-моделі компанії (цінність, яку ми створюємо, клієнтів, продукти, процеси, ресурси та партнерів) через специфічний комплекс управлінських технологій.

Отже, за посилення впливу конвергентних технологій на діяльність компаній система стратегічного контролінгу, відповідно

до сучасних завдань, призначена для створення й постійного вдосконалення унікального комплексу управлінських технологій, що забезпечують керівникам набуття актуальних знань про створювану цінність, про клієнтів, продукти, процеси, ресурси та партнерів компанії, на основі яких відбувається трансформація її бізнес-моделі. Взаємозв'язок між окремими компонентами аналізу компанії в системі стратегічного контролінгу, важливими в контексті формування петель зворотного зв'язку, подано на рис. 5.2.



Рис. 5.2. Взаємозв'язок між окремими контурами аналізу в системі стратегічного контролінгу компанії

Джерело: авторська розробка.

Система стратегічного контролінгу має забезпечити три контури аналізу на взаємовідповідність: комплекс управлінських технологій, що впливають на трансформацію бізнес-моделі компанії, інтерактивне інформаційне середовище та структурну відповідність компанії. Взаємозв'язки між цими елементами свідчать про можливості компанії до швидкої трансформації і саме на їх

контролювання має спрямовуватися система стратегічного контролінгу.

У результаті ефективного використання комплексу управлінських технологій виявляються параметри трансформації бізнес-моделі компанії через ключові контрольні індикатори, маркери або метрики. Інтерактивне інформаційне середовище компанії забезпечує методичний та інформаційний компоненти управлінських технологій щодо вибору способу та інструментів автоматизованого опрацювання інформації та аналітичних процедур її оцінювання.

Структурна відповідність забезпечує організаційний компонент управлінських технологій через їх підтримку на рівні організаційної структури і культури компанії. Отже, в процесі регулювання причинно-наслідкових зв'язків у системі управління такий набір контурів системи стратегічного контролінгу дає змогу аналізувати структуру компанії і взаємовплив ключових її елементів на механізм управління (рівень ієрархічності, способи делегування повноважень тощо); часові лаги, що виникають в інформаційній системі при передаванні інформації, її опрацюванні і прийнятті рішень обраними інструментами за певною методологією; результативний вплив на капіталізацію бізнесу змін ключових параметрів бізнес-моделі, які визначаються й аналізуються за даними інтерактивного інформаційного середовища.

Розвиток інформаційних технологій сприяє формуванню конвергентного інформаційного середовища компаній, причому методична функція контролінгу розширюється до створення та поєднання в єдиній системі управлінських технологій. На підтвердження цієї тези наведемо думку інших дослідників про те, що прогресивні зміни в сучасному бізнесі, безперечно, ускладнюють інформаційну систему (реєструється і аналізується більше інформації, якісна інформація та стратегічні дані). Однак менеджерам потрібні одночасно зручні та зрозумілі форми обміну інформацією. От чому організація системи управлінського обліку всередині компанії має бути змінена [Almasan, Circa, Zarzycka, Dobroszek, 2016, p. 46; Goretzki, Strauss, Weber, 2013].

Сучасні підприємства потребують ефективних механізмів комплексної адаптації інструментів управління до середовища свого бізнесу. В контексті цього дослідження важливо звернути увагу на те, що комплексні проекти впровадження інструментів управління засвідчили більшу ефективність і вищі оцінки менеджменту порівняно з локальними проектами [Rigby, 2015; *Redefine your company based on the company you keep*]. Такі емпі-

ричні дані лише підтверджують необхідність проведення теоретичних досліджень контролінгової діяльності як забезпечувального компонента управління компанією, на основі системного підходу.

5.2. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИОКРЕМЛЕННЯ ОБ'ЄКТІВ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ В КОНТЕКСТІ СТРУКТУРНОЇ АДАПТИВНОСТІ КОМПАНІЇ

Формалізація взаємозв'язків та інформаційних потоків між окремими підрозділами організації здійснюється через організаційну структуру певного типу, яка повинна мати такі характеристики: адаптивність, оптимальність, оперативність і надійність, економічність. Останні чотири характеристики виявляються у способах організації операційного процесу і реалізуються через оптимізацію бізнес-процесів підприємства. Контроль на рівні системи управління підприємством за цією сферою здійснюється на основі *KPI*. Про це детально йшлося у третьому та четвертому розділах цієї роботи. За такого підходу завдання контролінгової діяльності зводяться до визначення, моніторингу та зміни комплексу показників ефективності відповідно до специфіки операційної системи підприємства, типу управління, методів економічного управління і способів формування баз даних про діяльність компанії, а також доступності різних інформаційних технологій машинного опрацювання даних. Ці компоненти визначають рамку, в межах якої компанії обирають доступні (доцільні) компоненти для створення ядра бізнесу і формалізації поточної бізнес-моделі. Будь-яка зміна одного із компонентів розширює або звужує вибір підприємства і генерує зміни окремих елементів бізнес-моделі компанії, потрапляючи у фокус уваги стратегічного контролінгу.

Адаптивність можна розглядати на операційному і стратегічному рівні залежно від того, якого рівня управлінські рішення потрібні для відповідних змін. У цьому дослідженні адаптивність визначається як системна характеристика організації, що передбачає її здатність до змін функцій або структури управління з метою досягнення цільових параметрів функціонування підприємства при зміні зовнішніх умов господарювання. В стратегічному контексті базовими елементами системи управління, від яких залежить її адаптивність і які потребують аналізу, є організаційна структура компанії, кваліфікація керівників, інформаційні потоки і канали

комунікації, документообіг та управлінські технології [Кизенко, Гребешкова, Гребешков, 2017]. Вони потребують постійного моніторингу в системі стратегічного контролінгу щодо взаємовпливів на управлінські метрики та структурну відповідність компанії. Отже, об'єктами стратегічного контролінгу в системі управління підприємством є організаційна структура і культура компанії, система показників ефективності (*KPI*), конфігурація сформованої інформаційної системи. Взаємозв'язок між об'єктами стратегічного контролінгу і рамковими обмеженнями, які впливають на формування управлінського ядра бізнесу в контексті структурної адаптивності компанії, відображено на рис. 5.3.



Рис. 5.3. Взаємозв'язок між об'єктами стратегічного контролінгу і рамкою управлінського ядра бізнесу

Джерело: авторська розробка.

Структурна адаптивність означає можливість відновлення на рівні підприємства відповідності між усіма означеними компонентами системи управління за наявності змін хоча б в одному із вищезгаданих об'єктів стратегічного контролінгу, а саме – органі-

заційної культури і структури компанії, системи *KPI* та конфігурації інформаційної системи. Необхідно звернути особливу увагу на бінарність взаємозв'язків між об'єктами стратегічного контролінгу і компонентами, що утворюють інформаційне ядро бізнесу, які формуються саме під впливом цифровізації на систему управління.

Це означає, що за будь-яких змін в управлінні бізнесом, включно змінами в організаційній структурі управління (перерозподіл відповідальності і повноважень, зниження ієрархічності, зміна керівників ключових підроділів тощо), управлінні інформаційними потоками та способах ведення моніторингу і контролю (які формують петлі зворотного зв'язку) через бінарність взаємозв'язків спрацьовуватиме «ефект доміно» стосовно решти компонентів управлінського ядра бізнесу. Нині драйвером змін управлінського ядра є інформаційно-комунікаційні технології. Їх упровадження на підприємстві однаково потужно впливає як на конфігурацію інформаційної системи компанії, що є очевидним, так і на систему визначення та реєстрації ключових показників ефективності бізнесу, які прямо взаємопов'язані через способи формування баз даних. Чим активнішим буде процес конвергенції функціональних інформаційних просторів підприємства, тим оптимальнішою й ефективнішою буде система *KPI* (реєстрація, розрахунок і формування звітів і прогнозів за ключовими показниками ефективності бізнесу).

Тому конвергенція функціональних інформаційних просторів підприємства неодмінно призводить до організаційних змін, через методи економічного управління змінюючи організаційну структуру і культуру компанії. Посилення ролі стратегічного контролінгу в компанії саме пов'язане із ускладненням функцій координації проектів змін, які на сучасних підприємствах перестають бути локальними, тож необхідно розуміти всю повноту організаційних змін за їх реалізації. Ключове завдання контролера на підприємстві – подолання інертності компаній у сприйнятті петель зворотного зв'язку і готовності до впровадження змін.

З іншого боку, розвиток інформаційних технологій підштовхує підприємства до перманентності організаційних змін, адже тенденції до розроблення нових інформаційних технологій лише посилюватимуться. Актуальним наразі є питання забезпечення структурної адаптивності підприємств у зв'язку з такими трендами постіндустріальної економіки, як перехід до плоских організаційних структур і нові методи машинного опрацювання інформації (активне використання інформаційно-когнітивних систем).

Отже, посилюється роль контролінгової діяльності у плануванні й контролі реалізації проектів організаційних змін без порушення операційної ефективності компанії. Стратегічний контролінг як складова керівної підсистеми управління забезпечує ефективність процесу структурної адаптивності компаній через координацію змін у різних сферах діяльності компанії. У такому контексті воочевиднюється тренд до змін організаційної структури і культури підприємства зі зміною конфігурації інформаційної системи при впровадженні нових технологій обробки даних. Уже зараз можна спостерігати, що окремі успішні компанії (і вітчизняні, і закордонні) побудовані навколо систем, котрі спонукають команди і окремих людей прозоро обмінюватися інформацією і переходити від команди до команди залежно від проблеми, яку треба вирішити. Тобто відбувається поступова відмова від ієрархічних організаційних структур з концентрацією повноважень і відповідальності на вищих щаблях ієрархії та перехід до мережових моделей, де робота виконується в командах із широким делегуванням повноважень і відповідальності (матричних, процесних).

Як показало наше дослідження, більшість вітчизняних компаній нині працюють у межах ієрархічних функціональних організаційних структур. Для підприємств вибірки характерною залишається лінійно-функціональна організаційна структура (майже 80 % підприємств-респондентів), лише близько 20 % підприємств мають інші організаційні структури, такі як процесна (10 %), проектна або матрична (5 %), гібридна (7 %). Відповідно, для більшості вітчизняних підприємств актуальними питаннями є виявлення зон у системі управління, які потребуватимуть координації проектів з упровадження змін, пов'язаних зі структуризацією підприємства.

Для виявлення рівня структурної адаптивності було сформовано пул характеристик щодо типу організаційної структури, кваліфікації керівників, організації інформаційного обміну і документообігу, відповідно до яких сформовано запитання респондентам щодо параметрів організаційної побудови підприємства в дослідженні Інституту управлінського консультування КНЕУ за участі автора (детально вибірку респондентів і методологію дослідження описано у розділі 2). Часткові результати досліджень з використанням цієї методології були представлені у [Кизенко, 2017а]. Шкала оцінювання та зведені середні значення оцінок пулу характеристик структурної адаптивності підприємств вибірки за результатами опитування щодо означених характеристик подано на рис. 5.4.

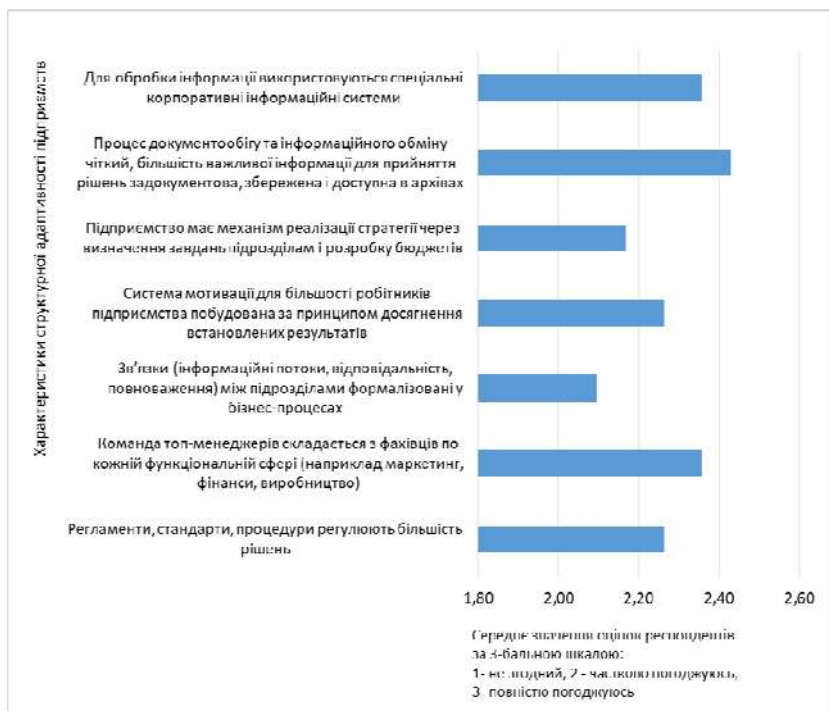


Рис. 5.4. Середні оцінки структурної адаптивності підприємств вибірки за зведенням характеристик.

Джерело: авторська розробка.

Отримані дані в контексті предмета дослідження можна витлумачувати так. Характеристики системи документообігу й інформаційного забезпечення підприємства цілком відповідають ієрархічній організаційній структуризації і є взаємодоповняльними: регламенти, стандарти і процедури регулюють більшість рішень (середня оцінка вірності твердження за трибальною шкалою становила 2,26 за стандартного відхилення 0,77); процес інформаційного обміну чіткий і задокументований (середня оцінка 2,43 за стандартного відхилення 0,59); відбувається згідно зі встановленими регламентами; структурована цифрова інформація добре піддається машинному опрацюванню за встановленими алгоритмами, тому більшість підприємств використовує корпоративні інформаційні системи (середня оцінка 2,36 за стандартного відхилення 0,76); компанії у переважній більшості є функ-

ціонально зорієнтованими, тому що делегування повноважень майже відсутнє, а можливість управлінського вибору зведено до мінімуму. Утім, опитування показало, що підприємствам дедалі важче використовувати бізнес-процеси для жорсткої формалізації інформаційних потоків, повноважень і відповідальності між підрозділами підприємства. Це означає, що більшість вітчизняних підприємств мають низький рівень адаптивності через жорстку регламентацію своєї діяльності. Водночас показники стандартного відхилення свідчать, що серед підприємств вибірки є незначна кількість підприємств, яка починає відчувати дисбаланс, а саме використання стандартних *ERP*-систем уже не задовольняють потреби підприємства, тому автоматизуються лише локальні функції.

Означені характеристики слід розглядати лише в комплексі, адже кожна з них не може свідчити про рівень структурної адаптивності компанії. Крім того, великий розрив між оцінками цих характеристик може свідчити про кризові явища в системі управління підприємством загалом, посилюючи вплив закономірного розриву темпів виконання функцій між елементами системи.

Менеджери, які вже сьогодні відмовляються від командно-адміністративного стилю керівництва та високоієрархічних організаційних структур, також борються з бюрократією і складністю, які вона може спричинювати. В опитуванні консалтингової компанії Bain 6 із 10 респондентів повідомляють, що надмірна організаційна складність збільшує витрати їхніх фірм і перешкоджає зростанню. Понад половину респондентів певні, що бюрократія й надмірний рівень ієрархізації ставлять компанії, де вони працюють, у не вигідне конкурентне становище. Оскільки цифрові технології сприяють розвитку і виникненню неочікуваної конкуренції з боку нових фірм, підтримка зростання стала центральною стратегічною метою для багатьох компаній. Разом з тим 4 із 10 респондентів повідомляють, що структура і культура їхніх фірм перешкоджають прибутковому зростанню. Частина відповіді – створення й підтримка ефективної культури. Керівники компаній (поки це 75 % від загальної кількості респондентів) продовжують стверджувати, що організаційна культура рівнозначно важлива для успішної бізнес-стратегії, і ця позиція зберігається поспіль багато років [*Management tools and trends 2017*].

Стратегія компанії перестала асоціюватися з тривалим періодом вже давно, але сьогодні операційна ефективність і стратегічна адаптація є питаннями одного порядку і виходять на один управлінський рівень. Тому важливим завданням топ-менеджменту організацій за сучасних умов є забезпечення безперешкод-

ного обміну інформацією між усіма елементами системи управління для ефективного виконання управлінських завдань, що частково було проаналізовано автором у попередніх дослідженнях [Кизенко, Гребешкова, Гребешков, 2017]. Р. Майлз і Ч. Сноу запропонували виокремлювати в системі управління три задачі, розв'язання яких забезпечує адаптацію організації у зовнішньому середовищі: підприємницьку, інженерну й адміністративну [Miles, Snow, 1978]. Підприємницька задача – це вибір домінантного ринку або сфери діяльності, де організація може бути життєздатною, ринку, на який організація буде зорієнтована, а також правильного вибору продукції чи послуг для нього. Інженерна задача – це пошук способів виготовлення продукції чи надання послуг, що відповідатимуть рівню розвитку технології. Адміністративна задача – організація та управління процесом ефективного розв'язання підприємницької й інженерної задач. Розв'язання адміністративної задачі полягає у виборі та поєднанні управлінських технологій і відповідних інформаційних систем. Саме на поліпшення вирішення адміністративної задачі спрямована система стратегічного контролінгу. За результатами згаданого дослідження вітчизняних підприємств (див. рис. 5.4), назагал керівники розуміють важливість вирішення такої задачі, а більшість підприємств (середня оцінка правильності твердження за трибальною шкалою дорівнює 2,17 за стандартного відхилення 0,73) частково мають механізм реалізації стратегії через визначення завдань для підрозділів і розроблення бюджетів.

Відповідно до способу вирішення підприємницької, інженерної й адміністративної задач Р. Майлз і Ч. Сноу виокремлюють чотири типи бізнес-стратегій, які можуть реалізовувати підприємства: захисну (*Defender*), новаторську (*Prospector*), аналітичну (*Analyzer*) і реагуючу (*Reactor*).

Підприємства, що реалізують захисну бізнес-стратегію, схильні концентруватися переважно на інженерній задачі. Вони використовують управлінські технології зі зниження операційних ризиків у своїй основній діяльності, створюючи буфери в операційному процесі, тож таким компаніям важко відмовитись від функціональної спеціалізації та ієрархії. Новаторські ідеї за таких умов можуть залишатися непоміченими й незапитуваними, що несе ризик консервації бізнес-моделі й нездатність до переорієнтації бізнес-процесів. Зростання компанії переважно забезпечується через глибоке проникнення в обмежений ринок, тому завжди високим залишається ризик втрати прибутковості через постійні процеси фрагментування наявних ринків, до яких важко

швидко адаптуватися. Вирішення підприємницької задачі спрямоване на забезпечення лідерства компанії на вузькому сегменті ринку, використовуючи переваги диференціації.

Адміністративна задача вирішується впровадженням процедур контролю через інформаційну систему зі зворотним зв'язком, що охоплює всі рівні ієрархії. Найпоширенішими управлінськими технологіями, що підтримують реалізацію захисної бізнес-стратегії й використовуються українськими підприємствами (за даними дослідження 2017 року), є: система управління взаємодією з клієнтами (*Customer Relationship Management – CRM*) – 81 % підприємств і бюджетування (*Budgeting*) – 86 % підприємств. Детально динаміку частоти використання цих та інших управлінських технологій вітчизняними підприємствами за даними досліджень Інституту управлінського консультування КНЕУ подано у другому розділі цієї монографії (див. рис. 2.7). Тим часом незапитувальними технологіями залишаються *Six Sigma*, *Value-Chain Analysis*, *Performance Budgeting* (див. рис. 5.1).

Новаторська бізнес-стратегія передбачає спрямування зусиль топ-менеджменту на створення й інформаційну підтримку механізму виконання підприємницьких завдань висококваліфікованими працівниками, здатними до синергії тенденцій і явищ у широкому предметному розмаїтті. Критичним у системі стратегічного управління є впровадження високоефективних комунікаційних платформ для обміну інформацією між різними робочими групами задля фіксації нових ідей для підприємництва, особливо тих, які є найменш очевидними з позиції поточної бізнес-моделі компанії. Рішення інженерної задачі спрямоване на постійне вдосконалення наявних процесів через пошук і використання нових можливостей, а можливість випробувати новацію цінується більше, ніж прибутковість у поточному періоді. Тому в довгостроковому горизонті зростання компанії відбувається через реалізацію нової продукції та послуг на нових ринках через різкі зрушення за сприятливих можливостей. Прибутки компаній, за одержані рахунок відкритості до нових можливостей, частково покривають економічні ризики через неефективність виконання певних процесів і неадекватне оцінювання комерційної успішності інновацій.

Адміністративна задача вирішується застосуванням управлінських технологій, що передбачають короткі петлі зворотного зв'язку й широке делегування повноважень і відповідальності у прийнятті рішень. Управлінські технології цього типу – це *Personal Time-Management Dashboards*, *Talent Management*,

Strategic Alliances, Collaborative Commerce, Borderless Corporation, Performance Budgeting, Digital Transformation. Ці управлінські технології недостатньо використовуються українськими підприємствами через конфлікт з організаційною ієрархією на рівні організаційної структури. Зокрема, дослідження 2017 року показали, що аутсорсинг використовують 57 % підприємств, а збалансовану систему показників (BSC) – 56 % (див. рис. 2.7).

Підприємства, що обирають аналітичну бізнес-стратегію, намагаються зрівноважити зменшення ризику і збільшення прибутку. Їхні рішення підприємницької задачі – це суміш відомих і нових видів продукції та ринків. Їхня стабільна діяльність приносить достатні доходи, аби поступово рухатися в ті сфери чи бізнес-моделі, що вже випробувані підприємствами з новаторською бізнес-стратегією, мінімізуючи ризики. Втрата прибутковості трапляється через запізнення входження на ринок. Інженерна задача на цих підприємствах вирішується через центральну функціональну спеціалізацію і автономні групи, що займаються певними видами продукції. Підприємницька задача вирішується через наслідування змін. Адміністративна задача вирішується через комбінацію управлінських технологій, характерних для підприємств-«захисників», а саме детальний контроль стабільних виробництв, що утворюють ядро бізнесу; то підприємств-«новаторів», тобто укрупнене планування і контроль інновацій. Зростання підприємств, що обрали таку стратегію, відбувається за рахунок чіткого виокремлення стратегічних бізнес-одиниць: стабільна діяльність приносить достатні доходи, щоб рухатися в новаторські царині. Найпоширенішими управлінськими технологіями для вітчизняних підприємств є бенчмаркінг його – використовують 47 % підприємств), реінжиніринг бізнес-процесів – 61 %, стратегічне планування – 89 % (див. рис. 2.7).

Реагувальна стратегія характерна для підприємств із конфліктом технології, структури та стратегії. Це підприємства, які не змогли досягти або утриматися на відповідній захисній, новаторській або аналітичній стратегії і зазвичай підлягають реструктуризації чи ліквідації.

Поклавши за основу результати цих досліджень, можна сформувати пул показників для виявлення рівня адаптивності вітчизняних компаній і порівняння отриманих результатів з опублікованими даними провідних консалтингових компаній і результатами досліджень, представленими у другому розділі цієї роботи.

Рівень адаптивності організації в цьому дослідженні визначається як її здатність переорієнтовувати процеси та структури управління до змін зовнішніх умов господарювання. Структурна адаптивність означає внутрішню здатність підприємства до переходу від ієрархічних організаційних структур з концентрацією повноважень і відповідальності на вищих щаблях ієрархії до мережових моделей, де робота виконується в командах з широким делегуванням повноважень і відповідальності, що посилює роль мотивації співробітників підприємств як ключового чинника адаптації до іншого типу горизонтальних взаємозв'язків, характерних для плоских організаційних структур.

Підтверджується цей теоретичний висновок оприлюдненими результатами опитування понад 10400 керівників компаній і служб з роботи з персоналом у 140 країнах консалтингової компанії Deloitte у 2017 році. Характеристика вибірки була такою: 22 % респондентів представляли великі компанії (понад 10 тис. співробітників), 29 % – середні компанії (1–10 тис. співробітників), 49 % – невеликі підприємства (менше 1 тис. співробітників). [*Новые правила игры в цифровую эпоху*, с. 9]. У контексті теми дослідження цікавим є висновок, згідно з яким компанії як організаційні одиниці відстають від індивідів у процесах адаптації до нових технологій. Бізнес-практика корпоративного планування, організаційна структура, розподіл професійних обов'язків, цілепокладання і методи управління спираються на принципи, за якими будувалися сучасні прогресивні управлінські методики під час першої промислової революції, тож компанії мусять постійно переглядати й оновлювати їх, щоб потрапляти до бі [Новые правила игры в цифровую эпоху, с. 8–9].

Часткове підтвердження цього висновку отримано в перебігу дослідження за методикою структурної адаптивності в компанії, що надає професійні послуги та входить до складу групи компаній *UHY Prostor* – міжнародної мережі бухгалтерських і консалтингових фірм *UHY International* (Лондон, Велика Британія) [Кизенко, Савосюк, 2017].

Запитання анкети для працівників компанії формувалися за такими чинниками мотивації персоналу: прагнення досягнень, самовдосконалення, різноманітність і зміни в роботі, висока заробітна плата, комфортні умови праці, цікава й корисна робота, визнання заслуг.

За результатами опрацювання й аналізу відповідей респондентів було сформовано мотиваційний профіль працівників компанії (рис. 5.5).

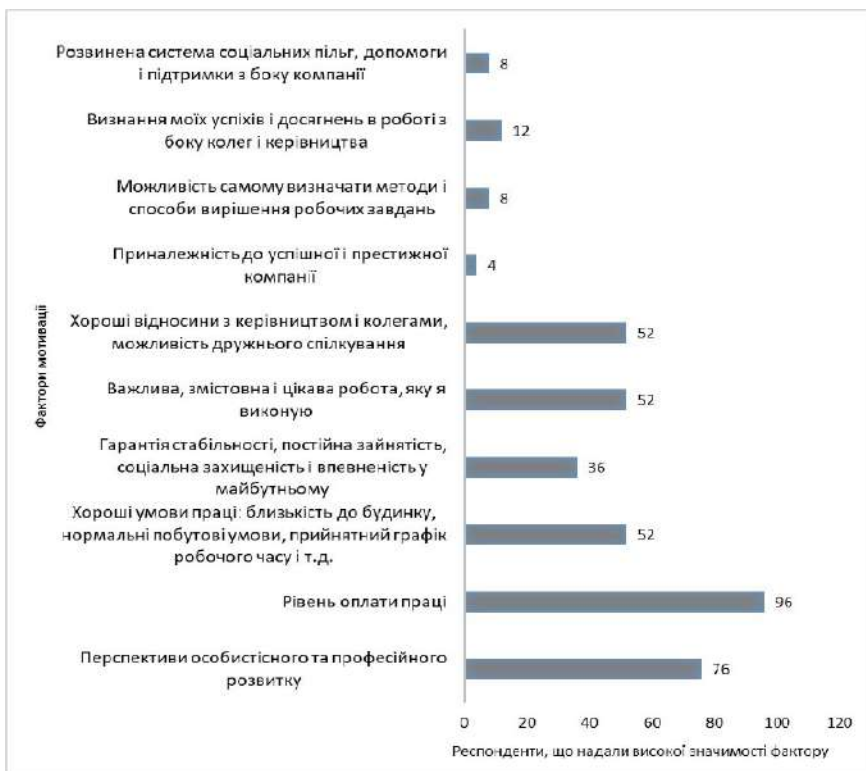


Рис. 5.5. Узагальнений мотиваційний профіль працівників

Дослідження було спрямоване на виявлення розвиненості в компанії низки чинників структурної адаптивності: мотивація команди і окремих спеціалістів прозоро обмінюватися інформацією, мотивація підвищувати власну кваліфікацію і можливості працювати в тимчасових командах, створених під окремі задачі. Тобто перевірялися можливості й готовність застосування елементів *agile* менеджменту і *Scrum* технологій на рівні персоналу. За результатами аналізу мотиваційного профілю компанії можна визначити, що найзначимішими чинниками мотивації для респондентів – співробітників компанії є рівень оплати праці, перспективи особистісного та професійного розвитку, змістовність і зацікавленість у роботі, належні умови праці, добрі відносини в колективі та можливість дружнього спілкування.

Окремо заслуговують на увагу чинники, що виявилися найменш значимими для респондентів. Це належність до успішної й

престижної компанії, можливість самому визначати методи і способи виконання робочих завдань, визнання власних успіхів і досягнень у роботі з боку колег і керівництва. Якщо розглядати ці чинники в контексті структурної адаптивності підприємства, то варто констатувати, що попри прагнення саморозвитку і навчання працівники не зацікавлені розвивати творчий підхід і самостійність у виконанні професійних завдань, що є ключовим при організації роботи мережевих структур. Також недостатньо мотивувальними є чинники, що розвивають здібності «цифрового лідера» – керівника проектних груп з широким набором повноважень і відповідальністю за результат роботи команди.

Відповідно, орієнтуючись на представлені вище загальні тенденції трансформації компаній у цифровій економіці, які залежать від мотивації, доходимо загального висновку. Незважаючи на наявний значний потенціал щодо можливостей у ефективному навчанні працівників, компанія має суттєві обмеження щодо швидкої структурної адаптивності у зв'язку з недостатньо розвиненими лідерськими якостями середньої ланки працівників та незадоволеністю рівнем оплати праці значної частки персоналу, що внаслідок ефективною роботу в плоскій мережевій організаційній структурі та стримуватиме подальший розвиток організації.

Розглядаючи сучасну компанію як систему та застосовуючи до її аналізу загальносистемну закономірність нерівномірного розвитку та неузгодженості темпів виконання функцій елементами системи, можна на теоретичному рівні передбачити, що підприємствам треба шукати ефективні рішення для подолання такої суперечності: за умов цифрової економіки принципи взаємодії між управлінськими підсистемами в періоді функціонування базової бізнес-моделі залишаються, натомість технології змінюють швидкість обміну інформацією, її якість та комп'ютерні технології формування й опрацювання відповідних баз даних. Пришвидшення темпів виконання локальних функцій в окремих підсистемах стає загрозою дезорганізації компанії в цілому через поглиблення розриву темпів виконання функцій між елементами системи.

5.3. ФУНКЦІОНАЛЬНА АДАПТАЦІЯ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ КОМПАНІЇ ЯК ПРИКЛАДНИЙ АСПЕКТ КОНТРОЛІНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Підприємство як складна соціально-економічна система характеризується динамічністю й недетермінованістю. В результаті взаємодії в часі та просторі компонентів його підсистеми управ-

ління виникають зворотні зв'язки, що порушують однозначність логіки причинно-наслідкових зв'язків між подіями, викликають тимчасові затримки в реагуванні системи і навколишнього середовища на певні події та нелінійні взаємозалежності між діями в системі управління та найближчому середовищі [Ярыгин, Коростелев, 2014, с. 198]. Питання динаміки управлінських функцій у функціонуванні та розвитку підприємства також частково висвітлювалися у [Кизенко, 2019а].

Згідно з теорією системної динаміки Д. Форестера, нелінійність поведінки спричиняють зворотні зв'язки в системі, а через її відкритість виникають петлі зворотного зв'язку. В такій системі взаємодія між її компонентами може бути бзначимішою, ніж самі компоненти. Причому чим активніше відкрита система взаємодіє із середовищем, тим більше воно впливає на подальші управлінські рішення. Петлі зворотного зв'язку – це замкнутий ланцюг взаємодії, що пов'язує дії з результатами, які, своєю чергою, стають інформацією, що веде до подальших змін.

Саме цими петлями зворотного зв'язку генеруються процеси зростання і розвитку підприємства у довгостроковому періоді через трансформацію бізнес-моделі та інформаційні лаги – в короткостроковому періоді при прийнятті локальних управлінських рішень у функціональних напрямках діяльності. З метою зменшення впливу інформаційної асиметрії в діяльності менеджерів у системі контролінгу необхідно забезпечити механізм регулювання окремих параметрів компанії.

Причинно-наслідкова лінійність при прийнятті локальних управлінських рішень є одним з недоліків управлінської діяльності в складних системах. Для його часткового подолання потрібно з'ясувати основні причини та параметри нелінійностей, а саме: 1) структуру системи і взаємовплив елементів; 2) запізнення, що відбуваються при передаванні інформації, її опрацювання і прийнятті рішень; 3) наслідки того, що дії виявляються сильнішими (слабшими), ніж це впливає з прийнятої інформації [Ярыгин, Коростелев, 2014, с. 199].

Саме на контрольованому регулюванні параметрів нелінійності системи управління має бути зосереджена система стратегічного контролінгу. Адже відповідно до сучасних концепцій контролінгу мета контролінгової діяльності полягає в забезпеченні своєчасної і достатньої інформації для управління і контролю використання ресурсів, формування інструментів планування і організації виробництва.

У звіті консалтингової компанії Deloitte за 2017 рік [*Організація майбутнього: майбутнє наступило*] констатується настання кризи для організацій зі складними організаційними структурами, розділеними за функціями, які зорієнтовані на отримання максимальної ефективності за рахунок економії на витратах. Водночас дослідження пулу характеристик структурної адаптивності вітчизняних підприємств показало, що майже 80 % компаній різних сфер діяльності зорієнтовані на функціональне управління через застосування стандартних регламентних процедур і реалізацію стратегічних ініціатив через каскадування завдань для функціональних підрозділів (див. рис. 5.2).

Утім дослідження закордонних компаній свідчать, що замість простої економічної ефективності успішні організації повинні бути розраховані на швидкість, гнучкість і адаптивність, щоб конкурувати і перемагати в сьогодинньому глобальному бізнес-середовищі. Бізнес-моделі, ґрунтовані на передбачуваних ланцюжках поставок і технологіях виробництва продукту чи надання послуг, вже не можуть забезпечити тривалу надійність за доби раптових руйнівних змін. Забезпечення адаптивності в сучасних організаціях дедалі частіше відбувається за рахунок переходу від ієрархічних організаційних структур до моделей, де робота виконується в командах. Справді, тільки 14 % керівників вважають, що традиційна організаційна модель – ієрархічні рівні, ґрунтовані на знаннях у певній сфері, – робить їхню організацію високоефективною [*Організація майбутнього: майбутнє наступило*]. Як уже зазначалося вище, провідні компанії прагнуть гнучкішої, зорієнтованої на команди моделі.

Зі збільшенням темпів зростання цифрових технологій виявляється суперечність у структурі та функціях управління лише наростає. За даними згаданого опитування Deloitte, компанії, які вже відчули цю проблему, фіксують зниження значень фінансових показників та показників продуктивності [*Організація майбутнього: майбутнє наступило*]. У результаті необхідноється проектування і перепроєктування системи стратегічного управління (визначення її структури і типу зв'язків між окремими елементами) за критерієм функціональної та структурної адаптивності. Фактично стратегічне управління стає для підприємства безперервним процесом адаптації до змін бізнес-середовища, причому швидкість його динаміки вже може бути порівнювана з деякими операційними процесами, а тенденція цих змін прямує до зростання.

Відповідних змін зазнають і стратегічні пріоритети компаній, котрі прагнуть адекватно реагувати на реалії цифрової економіки,

вибудовуючи свої стратегічні й інвестиційні пріоритети. За даними дослідження CEO Outlook 2017 [2017 Global CEO Outlook] можна констатувати, що зараз від 15 % до 20 % підприємств відчують вплив тенденцій цифрової економіки, формуючи свої стратегічні пріоритети у сферах управління змінами, реалізації руйнівних технологій та активізації процесів виявлення і впровадження інновацій всередині компанії. Близько підприємств загальної вибірки вбачають можливості розвитку бізнесу у посиленні уваги до вимог клієнтів, які наразі розглядаються не як загрози, а як можливості.

Цей факт пояснює інвестування у вивчення клієнтського досвіду та максимально можливу диференціацію продуктової лінійки для задоволення потреб різних клієнтських груп. Зміни стратегічних пріоритетів потребують перегляду принципів структурно-функціональної взаємодії в організацій та розширення партнерських відносин для адаптації бізнес-системи, що на практиці проявляється через розроблення та впровадження успішних стратегій.

Функціональна адаптація компанії означає відмову від практики жорсткої регламентації управлінських процедур і перехід до моделі управління знаннями на засадах довіри як фундаментального ціннісного пріоритету компаній. Довіра має різноманітні прояви: дані потрібно використовувати без порушення конфіденційності та авторського права у взаємовідносинах між співробітниками, партнерами і клієнтами.

Відповідно, у фокус подальшого аналізу потрапляють ті компоненти системи управління підприємством, які підлягають регулюванню внаслідок контролінгової діяльності через об'єкти стратегічного контролінгу. Перш за все до таких компонент відносимо організаційну структуру і культуру компанії, систему показників для оцінювання ефективності діяльності підприємства, інформаційні потоки і канали комунікації, документообіг та управлінські технології, які визначають конфігурацію інформаційної системи підприємства, інформаційні джерела та способи формування баз даних. Виходячи із завдань у цих сферах контролінгової діяльності компаній та зважаючи на бінарні взаємозв'язки, подальшу увагу буде зосереджено на розробленні забезпечувального контролінгового механізму функціональної адаптації компаній.

Відповідно до виокремлених у підрозділі 5.2 об'єктів стратегічного контролінгу, забезпечувальний контролінговий механізм функціональної адаптації спрямований на підтримку взає-

модії таких процесів у системі стратегічного управління: моніторинг і оновлення стратегічних активів, підтримка новаторства, розроблення і постійне оновлення комплексу управлінських технологій, аудит управлінських завдань. Взаємодія цих чотирьох складових формує способи ухвалення стратегічних управлінських рішень в компанії. Взаємодія виявляється перш за все в тому, що підтримка новаторства в організації забезпечує створення стратегічних активів. Їх утримання й ефективне використання відбувається за рахунок управлінських технологій. Своєю чергою, управлінські технології застосовуються через постановку і контроль управлінських завдань, що унаочнено на рис. 5.6.



Рис. 5.6. Контролінговий механізм забезпечення функціональної адаптації стратегічного управління підприємства

Джерело: авторська розробка.

Регулювання взаємодії цих складових у системі стратегічного контролінгу відбувається з огляду на спосіб вирішення підприємницької, інженерної та адміністративної задач, визначених за теорією бізнес-стратегій Р. Майлза і Ч. Сноу, які детально схарактеризовано у попередньому підрозділі. Завдання стратегічного контролінгу полягає в координації та підтриманні балансу щодо витрачання ресурсів компанії для забезпечення конкурентних переваг, новаторства й адміністрування прогностичних процесів.

Рівень функціональної адаптивності стратегічного управління компаній можна, відповідно, визначити на підставі бальної експертної оцінки за пулом характеристик у сфері новаторства, уп-

равління стратегічними активами, ефективності розроблення управлінських технологій, які відображають можливості прикладного використання методик економічного управління та вміння розуміти і виконувати управлінські завдання. У прикладному дослідженні, результати якого будуть представлені далі, доповнимо отримані раніше дані щодо кореляції між управлінськими завданнями і управлінськими технологіями для підприємств різних сфер економічної діяльності згідно із чинним в Україні КВЕД. Загальні відомості й методологія дослідження вітчизняних підприємств подано у другому розділі монографії.

Загальна оцінка економічного становища підприємств за 2017 рік респондентами була визначена так: добре – 55 %, задовільне – 43 %, погане (у тому числі близьке до банкрутства) – 2 %. За сферами економічної діяльності отримано дуже різні показники щодо ідентифікації свого економічного становища. Серед підприємств сфери транспорту, складського господарства, діяльності із забезпечення стравами та напоями, адміністративного та допоміжного обслуговування переважали задовільні оцінки. Підприємства сфери сільського, лісового, рибного господарства та фінансової і страхової діяльності оцінили своє економічне становище у переважній більшості як добре. Підприємства сфер промисловості, торгівлі, інформаційно-комунікаційних послуг і професійної, наукової та технічної діяльності приблизно у рівних частках визначили економічне становище як добре або задовільне. Лише незначна частка підприємств торгівлі ідентифікувала своє фінансове становище як погане. Утім, загалом можна зазначити, що сфера економічної діяльності слабо впливає на успішність підприємств, що могло б опосередковано свідчити про кращий рівень функціональної адаптації.

Проте залежність від рівня інноваційної активності, характерна для основного виду діяльності підприємств, суттєво впливає на показники економічного становища. Серед підприємств, які характеризують своє фінансове становище як добре, лише 4 % зазначили, що працюють у бізнес-середовищі, де виникають принципово нові бізнеси, які створюють нову цінність для споживачів. Близько 50 % підприємств працюють в умовах, коли технологічні зміни чи нові продукти впроваджуються впродовж 5 років. Це досить стабільні умови, які свідчать про те, що переважна більшість підприємств з добрим фінансовим становищем поки не відчули на собі впливу руйнівних технологій. Серед підприємств, які характеризують своє фінансове становище як задовільне, частка підприємств, котрі працюють у високотурбу-

лентному середовищі, де виникають принципово нові бізнеси, збільшується до 17 %. Це означає, що вітчизняні підприємства дедалі гостріше відчуватимуть потребу в ефективній системі стратегічного контролінгу, здатній забезпечити функціональну адаптацію нинішньої системи стратегічного управління.

Вплив турбулентності середовища може бути відчутнішим через інертність ієрархічних структур до адаптації. Адже, як показали попередні дослідження, для вітчизняних підприємств вибірки характерною залишається лінійно-функціональна організаційна структура (близько 80 % підприємств-респондентів); лише майже 20 % підприємств мають матричну, процесну або гібридну організаційну структуру. На відміну від світових тенденцій, котрі свідчать, що компанії прагнуть пласких мережових оргструктур і фіксують деяке зниження фінансових показників і показників продуктивності у зв'язку із впливом цифрової економіки, вітчизняні підприємства поки не відчують значною мірою негативних тенденцій функціональних суперчностей і, відповідно, не фіксують зниження економічних показників.

Для виявлення рівня функціональної адаптивності пропонуємо поєднати в єдиній оцінній моделі пул характеристик щодо важливості цілей, актуальних управлінських завдань, набору управлінських технологій, що застосовуються компаніями, новаторства та визнання стратегічно важливих активів. Важливість цілей, актуальність управлінських завдань і поширеність управлінських технологій визначається за трибальною шкалою на підставі експертних оцінок. Деталі щодо описано представлено у другому розділі монографії. Результати порівняльного аналізу за даними проведеного опитування візуалізуємо у вигляді діаграм і представимо на рис. 5.7–5.10.

За даними розподілу важливості цілей компаній можна визначити, що залежно від інноваційної активності підприємств різняться цілі, які підприємства визначають як найбільш та найменш значущі. Для підприємств, що працюють у середовищі з високим рівнем інноваційної активності, найважливішими є цілі щодо забезпечення стабільної прибутковості та покращення якості продукції, а найменш значущими – щодо оновлення номенклатури продукції і запуску нових видів бізнесу. Для підприємств, які працюють у середовищі, де технологічні нововведення і нові продукти фіксуються щороку, найбільш значущими є завдання із забезпечення стабільної прибутковості і збільшення обсягу продажів, а найменш значущими – запуск нових видів бізнесу і забезпечення конкурентної заробітної плати працівникам. Для підприємств, що

працюють у середовищі низької інноваційної активності, найважливішими визнаються цілі щодо збільшення обсягу продажів та забезпечення стабільної прибутковості, а найменш значущими є цілі щодо запуску нових видів бізнесу і зростання вартості компанії.

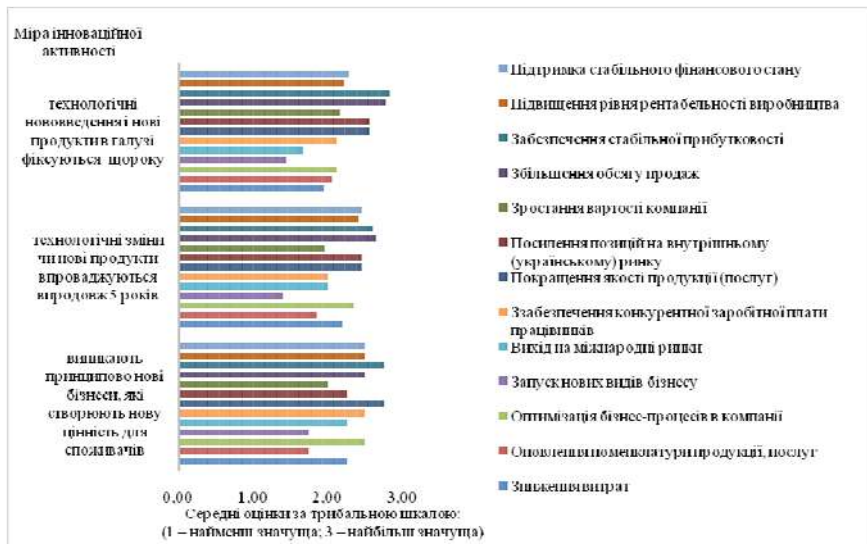


Рис. 5.7. Порівняння важливості цілей компаній залежно від інноваційної активності підприємств

Джерело: авторська розробка.

Загалом можна констатувати, що вітчизняні підприємства обирають захисну, а подеколи, реагуювальну бізнес-стратегії, що свідчить про низьку функціональну адаптивність стратегічного управління. З огляду на характеристику таких підприємств у плані труднощів переходу на плоскі організаційні структури, особливу увагу варто звернути на формування в компаніях контролінгового механізму забезпечення функціональної адаптації стратегічного управління у взаємозв'язку зі структурною адаптацією. Можна констатувати також, що загалом у підприємствах із різними типами інноваційної активності переважають цілі, які традиційно відносилися більшістю науковців до операційних, проте така ситуація за умов цифровізації економічних процесів може бути свідченням практичного підтвердження тенденції до швидких ітерацій в управлінському циклі й необхідності актуалізації стратегічних планів на постійній основі відповідно до змін зовнішньої ситуації.

Для виявлення резервів підвищення функціональної адаптації пропонуємо порівняти пул характеристик, що були відібрані як найбільш значущі за даними опитування і сформовані відповідно до групування підприємств за рівнями їхньої інноваційної активності. Найбільш значущі характеристики функціональної адаптивності підприємств вибірки за сукупністю даних опитування для підприємств високоінноваційного бізнес-середовища, де виникають принципово нові бізнеси, котрі створюють нову цінність для споживачів, представлено на рис. 5.8.

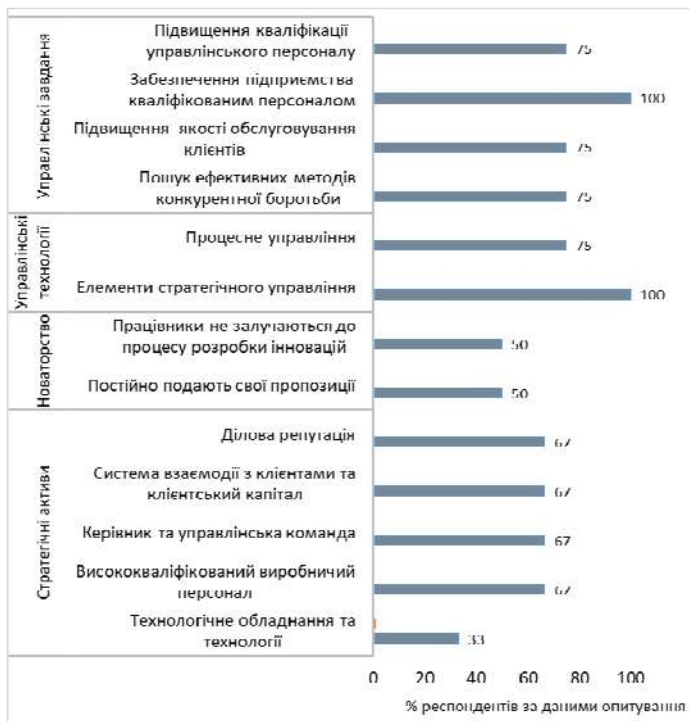


Рис. 5.8. Найбільш значущі характеристики функціональної адаптивності підприємств вибірки високоінноваційного бізнес-середовища

Джерело: авторська розробка.

За результатами порівняльного аналізу означених характеристик можна сформулювати певні узагальнення щодо низької функціональної адаптивності стратегічного управління й необхідності впровадження ефективної контролінгової діяльності як забез-

печувального механізму функціональної адаптивності. Найактуальнішими управлінськими завданнями є забезпечення підприємств кваліфікованим персоналом, причому управлінська ланка також потребує підвищення кваліфікації; пошук ефективних методів конкурентної боротьби та підвищення якості обслуговування клієнтів, проте ці завдання лише частково можна виконати за допомогою означених управлінських технологій. До проблем адаптивності стратегічного управління можна також віднести часткову невідповідність між стратегічними активами, новаторством та управлінськими технологіями. Це свідчить про те, що вирішення означених проблем допоможе компаніям підвищити власну інноваційну активність й ефективно впроваджувати нові види бізнесу.

Для підприємств, які працюють у середовищі низької інноваційної активності, характеристики функціональної адаптивності за зведеними даними подано на рис. 5.9.

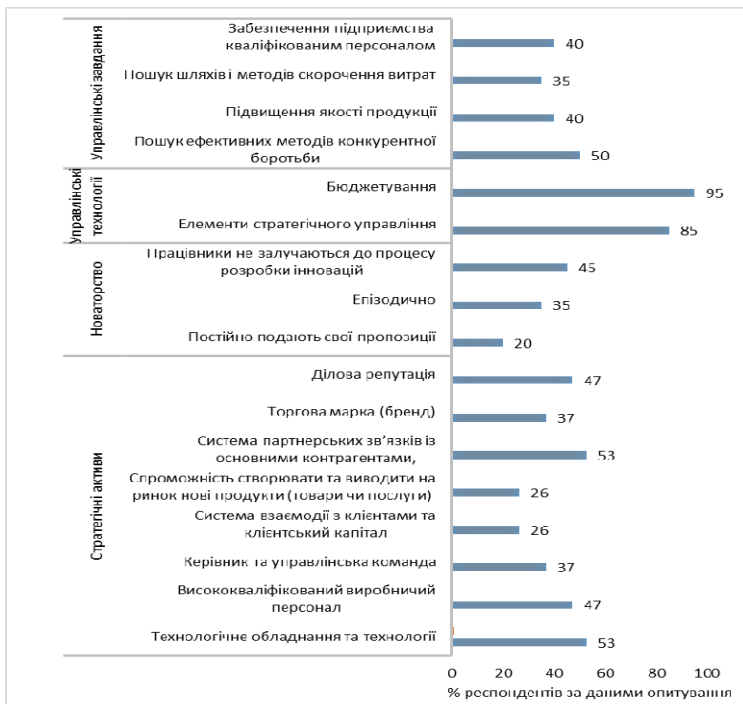


Рис. 5.9. Найбільш значущі характеристики функціональної адаптивності для підприємств низької інноваційної активності

Джерело: авторська розробка.

Для цього типу підприємств теж можна констатувати низьку функціональну адаптивність передусім через інертний процес упровадження сучасних управлінських технологій, здатних підтримувати і розвивати обрані підприємством стратегічні активи, і відмовитися від таких управлінських завдань, як пошук шляхів скорочення витрат. Варто також підвищити рівень новаторства в компанії, що загалом дозволить частково знизити гостроту проблеми щодо зниження витрат. Також негативними є дані стосовно кваліфікації персоналу. З одного боку, висока кваліфікація керівників визнається стратегічним активом, а працівники є рушієм інноваційного процесу, а з іншого — низька кваліфікація управлінського персоналу впливає на успішність розвитку компаній і стримує новаторський пошук. Це говорить про кризу саме висококваліфікованого управлінського персоналу середньої ланки внаслідок нашаровування низької структурної адаптивності компаній.

Для підприємств, які працюють у середовищі, де технологічні нововведення і нові продукти фіксуються щороку, пул характеристик функціональної адаптивності за зведеними даними подано на рис. 5.10.

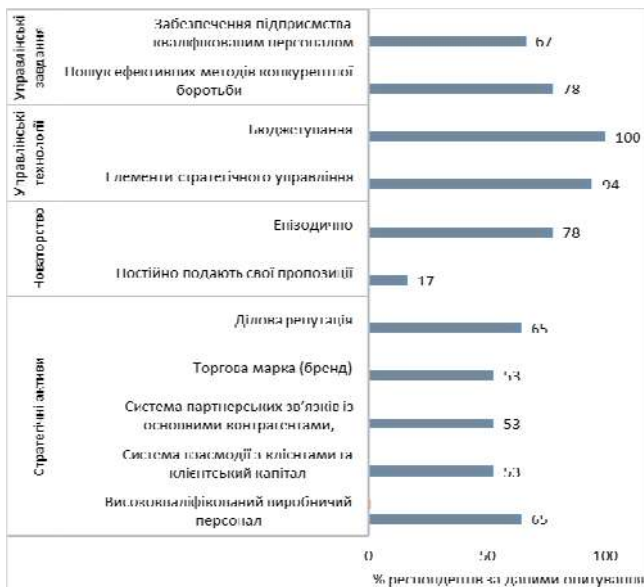


Рис. 5.10. Найбільш значущі характеристики функціональної адаптивності для підприємств, де технологічні нововведення і нові продукти фіксуються щороку

Джерело: авторська розробка.

Для цього типу підприємств недостатня функціональна адаптивність вочевидноється розрив між управлінськими технологіями та стратегічними активами. Недостатнім є рівень новаторства, що не дає змогу підприємствам змінити захисну бізнес-стратегію на новаторську або аналітичну.

Загалом запропонований контролінговий механізм забезпечення функціональної адаптації стратегічного управління підприємства дозволяє через пул характеристик щодо важливості цілей, актуальних управлінських завдань, набору управлінських технологій, застосовуваних компаніями, новаторства та визнання стратегічно важливих активів виявляти резерви підвищення ефективності системи стратегічного контролінгу підприємства, що допоможе підприємству ефективніше розвивати свою бізнес-модель.

Висновки до розділу 5

У цьому розділі розглянуто питання впливу конвергентних технологій на контрольоване регулювання параметрів нелінійності системи управління в системі стратегічного контролінгу на підставі базових положень теорії системної динаміки і теорії систем. Важливим контекстом цього дослідження є формування петель зворотного зв'язку, якими генеруються процеси зростання і розвитку підприємства у довгостроковому періоді через трансформацію бізнес-моделі, та інформаційні лаги – в короткостроковому періоді при прийнятті локальних управлінських рішень у функціональних напрямках діяльності.

З метою зменшення впливу інформаційної асиметрії на діяльність менеджерів у системі стратегічного контролінгу запропоновано виокремити три контури аналізу на взаємовідповідність: контур аналізу комплексу управлінських технологій, що впливають на трансформацію бізнес-моделі компанії, контур аналізу інтерактивного інформаційного середовища та контур аналізу структурної відповідності компанії. Аналітично доведено, що взаємозв'язки між цими контурами свідчать про можливості компанії до швидкої трансформації і саме на їх контролювання має бути спрямована система стратегічного контролінгу.

Проведене дослідження забезпечило низку наукових результатів щодо визначення рівня адаптивності вітчизняних підприємств. Для перевірки робочої гіпотези було розроблено методику визначення рівня адаптивності системи стратегічного управління

компанії в структурному і функціональному аспектах. Автором сформовано пул характеристик компанії для комплексного оцінювання структурної адаптивності компанії і запропоновано контролінговий механізм функціональної адаптивності стратегічного управління.

Проведене емпіричне дослідження вможливило апробацію запропонованої методики і формулювання рекомендацій з підвищення рівня адаптивності вітчизняних підприємств. Резервом пошуку й реалізації ефективних бізнес-стратегій є подолання низької структурної адаптивності стратегічного управління вітчизняних компаній. Перехід до матричної чи мережевої оргструктури забезпечить підвищення функціональної адаптивності управління в загалом, адже робота у групах людей з різним функціональним профілем сприятиме швидкому інформаційному обміну і згладжуватиме розриви в темпах виконання локальних функцій окремими підрозділами. Такий перехід запустить ефективний механізм розподілу відповідальності, що вимагатиме від керівників посилення власних управлінських компетенцій і частково компенсує «інформаційний голод» через відсутність комплексних *BI*-систем, здатних опрацьовувати неструктуровану інформацію, що критично важливо для ефективності стратегічного управління. Подальших наукових розробок потребують питання набуття компаніями здатності бути успішними у цифровій економіці: швидко й успішно змінюватися, самостійно формувати ринкові тенденції, пропонувати споживачам ціннісні пропозиції на основі інновацій, розглядаючи ринкові й технологічні зміни як можливості отримання конкурентних переваг.

ЗАГАЛЬНІ ВИСНОВКИ

Стратегічний контролінг як сфера наукових досліджень набуває нових перспектив розвитку в постіндустріальній економіці. Імпульсами активізації наукових досліджень у цій сфері є нові конкурентні виклики економічного середовища, що характеризуються якісною зміною характеру конкуренції та структури на ринках товарів та послуг, глобальною інтеграцією знанневих ресурсів, розвитком когнітивних систем опрацювання великих даних і пришвидшення цифровізації всіх сфер суспільного життя. Ці нові для компаній умови господарювання посилюють необхідність пошуку та впровадження керівниками економічних організацій ефективних механізмів функціонування підприємств.

Теоретичний аналіз наукових підходів до визначення сутності стратегічного контролінгу засвідчив відсутність єдиного усталеного підходу щодо трактування цього поняття. Від кінця XIX століття науковцями напрацьовано чимало концепцій контролінгу, в межах яких поступово виокремився стратегічний рівень контролінгу, що можна пов'язати з бурхливим розвитком стратегічного менеджменту у другій половині XX століття. Проведене нами дослідження дозволило отримати низку наукових результатів щодо еволюції концепцій контролінгу в контексті різних теорій фірми, що сформувалися в межах парадигм індустріальної та постіндустріальної економіки.

Ретроспективний аналіз досліджень, присвячених розробленню еволюції контролінгової діяльності на підприємстві, дає підстави стверджувати, що нині спостерігається продовження розвитку цієї концепції під впливом зміни економічної парадигми, трансформації управлінських підходів та корпоративної культури сучасних організацій. За результатами вивчення теоретичного матеріалу, в основу подальших досліджень було покладено такі концепції контролінгу як обліково-аналітична, внутрішньофірмової інтеграції, координаційно-навігаційна та стратегічної навігації і бізнес-партнерства менеджера та контролера. Віддаючи належне наявному науковому доробку, отриманому в попередніх дослідженнях, вбачається доцільним удосконалення раніше запропонованих підходів щодо розвитку контролінгу в компаніях через структурований контекст, який складається з ключових динамічних характеристик середовища функціонування підприємств, управлінських завдань та управлінських технологій. Цей контекст поглиблює розуміння причинно-наслідкових зв'язків домінування означених концептуальних підходів у межах окре-

мих часових періодів, що впливали на організацію контролінгової діяльності на підприємствах у контексті виконання базових управлінських завдань та вибору доступних управлінських технологій. Прикладний аспект отриманого наукового результату полягає у виявленні базових принципів роботи з інформацією в системі контролінгу через взаємозв'язок цільового завдання керівників підприємства та управлінських технологій.

Вирішення цього завдання допоможе ефективно здійснювати трансформацію контролінгової діяльності компаній в цифровій економіці, зумовлену парадигмальними зрушеннями постіндустріальної економіки, такими як *NBIC*-конвергенція і, відповідно, якісно новий розвиток інформаційних та когнітивних технологій, посилення ролі суспільних інститутів, що змінює вимоги до стратегічного аналізу інформації про діяльність підприємства. Відповідно, виявлено, що для пояснення перспектив розвитку концепції стратегічного контролінгу неокласична економічна теорія є досить обмеженою, а перспективи вбачаються в подальшому використанні неоінституціональної економічної теорії.

Зважаючи на експоненціальний технологічний тренд у постіндустріальній економіці, контролінгова діяльність компаній дедалі більше зосереджуватиметься навколо виконання стратегічних завдань. Рутинні процеси реєстрації й аналізу інформації за стандартними звітами, характерні для операційного рівня контролінгової діяльності, дедалі активніше автоматизуватимуться за технологією *RPA (Robotic Process Automation)*.

Аналізуючи коло управлінських завдань контролера за критерієм базової функції контролінгу в компанії (системної координації управління, забезпечення управління, внутрішнього управлінського консультування) ми дійшли висновку про доцільність розроблення концепції контролінгу як стратегічної трансформації. Ґрунтуючись на визначенні базової функції контролінгу як внутрішнього управлінського консультування, було запропоновано розглядати контролінг через взаємодію процесів розроблення, адаптації, поєднання й актуалізації комплексу управлінських технологій, що їх використовує компанія. Ці процеси пов'язані із розумінням системних взаємозв'язків у компаніях при визначенні методів збирання, реєстрації та аналізу інформації, аналітичному оцінюванні взаємовідповідності організаційної культури і структури компанії етапу її розвитку, аналізі практики розроблення ціннісних пропозицій для клієнтів та трансформації бізнес-моделі компанії. Відповідно, ефективність поєднання управлінських технологій було визначено як об'єкт стратегічного контролінгу.

У результаті вивчення сутності управлінських технологій можна сформулювати висновок про те, що вся діяльність компанії складається із взаємов'язаних технологій виробничого та управлінського характеру, а в результаті їх практичного використання виникають відповідні інформаційні простори, котрі можна ідентифікувати за функціональними сферами діяльності компанії, такими як виробництво, логістика, збут, облік і фінанси, розвиток персоналу, маркетинг тощо. Відповідно, в межах контролінгової діяльності доцільно розглядати ефективність комплексу управлінських технологій за функціональними сферами діяльності компанії з огляду на стратегічну перспективу розвитку бізнесу і тенденції конвергенції цих інформаційних просторів у межах підприємств під впливом процесів автоматизації роботи з інформацією в компаніях. Таким чином, ключова функція стратегічного контролінгу полягає в ефективній інтеграції управлінських технологій на метарівні для роботи з конвергентними функціональними інформаційними просторами компанії.

Розглядаючи загальні принципи інтегрування контролінгової діяльності в управління підприємством, було виявлено та надано характеристику типовим теоретичним моделям інформаційного забезпечення стратегічної складової управління підприємством через систему контролінгу: концепції, зорієнтованої на систему обліку; концепції, зорієнтованої на інформаційну систему; концепції, зорієнтованої на систему управління. Такий підхід дає змогу зосередити увагу на менш методологічно розвинених аспектах стратегічного контролінгу, якими є моніторинг успішності реалізації стратегії через аналіз результативності стратегічних заходів та оцінювання досягнення обраних цілей розвитку компанії.

Застосування методологічного апарату системного аналізу допомагало сформувати конфігураційний спектр розгляду системи контролінгу у функціональному, організаційному та процесному аспектах (проекціях). Такий підхід дозволяє на якісно новому інтеграційному рівні розглядати розмежування функцій і відповідальності в межах контролінгової та управлінської діяльності в компанії. За такого підходу можна уникнути дублювання функцій між співробітниками, які працюють в конвергентному інформаційному середовищі організації, ефективно визначати доцільність автоматизації окремих процесів та проводити моніторинг актуальності комплексу управлінських технологій.

Вивчення різних наукових праць дало підстави для висновку, що в переважній більшості досліджень детально розглядаються функціональний та організаційний аспекти системи стратегічного

контролінгу. Великою мірою це можна пов'язати з неабияким поширенням у розвинених країнах практичної реалізації реєстраційної та обліково-аналітичної концепцій контролінгової діяльності. Системне дослідження цих аспектів контролінгової діяльності показало, що за сучасних умов ведення бізнесу і широкої декомпозиції управлінських функцій важко однозначно конкретизувати функціональне навантаження системи стратегічного контролінгу через декомпозицію функціональних обов'язків контролерів та менеджерів підприємства. Проте багатьма науковцями, зараз зазначається активна переорієнтація контролінгової діяльності з операційно-облікових процесів на стратегічні.

Розвиваючи концепцію стратегічного контролінгу як стратегічної трансформації компанії, було запропоновано розглядати відповідну систему в проєкціях функцій, структури та процесу. Функціональний аспект системи забезпечує проєктування та підтримання в актуальному стані взаємопов'язаних управлінських технологій планування, обліку і контролю. Структурно-організаційний аспект системи стратегічного контролінгу вможливорює виконання функцій стратегічного управління працівниками підприємства. Процесний аспект забезпечує аудит доцільності поєднання та виконання управлінських технологій стратегічного планування і контролю в єдиному стратегічному процесі. Узагальнення результатів цих досліджень дало змогу розробити матрицю системного проєктування комплексу управлінських технологій підприємства через систему стратегічного контролінгу у функціональному, структурно-організаційному і процесному аспектах.

За підсумками розгляду питання про взаємовідповідність між об'єктами та інструментами стратегічного управління та маркерами ефективності бізнесу в системі стратегічного контролінгу було запропоновано матрицю порівняльного аналізу компліментарності інструментарію стратегічного управління компанією при формуванні її інформаційного середовища з урахуванням особливостей операційного потоку і бізнес-моделі.

В осмисленні системної інтеграції управлінських процесів на інтелектуальній платформі стратегічного контролінгу економічна наука і практика пройшли тривалий шлях. З огляду на нові вимоги до розроблення інноваційних стратегій фінансові показники стають дедалі менш інформативними, тому спостерігається тенденція до скорочення контрольних показників у системі управлінського обліку та впровадження елементів когнітивних технологій і активного практичного використання бізнес-аналітики.

За результатами вивчення практики формування системи стратегічного контролінгу на вітчизняних підприємствах можна констатувати прояв сили впливу закону найменших на результативність бізнесу, що проявляється в загальній тенденції відставання швидкості змін облікової системи від швидкості трансформації операційної системи, в межах якої реалізуються стратегічні заходи. На більшості підприємств таких базових напрямів економічної діяльності як сільське господарство, промисловість і торгівля досі застосовується система контролінгу на основі реєстраційно-облікової концепції. За результатами анкетування вибірки вітчизняних підприємств з'ясовано, що найчастіше використовуються такі управлінські технології як елементи стратегічного управління і бюджетування. Вони набрали найвищі середні оцінки серед підприємств-респондентів у розрізі окремих видів економічної діяльності. Відповідно, стратегія підприємств зосереджена переважно на економії витрат, а управлінські завдання сконцентровані на пошуку шляхів досягнення середнього рівня прибутковості й ліквідності компаній.

Конвергенція когнітивних й інформаційних технологій здатна забезпечити додаткову аналітику для стратегічного управління, але означені технології опрацювання інформації залишаються капіталомісткими, що не сприяє повсюдному поширенню їх у практиці ведення контролінгової діяльності на вітчизняних підприємствах. Утім, слід зазначити, що процес поступового заміщення системи розгалуженого управлінського обліку конвергентним інформаційним простором різних функціональних сфер діяльності підприємства відбувається за рахунок дедалі ширшого використання хмарних сервісів. Це сприятиме формуванню в компаніях систем стратегічного контролінгу навколо інформаційного ядра бізнесу, що зараз спостерігається в організаціях сфер транспорту і складського господарства, телекомунікації, діяльності з надання професійних послуг, наукової та науково-технічної діяльності, фінансової та страхової діяльності.

Оскільки управлінська технологія бюджетування застосовується в практичній діяльності переважної більшості підприємств, вважаємо доцільним при розгляді інструментального забезпечення стратегічного контролінгу детально проаналізувати її можливості щодо економічного моделювання компанії через структуру фінансово-економічної інформації та визначення ключових індикаторів ефективності бізнес-процесів поточної бізнес-моделі компанії. Технологію бюджетування проаналізовано на основі системного підходу у функціональному, структурному та проце-

сному аспектах, що дозволило врахувати системні взаємозв'язки між окремими її елементами та розглядати бюджетування як базу економічного моделювання внутрішнього бізнес-середовища компанії в системі стратегічного контролінгу. Такий підхід передбачає зміщення акцентів зі структурного аспекту системи бюджетування (який нині є первинним при її розробленні) на функціональний і процесний, що кардинально змінює архітектоніку та базові принципи структуризації інформації в системі бюджетування на підприємствах.

Декомпозиція індикаторів стратегічного контролінгу на основі фінансової структури підприємства в системі бюджетування дає змогу підвищити ефективність прийняття управлінських рішень. Грунтуючись на тому, що бізнес-модель підприємства визначає точку розмежування трансакційних і трансформаційних витрат економічної організації, вважаємо за доцільне здійснювати розмежування цих витрат у системі бюджетування з метою забезпечення інформаційного базису для пошуку управлінських інновацій через трансформацію наявних ланцюжків поставок.

Стратегічний бюджет може, таким чином, стати частиною бізнес-моделювання і відображати трансформаційні й трансакційні витрати підприємства за основними блоками бізнес-моделі: споживчі сегменти, ціннісна пропозиція, канали збуту, взаємовідносини з клієнтами, потоки надходження доходів, ключові ресурси, ключові види діяльності, ключові партнери. Цей підхід допоможе повніше переорієнтувати систему бюджетування на інформаційне забезпечення прогностичних функцій.

Реконфігурація бюджетування як економічної моделі бізнесу в цифровій економіці передусім пов'язана із необхідністю врахування соціокультурних чинників управління організацією при розробленні стратегічних ініціатив для розвитку компанії. Сутність економічної моделі бізнесу полягає в комплексному відтворенні спрощених залежностей між економічними показниками підприємства, які відображають ключові елементи бізнес-моделі (поточної чи прогностичної). Прикладом найпростішої економічної моделі на підприємстві може слугувати бюджет компанії, проте актуальним завданням є імплементація в бюджетний процес механізмів комунікації та прийняття рішень в організації, які визнаються особливостями управлінської культури компанії.

Викладене наголошує необхідність проведення аналізу типології підприємств в аспекті впливу організаційної культури компанії на прийняття управлінських рішень, що забезпечуються інформацією в системі бюджетування через її структурний аспект і

має відтворюватися при формуванні інформаційного ядра бізнесу. Ми звертаємо особливу увагу на актуальність виявлення впливу та взаємозв'язку між соціокультурними чинниками управління підприємством та базовими елементами його системи бюджетування як одного із ключових чинників розвитку системи стратегічного контролінгу в найближчій перспективі.

Економічне управління на сучасному підприємстві першою чергою спрямоване на інтеграцію різновекторних цілей діяльності організації та окремих її працівників в економічному та соціальному оточенні підприємства. Ключові завдання економічного управління, на яких сфокусована система стратегічного контролінгу, полягають в розробленні методик моніторингу зон стратегічного контролю. Власні спостереження і спеціальні дослідження показали, що відповідні методики моніторингу можна розробляти на основі декомпозиції підсистеми контролю за функціональними інформаційними просторами в системі стратегічного контролінгу. Такий підхід забезпечує крос-функціональну взаємодію менеджерів і розроблення відповідних технологій реєстрації й аналізу інформації, створюючи інтерактивне середовище стратегічного контролінгу.

Заслугує на увагу аналіз можливостей розвитку системи економічного управління сучасної компанії через структурування засобів економічної бізнес-аналітики. У дослідженні запропоновано виокремлювати такі рівні розвитку системи економічного управління організації: готовність облікової системи, готовність інформаційної системи, готовність системи бізнес-аналітики та готовність системи управління. Акцентуючи увагу саме на таких рівнях розвитку системи економічного управління, ми виходили з того, що підвалини формування системи економічного управління спочатку закладаються в різних підсистемах підприємства, базовою серед яких є система виробничого та бухгалтерського обліку, доповнена системою обліку у функціональних сферах маркетингу і логістики; відповідно, розвиток системи економічного управління зумовлений готовністю її системи обліку, інформаційних систем, системи бізнес-аналітики та системи прийняття управлінських рішень до комплексного використання сучасних технологій управління на основі *KPI (Key Performance Indicators)*.

У результаті проведеного дослідження ми визначили найважливіші критерії розроблення *KPI* в системі стратегічного контролінгу, на підставі яких доцільно здійснювати економічне управління. Сутність запропонованих критеріїв така: 1) склад показників має бути інтегрований в усі управлінські процеси від

визначення цілей і планування до оцінювання результатів діяльності; 2) для кожного рівня прийняття рішень має бути сформовано не більше 10 показників; 3) набір показників має характеризувати основні чинники, що впливають на вартість бізнесу; 4) сукупність показників має відображати взаємозв'язок між стратегією підприємства, операційними цілями в короткостроковому періоді і досягнутими результатами діяльності підприємства.

Комплекс *KPI* формує інформаційно-аналітичне підґрунтя економічної оцінки результативності стратегії компанії. Для обґрунтування включення *KPI* до системи моніторингу бізнесу в нашому дослідженні було застосовано такі ключові ознаки бізнес-системи, як тип структури виробничого (операційного) потоку (*Process Flow Structure*), величина підприємства та дискретність чи неперервність операційного циклу. Ці ключові ознаки є універсальними і можуть застосовуватися для різних типів підприємств. За теоретико-методичне підґрунтя формування комплексу показників для конкретного типу підприємств було обрано систему збалансованих показників (*Balanced Scorecard*).

Дослідження питань технологічної сингулярності на основі *NBIC*-конвергенції (взаємопроникнення нано-, біо-, інформаційних та когнітивних технологій) допомагає глибше зрозуміти базові засади формування конвергентного інформаційного середовища в системі стратегічного контролінгу. У результаті перманентного розроблення інновацій у сфері інформаційно-когнітивних технологій у розпорядженні компаній з'являються можливості постійного удосконалення управлінських технологій, поступово автоматизуючи ті елементи, які традиційно вимагали використання людського інтелекту. З метою аналізу управлінських технологій на взаємовідповідність у системі стратегічного контролінгу запропоновано виокремлювати три контури аналітики: аналіз комплексу управлінських технологій, що впливають на трансформацію бізнес-моделі компанії; аналіз інтерактивного інформаційного середовища; аналіз структурної відповідності компанії. Логіка виокремлення цих аналітичних контурів така: на першому етапі виявляються управлінські технології, що впливають на параметри трансформації бізнес-моделі компанії через ключові контрольні індикатори, маркери або метрики. На другому етапі аналізуються можливості інтерактивного інформаційного середовища компанії забезпечити методичний та інформаційний компоненти управлінських технологій, які включають вибір способу та інструментів автоматизованого опрацювання інформації та аналітичних процедур її оцінювання. На третьому етапі

аналізується підтримка відповідних нововведень на рівні організаційної структури і культури підприємства. Аналітично доведено, що чітка взаємодія контролерів та керівників компаній у межах цих контурів свідчить про можливість швидкої трансформації організацій.

Основою розроблення методичних підходи до виокремлення об'єктів стратегічного контролінгу компанії в контексті її структурної адаптивності є взаємозв'язок між об'єктами стратегічного контролінгу і рамкою управлінського ядра бізнесу. Структурна адаптивність означає можливість відновлення на рівні підприємства бінарних взаємозв'язків між компонентами управлінського ядра бізнесу (тип управління, методи економічного управління, способи формування баз даних, доступність інформаційних технологій машинного оброблення даних) за наявності змін принаймні в одному із виокремлених об'єктів стратегічного контролінгу (організаційна культура і структура компанії, система *KPI*, конфігурація інформаційної системи).

У процесі теоретичного дослідження функціональної адаптації системи стратегічного управління компанії за умов цифровізації економічних процесів було отримано низку результатів щодо визначення рівня адаптивності вітчизняних підприємств у структурному й функціональному аспектах. З цією метою сформовано пул характеристик компанії для комплексного оцінювання структурної адаптивності компанії й запропоновано контролінговий механізм функціональної адаптивності стратегічного управління.

Проведене емпіричне дослідження вможливило апробацію запропонованої методики і формулювання рекомендацій стосовно підвищення рівня адаптивності вітчизняних підприємств на підставі порівняльного аналізу найзначущих характеристик функціональної адаптивності компаній, що працюють у високоінноваційному бізнес-середовищі та в середовищі низької інноваційної активності. Безперечно, питання набуття компаніями здатності бути успішними в цифровій економіці потребують подальших наукових розробок. У фокусі системи стратегічного контролінгу перебувають проблеми швидкої й успішної адаптації до змін зовнішнього середовища, самостійного формування ринкових тенденцій на підставі бізнес-аналітики, розроблення для споживачів ціннісних пропозицій на засадах управлінських і технологічних інновацій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

Аакер, Д. (2002). *Стратегическое рыночное управление: пер. с англ.* (Ю. Н. Каптуревский, ред.). Санкт-Петербург: Питер.

Адизес, И. К. (2006). *Как преодолеть кризисы менеджмента. Диагностика и решение управленческих проблем.* Санкт-Петербург: Стокгольмская школа экономики.

Адизес, И. К. (2008). *Управление жизненным циклом корпорации: пер. с англ.* (В. Кузин, пер.; А. Г. Сеферян, науч. ред.). Санкт-Петербург: Питер.

Айвазян, С. А., Балкинд, О. Я., Баснина, Т. Д. и др. (1998). *Стратегии бизнеса: Аналитический справочник.* (Г. Б. Клейнер, ред.). Москва: Консэко. Получено из <http://kleiner.ru/wp-content/uploads/2014/10/str-biz.pdf>

Альошин, С. Ю. (2014). Концептуальні основи управління інноваційним розвитком промислового підприємства на засадах контролінгу. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія «Економічні науки»*, 2, 114–119. Отримано з http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpusk_2014_2_18

Андрусенко, Т. (2005). Современный анализ данных: общие вопросы. ВІ. *Корпоративные системы*, 2. Отримано з <http://www.management.com.ua/>

Ансофф, И. (2009). *Стратегический менеджмент: пер. с англ.* (О. Литун, пер.; А. Н. Петров, науч. ред.). Санкт-Петербург: Питер.

Асэль, Г. (1999). *Маркетинг: принципы и стратегия.* Москва: Инфра-М.

Аузан, А. А. (2014). *Экономика всего. Как институты определяют нашу жизнь.* Москва: Манн, Иванов и Фербер.

Аузан, А. А. (Ред.), (2005). *Институциональная экономика.* Москва: Инфра-М.

Базалієва, Л. В. (2009). *Науково-теоретичні та методичні основи управління трансакційними витратами підприємства.* Харків: Вид-во ХНЕУ.

Балабанова, Л. В., Гасило, О. О. (2006). *Маркетинговий контролінг: теорія та методологія.* Донецьк: Донецький державний університет економіки і торгівлі ім. М. Тугана-Барановського.

Бир, С. (2011) *Кибернетика и менеджмент: пер. англ.* (В. Алтаев, пер.). Москва: КомКнига.

Богатин, Ю. В., Швандар, В. А. (2001). *Экономическое управление бизнесом.* Москва: Юнити-Дана.

Богданов, А. А. (1989). *Тектология. Всеобщая организационная наука* (Кн. 1, Л. И. Абалкин, отв. ред.). Москва: Экономика.

Бранденбургер, А., Нейлбафф, Б. (2012). *Конкурентное сотрудничество в бизнесе*. Москва: Кейс.

Брікхем, Є. (1997). *Основи фінансового менеджменту: пер. з англ.* Київ: Молодь.

Бутинець, Ф. Ф., Чижевська, Л. В., Герасимчук, Н. В. (2000). *Бухгалтерський управлінський облік*. Житомир: ЖІТІ ПП «Рута».

Ван Хорн, Дж. К., Вахович, Дж. М. (2006). *Основы финансового менеджмента*. Москва: Вильямс.

Верба, В. А. (2014а). Еволюція управлінських технологій як віддзеркалення проблематики та завдань розвитку підприємств. *Стратегія економічного розвитку України*, 34, 148–156. Отримано з http://nbuv.gov.ua/UJRN/seru_2014_34_28.

Верба, В.А. (2014b). Дослідження стану та тенденції розвитку українських підприємств. Аналітичний звіт. Отримано з http://kneu.edu.ua/userfiles/project_1314/DoslD196dzhennya_suchasnogo_s_tanu_ta_tendencD196D197_rozvi%ku_ukraD197nskih_pD196dpriD194msiv_2014-15.pdf

Верба, В. А., Гребешкова, О. М. (2010). Аналітична оцінка управлінських технологій розвитку українських підприємств. *Актуальні проблеми економіки*, 5, 52–59.

Верба, В. А., Кизенко, О. О. (2017). Інноваційний бізнес-дизайн: як цифрові технології змінюють компанії. В О. В. Прокопенко, В. Ю. Школа, В. О. Щербаченко (Ред.), *Управління інноваційною складовою економічної безпеки у 4-х томах*. Т. 2. Науково-практичні засади формування інноваційних компонентів забезпечення науково-технологічної та виробничої безпеки економічної системи (с. 151–167). Суми: ТОВ «Територія».

Виханский, О. С. (1998). *Стратегическое управление*. Москва: Гардарики.

Виханский, О. С., Наумов А. И. (1996). *Менеджмент: человек, стратегия, организация, процесс* (2-е изд.). Москва: Гардарики.

Внутских, А. Ю., Железняк, В. Н. (2013). *Концепции конвергентных технологий и искусственного интеллекта: философские альтернативы*. Отримано з <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsii-konvergentyh-tehnologiy-i-iskusstvennogo-intellekta-filosofskie-alternativy>

Гарисон, Р., Норин, Э., Брюер, П. (2011). *Управленческий учет*. Киев: Companion Group.

Голов, С. Ф. (2006). *Управлінський облік* (3-тє вид.). Київ: Лібра.

Горохов, В. Г. (1982). *Методологический анализ системотехники*. Москва: Радио и связь.

Гребешкова, Е., Гребешков, А., Кизенко, Е. (2016). Применение ВТ-технологий при разработке стратегии развития бизнеса. *5th International Conference Application of New Technologies in Management and Economy* (Belgrade, Serbia. 21–23 April 2016) (p. 409–419). Belgrade: University «Union – Nikola Tesla», Faculty of Strategic and Operational Management, Faculty of Business Studies and La.

Гребешкова, О. М., Кизенко, О. О. (2010а). Застосування контролінгу в стратегічному процесі підприємства. *Тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції «Управління інноваційним процесом в Україні: проблеми, перспективи, ризики»* (20–21 травня 2010 р.) (с. 97–98). Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».

Гребешкова, О., Кизенко, О. (2010b). Стратегічний контролінг в системі управління підприємством. Проблеми економіки та управління. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*, 683, 205–209.

Гребешкова, О. М., Кизенко, О. О. (2012). Результативність стратегії підприємства: способи та проблеми виміру. *Стратегічні імперативи сучасного менеджменту. Збірник матеріалів. Міжнародна науково-практична конференція до 20-річчя кафедри менеджменту* (Київ, 2–3 лютого 2012 р.) (с. 41–43). Київ: Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана.

Гребешкова, О. М., Кизенко, О. О. (2016). Формування системи контролю за КРІ в організаціях маркетингового типу. *Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки*. Вип. 11 (с. 131–136). Кам'янець-Подільський: Медобори–2006.

Громова, Н. М., Громова, Н. И. (2006). *Основы экономического прогнозирования*. Москва: Академия Естествознания. Получено из <http://www.rae.ru/monographs/10>

Гудзь, О. Є., Прокопенко, Н. С. (2018). Трансформація парадигми управління підприємств на основі інформаційно-комунікаційних технологій. *Науковий вісник Поліся*, 2 (14), ч. 2, 16–24.

Гурков, И. Б. (2007). Интегрированная метрика стратегического процесса – попытка теоретического синтеза и эмпирической апробации. *Российский журнал менеджмента*, т. 5, 2, 3–28. Получено из <https://cyberleninka.ru/article/n/integrirovannaya-metrika-strategicheskogo-protssessa-popytka-teoreticheskogo-sinteza-i-empiricheskoy-aprobatsii>

Дайле, А. (2001). *Практика контроллинга: пер. с нем.* Москва: Финансы и статистика.

Данилочкина С.В., Данилочкина Н.Г. (2001) *Контроллинг как инструмент управления предприятием*. Москва: Аудит, ЮНИТИ

Денисов, А. Ю., Жданов, С. А. (2002). *Экономическое управление предприятием и корпорацией*. Москва: Дело и Сервис.

Державний стандарт України ДСТУ 2938-94 «Системи оброблення інформації. Основні поняття, терміни і визначення».

Дикань, В. Л., Зубенко, В. О., Маковоз, О. В. та ін. (2013). *Стратегічне управління*. Київ: Центр учбової літератури.

Дойль, П. (2001). *Маркетинг, ориентированный на стоимость*. Санкт-Петербург: Питер.

Друри, К. (2002). *Управленческий и производственный учет: пер. с англ.* Москва: Юнити-Дана.

Дубровский, Д. И. (Ред.), (2013). *Глобальное будущее 2045. Конвергентные технологии (НБИКС) и трансгуманистическая эволюция*.

Москва: ООО «Издательство МБА». Отримано з http://www.2045.ru/scientific_council/31498.html

Дуднева, Ю. Е., Кір'ян, О. І. (2018). Сучасний інструментарій стратегічного контролінгу в управлінні промисловими підприємствами. *Економіка та право*, 1 (49), 136–142.

Дьолог, Т. І. (2013). Процес стратегічного планування на підприємствах у сучасних умовах господарювання. *Формування ринкових відносин в Україні. Збірник наукових праць*, 2, 99–102.

«За облаками»: над чем Oracle будет работать дальше. (2017). *Channel for it*. 9 ноября. Получено из <http://channel4it.com/publications/Za-oblakami-nad-chem-IT-gigant-Oracle-budet-rabotat-dalshe-28406.html>

Ефимов, В. В. (2009). *Экономическое управление организацией*. Ульяновск: Ульяновский государственный технический университет.

Ефремов, В. С. (2001). *Стратегическое планирование в бизнес-системах*. Москва: Финпрес.

Ефремов, М. Ф., Ефремов, В. М., Ефремов, Ю. М. (2017). Проблеми і вимоги до АСУ автотранспортного підприємства. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Технічні науки»*, 2 (80), 135–138.

Ивашкевич, В. Б. (2016). *Проблемы теории управленческого учета и контроллинга. Международный бухгалтерский учет*, 14, 32–46. Получено из <https://cyberleninka.ru/article/v/problemy-teorii-upravlencheskogo-ucheta-i-kontrollinga-1> (дата звернення 30.01.2019).

Кальницький, Е. А. (2014). Конвергенція як ключова тенденція розвитку цифрового суспільства. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія: Філософія. Філософські перипетії*, 1116 (50), 85–89. Отримано з http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhIFLO_2014_1116_50_14

Капелюшников, Р. И. (1994). Категория транзакционных издержек. Получено из http://www.libertarium.ru/l_libsb3_1-2

Каплан, Р., Нортон, Д. (2004). *Сбалансированная система показателей*. Москва: ЗАО «Олимп-Бизнес».

Каплан, Р. С., Нортон, Д. П. (2003). *Организация, ориентированная на стратегию: пер. с англ.* Москва: ЗАО «Олимп-Бизнес».

Карминский, А. М., Оленев, Н. И., Примаков, А. Г., Фалько, С. Г. (2002). *Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организации* (2-е изд.). Москва: Финансы и статистика.

Карпов, А. Е. (2003). *Бюджетирование как инструмент управления*. Кн. 1. Серия «100 % практического бюджетирования». Москва: Результат и качество.

Кизенко, О. О. (2008а). Впровадження системи бюджетування в інформаційне середовище управлінського обліку підприємства. *Економічний простір. Збірник наукових праць*. № 11 (с. 185–191). Дніпропетровськ: ПДАБА.

Кизенко, О. О. (2008b). Економічне управління підприємством на основі мультипроектного менеджменту. *Формування ринкової економіки. Збірник наукових праць. Спецвипуск «Економіка підприємства: теорія і практика»*. Ч. 1 (с. 275–281). Київ: КНЕУ.

Кизенко, О. О. (2008с). Проблеми автоматизації бюджетування на вітчизняних підприємствах. *Управленческий учет & Бюджетирование*, 12, декабрь, 48–51.

Кизенко, О. О. (2008d). Система бюджетування підприємства у процесному, функціональному та структурно-ієрархічному аспектах. *Економіка підприємства: теорія та практика*. Збірник матеріалів II Міжнародної науково-практичної конференції (с. 143–145). Київ: КНЕУ.

Кизенко, О. О. (2009a). Бюджетування на малому підприємстві. *Управленческий учет & Бюджетирование*, 1–2 январь-февраль, 100–103. 2015. – С. 374–379.

Кизенко, О. О. (2009b). Варіативність виділення об'єктів бюджетування при проектуванні фінансової структури підприємства. *Формування ринкової економіки. Збірник наукових праць*. Вип. 21 (с. 433–437). Київ: КНЕУ.

Кизенко, О. О. (2009с). Ефективність маркетингової діяльності підприємства: методичні підходи до структуризації та аналізу маркетингової інформації. *Стратегія розвитку України (економіка, соціологія, право). Науковий журнал*. Вип. 1–2 (с. 411–415). Київ: НАУ.

Кизенко, О. О. (2013a). Бюджетне управління підприємством: проблеми застосування системного підходу. *Стратегія економічного розвитку України. Збірник наукових праць*. Вип. 32 (с. 204–209). Київ: КНЕУ.

Кизенко, О. О. (2013b). Система контролю на підприємстві: ідентифікація специфічних вимог і індикаторів для формування бази даних стратегічного планування, в А. П. Наливайко, Т. І. Решетняк, Н. М. Євдокимова та ін. (А. П. Наливайко, ред.), *Стратегія підприємства: адаптація організацій до впливу світових суспільно-економічних процесів* (с. 344–353). Київ: КНЕУ.

Кизенко, О. О. (2014). Навіщо дорослим грати в ігри, або 5 причин недовісти системи бюджетування. *Тренінгові технології в освіті та бізнесі: досвід і перспективи застосування*. Збірник матеріалів II Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (18–21 лютого 2014 р.) (с. 52–55). Київ: КНЕУ.

Кизенко, О. О. (2015a). Ключові індикатори економічної ефективності ресторану: стратегічний контекст. *Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Збірник наукових праць. Серія «Економічні науки»*. Вип. 10 (с. 374–379). Кам'янець-Подільський: ФОП Сисин Я. І.

Кизенко, О. О. (2015b). Проблеми трансформації системи бюджетування під впливом організаційної культури підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету. Збірник наукових праць*.

Вип. 2, т. 2 (с. 273–277). Хмельницький: Хмельницький національний університет.

Кизенко, О. О. (2016a). П'ять інструментів управління, що змінили економіку підприємства. *Економіка підприємства: теорія і практика. Збірник матеріалів VI Міжнародної науково-практичної конференції* (13 жовтня 2016 р.) (с. 138–140). Київ: КНЕУ, 2016.

Кизенко, О. О. (2016b). Трансформація економічної функції на підприємстві: багатовекторність та конвергенція. *Економіка підприємства: сучасні проблеми теорії та практики. Матеріали п'ятої міжнародної науково-практичної конференції* (15–16 вересня 2016 р.) (с. 280–281). Одеса, Атлант.

Кизенко, О. О. (2017a). Рівень адаптивності стратегічного управління компаніями в цифровій економіці: досвід українських підприємств. *Стратегія економічного розвитку України. Збірник наукових праць*. Вип. 41 (с. 43–54). Київ: КНЕУ.

Кизенко, О. О. (2017b) Прогнозування напрямів розвитку підприємства з використанням програмних продуктів Business Intelligence, в А. П. Наливайко, О. М. Гребешкова та ін., *Стратегія підприємства у постіндустріальній економіці* (с. 261–269). Київ: КНЕУ.

Кизенко, О. (2018). Rolling budgeting: панацея чи еволюція традиції. *Стратегічні імперативи сучасного менеджменту. Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції* (19–20 квітня 2018 р.) (с. 72–78). Київ: КНЕУ.

Кизенко, О. О. (2019a). Вплив конвергентних технологій на систему стратегічного контролінгу підприємства. *Ефективна економіка*, 3. Отримано з <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6948> (дата звернення: 03.05.2019).

Кизенко, О. О. (2019b). Концепт поєднання управлінських технологій як результат стратегічного контролінгу. *Ефективна економіка*, 5. Отримано з <http://www.economy.nayka.com.ua> (дата звернення: 30.05.2019).

Кизенко, О. О. (2019c). Розвиток концепції контролінгової діяльності на підприємстві: від аналітичного обліку до стратегічної трансформації. *Економіка та держава*, 2, 77–82.

Кизенко, О. О. (2019d). Систематизація маркерів ефективності бізнесу в системі стратегічного контролінгу підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*, 5, 21–25.

Кизенко, О. О. (2019e). Формування зон контролю в системі стратегічного контролінгу підприємства. *Бізнес Інформ*, 1, 396–403.

Кизенко, О. О., Гребешкова, О. М. (2012). Результативність стратегії виробничого підприємства: ідентифікація за системою економічних показників господарської діяльності. *Формування ринкової економіки. Збірник наукових праць. Спецвипуск «Стратегічні імперативи сучасного менеджменту»* у 2 ч. Ч. 1 (с. 92–104). Київ: КНЕУ.

Кизенко, О. О., Гребешкова, О. М., Востряков, О. В. (2012). Вимірювання результатів стратегічного процесу на підприємствах невикористовують

сфери. *Стратегія економічного розвитку України. Збірник наукових праць*. Вип. 30 (с. 144–151). Київ: КНЕУ.

Кизенко, О. О., Гребешкова, О. М., Гребешков, О. М. (2017). Проблеми управлінської адаптації організації до змін зовнішнього середовища: стратегічний контекст. *Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Серія «Економічні науки»*. Вип. 12, у 2 т. Т. 1 (с. 209–216). Кам'янець-Подільський: Медобори–2006.

Кизенко, О. О., Допілко, О. В. (2018). Трансформація системи калькулювання собівартості послуг під впливом цифровізації економічних процесів. *Стратегія економічного розвитку України. Збірник наукових праць*. Вип. 43 (с. 140–150). Київ: КНЕУ.

Кизенко, О. О., Прокопенко, В. А. (2018). Ефективність бюджетування як управлінської технології для підприємств торгівлі. *Стратегія економічного розвитку України. Збірник наукових праць*. Вип. 42 (с. 198–208). Київ: КНЕУ.

Кизенко, О. О., Савосюк, А. І. (2017). Мотиваційний профіль працівників як інструмент забезпечення структурної адаптивності компанії. *Економіка та підприємництво*, 39, 125–144.

Кизенко, О. О., Серобян, А. М. (2015). Обґрунтування процесів вертикальної інтеграції в контексті різних теорій фірми. *Стратегія економічного розвитку України. Збірник наукових праць*. Вип. 37 (с. 84–92). Київ: КНЕУ.

Кизенко, О., Каморина, В. (2014). Система стратегічного контролю на підприємстві: процесний аспект. *Формування ринкової економіки. Збірник наукових праць*. Вип. 32 (с. 64–72). Київ: КНЕУ.

Клейнер, Г. Б. (2003). От теории предпрятия к теории стратегического управления. *Российский журнал менеджмента*, 1, 31–56.

Климова, М. (2017). Делойт: «Диджитализация бизнеса – и драйвер, и барьер». Получено из <http://expert.ru/siberia/2018/01/delojtdidzhitalizatsiya-biznesa---i-drajver-i-barer/> (дата звернення 13.01.2019).

Когда оправданно перейти на скользящее бюджетирование (б.г.). *Финансовый директор*. Получено из <https://fd.ru/recommend/1830-kogda-opravdanno-pereyti-na-skolzyashchee-byudjetirovanie> (дата звернення 1.03.2018).

Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование: пер. с нем. (2006). Москва: Альпина Бизнес Букс.

Костенко, О. М. (2013). Контролінг як інтегрована інформаційно-аналітична система управління. *Інвестиції: практика та досвід*, 1, 30–33.

Коуз, Р. (1993). *Фирма, рынок и право: пер. с англ.* Москва: Дело.

Куцик, П. О., Остап'юк, Н. А. (2017). Організація оперативного та стратегічного контролінгу в умовах інтегрованої системи обліку. *Технологічний аудит та резерви виробництва*, 3, 24–29.

Ленсколд, Дж. (2005). *Рентабельность инвестиций в маркетинг. Методы повышения прибыльности маркетинговых кампаний: пер. с англ.* (В. Б. Калчанов, М. А. Карлик, ред.). Санкт-Петербург: Питер.

Майер, Э. (1993). *Контроллинг как система мышления и управления*. Москва: Финансы и статистика.

Манн, Р., Майер, Э. (2004). *Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью*. Москва: Финансы и статистика.

Маркушина, Е. (2011). Конвергенция наук в модели организационного совершенства предприятия. *Стандарты и качество*, 8–9. Получено из <http://markus.spb.ru/avtoritet/modelos.shtml>

Моисеева, Н. К., Конышева, М. В. (2005). *Управление маркетингом: теория, практика, информационные технологии*. Москва: Финансы и статистика.

Наливайко, А. П. (2001). *Теорія стратегії підприємства. Сучасний стан та напрямки розвитку*. Київ: КНЕУ.

Немировский, И. Б., Старожукова, И. А. (2006). *Бюджетирование. От стратегии до бюджета – пошаговое руководство*. Москва: Вильямс.

Немировский, И. Б., Старожукова, И. А. (2008). *Система сбалансированных показателей: внедрение, оценка деятельности компании*. Киев: Аверс.

Нивен, П. Р. (2004). *Сбалансированная Система Показателей – шаг за шагом. Максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов*. Днепропетровск: Баланс Бизнес-Букс.

Нікбахт, Е., Гроппеллі, А. (1992). *Фінанси: пер. з англ.* (В. Ф. Овсієнко, В. Я. Мусієнко, пер.). Київ: Вік, Глобус.

Новые правила игры в цифровую эпоху (2017). Исследование «Делойта» Международные тенденции в сфере управления персоналом за 2017 год. Получено из <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/human-capital/russian/hc-2017-global-human-capital-trends-gx-ru.pdf> (дата звернення 01.10.2017).

Норт, Д. (2000). *Вклад неоинституционализма в понимание проблем переходной экономики: пер. с англ.* (В. Б. Кутилина, пер.). Получено из <http://www.finansy.ru/publ/north.htm>

О'Лири, Д. (2004). *ERP-системы. Современное планирование и управление ресурсами предприятия*. Москва: Вершина.

Оберемчук, В. Ф. (2015). Стратегія розвитку бренду роботодавця як складова бізнес-стратегії підприємства. *Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Серія «Економічні науки»*. Вип. 10 (с. 205–209). Отримано з http://nbuv.gov.ua/UJRN/vkpnuen_2015_10_37

Огневий, В. О. (2010). Формування стратегій трансформації підприємств автомобільного транспорту. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*, 2 (53), 109–120.

Одноволик, В. І. (2013). Контролінг – кібернетична система управління економічними об'єктами на основі інформаційних технологій. *Актуальні проблеми економіки*, 12, 24–28.

Организация будущего: будущее наступило (2017). Глава первая из отчета Deloitte 2017 – Talent Management. Получено из https://talentmanagement.com.ua/3144-organizatsiya-budushhego-glava-deloitte-2017/#.WNzR7i6_m81.facebook (просмотрено 01.03.2018 р.).

Остервальдер, А., Пинье, Ив. (2012). *Построение бизнес-моделей: Настольная книга стратега и новатора: пер. с англ.* Москва: Альпина Паблишер.

П'ятницька, Г., Найдюк, В., Ракша, Н. (2012). Трансфер технологій управління. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету, 5, 27–43.

Павленко, А. Ф., Войчак, А. В. (2003). *Маркетинг*. Київ: КНЕУ.

Пальчук, О. В., Гуцалюк, О. М. (2011). Підходи до визначення поняття «технологія управління» діяльністю підприємства. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія «Економічні науки»*, 19, 349–355.

Панов, А. И. (2002). *Стратегический менеджмент* (с. 210). Москва: Юнити.

Паркинсон, С. Н. (1989). *Законы Паркинсона: пер. с англ.* (В. С. Муравьев, пер., сост., авт. предисл.). Москва: Прогрес.

Пекар, В. (2012). За менеджментом. За... Самоорганизация в стремительно меняющемся мире: сборник статей и докладов (с. 106–125). Киев: Оптима.

Пеньшин, Н. В. (2008). *Эффективность и качество как фактор конкурентоспособности услуг на автомобильном транспорте* (В. П. Бычкова, науч. ред.). Тамбов: Издательство Тамбовского государственного технического университета.

Підпригора, І. В., Мінка, В. Ф. (2016). Формування системи стратегічного контролінгу. *Вісник економіки транспорту і промисловості*, 53, 102–106.

Плаксієнко, В. Я., Назаренко, І. М., Орехова, А. І. (2018). Наукове обґрунтування інструментарію контролінгу в системі управління економічним потенціалом підприємства. *Бізнес інформ*, 3, 375–380.

Попов, Д. (2003). Эволюция показателей стратегии развития предприятия. *Управление компанией*, 1(20), 69–75.

Попова, Л. В. (2006). *Контролинг*. Москва: Дело и сервис.

Пригожин, А. И. (2003). Организационная культура и ее преобразование. *Общественные науки и современность*, 5, 12–23.

Применение ВІ-технологий (2014). *InformationWeek*. Отримано з http://arb.ru/b2b/trends/primenenie_bi_tekhnologiy-9935538/

Рогуленко, Т. М. (2018). Контролінг як інструмент корпоративного управління. *Вестник университета*, 9, 35–41. получено из <https://cyberleninka.ru/article/v/kontrolling-kak-instrument-korporativnogo-upravleniya> (просмотрено 30.01.2019).

Савчук, В. П. (2005). *Управление прибылью и бюджетирование*. Москва: БИНОМ. Лаборатория знаний.

Сафаров, А. (2006). «Правильный» контроллинг: мнение практика. *Управленческий учет*, 1, 74–79.

Сафаров, А., Бабенкова, Т. (2005). Контроллинг: история внедрения. *Управление компанией*, 8. Получено из <https://www.cfin.ru/management/controlling/controlling1.shtml> (просмотрено 30.01.2019)

Системы бизнес-анализа (BI) в России (2014). Получено из <https://drive.google.com/file/d/0BzpiIBsGLoCORExGN3VwNjdKYkk/view>; 18 (просмотрено 30.01.2019).

Сливотски, А. (2006). *Миграция ценности: что будет с вашим бизнесом послезавтра? пер. с англ.* (А. Шапошникова, пер.). Москва: Манн, Иванов и Фербер.

Сливотски, А., Андельман, Б., Моррисон, Д. Дж. (2017). *Законы большой прибыли: пер. с англ.* (В. Егорова, пер.). Москва: Эксмо.

Старостіна, А. О., Черваньов, Д. М., Зозульов, О. В. (2002). *Маркетинг*. Київ: Знання-Прес.

Статистична інформація. Державна служба статистики України (б. р.). Отримано з <http://http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 15.11.2018).

Третьякова, Е. П. (2012). Генезис представлений о сущности технологий управления. *Современные исследования социальных проблем (электронный научный журнал)*, 4(12). Получено из www.sisp.nkras.ru (просмотрено 30.01.2019).

Уорд, К. (2002). *Стратегический управленческий учет: пер. с англ.* (Е. Осмоловского, пер.). Москва: ЗАО «Олимп-Бизнес».

Фалько, С. Г. (2006). *Контроллинг для руководителя*. Москва: Институт контроллинга.

Фалько, С. Г. (2008). Контроллинг: мисия, современное состояние и перспективы развития. *Формування ринкової економіки. Збірник наукових праць. Спецвипуск «Контролінг у бізнесі: теорія і практика»*. Київ: КНЕУ.

Фалько, С. (2014). Контроллинг в России: современное состояние и перспективы развития. *Controlling in SMEs. Proceedings of The International Conference. Prague* (pp. 147–152). Получено из: https://www.vsfs.cz/prilohy/konference/controlling_in_smes_final_1.pdf (просмотрено 30.01.2019).

Фалько, С. Г., Расел, К. А., Левин, Л. Ф. (2003). Контроллинг: национальные особенности – российский и американский опыт. *Контроллинг. Технологии управления*, 2.

Фридаг, Х., Шмидт, В. (2009). *Сбалансированная система показателей: пер. с нем.* Москва: Омега-Л.

Фуколова, Ю. (2018). Новая эра маркетинга. *Harvard Business Review. Russia*, 8 февраля. Получено из <http://hbr-russia.ru/marketing/tsifrovoymarketing/a25041/> (просмотрено 30.01.2019).

Фуруботн, Э. Г., Рихтер, Р. (2005). *Институты и экономическая теория. Достижения новой институциональной экономической теории: пер. с англ.* (В. С. Катыкало, Н. П. Дроздова, ред.). Санкт-Петербург: Издательский дом Санкт-Петербургского государственного университета.

Хан, Д. (1997). *Планирование и контроль: концепция контроллинга: пер. с нем. ред. и предсл. А. А. Турчак, Л. Г. Головач, М. Л. Лукашевича*. Москва: Финансы и статистика.

Хан, Д., Хунгенберг, Х. (2005). *ПиК. Планирование и контроль. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга: пер. с нем.* (Л. Г. Головач, М. Л. Лукашевич, А. А. Турчак, ред. и с предисл.). Москва: Финансы и статистика..

Хорнгрен, Ч. Т., Фостер, Дж. (1995). *Бухгалтерский учет: управленческий аспект*. Москва: Финансы и статистика.

Хорнгрен, Ч., Фостер, Дж., Шрикант, Д. (2008). *Управленческий учет* (10-е изд.). Санкт-Петербург: Питер.

Хоуп, Дж., Фрейзер, Р. (2005). *Бюджетирование, каким мы его не знаем. Управление за рамками бюджетов: пер. с англ.* (Р. В. Кашеев, пер.). Москва: Вершина.

Хруцкий, В. Е., Гамаюнов, В. В. (2006). *Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке финансового планирования*. Москва: Финансы и статистика.

Чернер, Н. (2013). Виды контроллинга. *Управляем предприятием. (электронный журнал)*, 4 (27). Получено из <http://consulting.1c.ru/ejournalPdfs/cherner-0427.pdf>

Чмутова, І. М. (2014). Сутність технології управління та її ключові ознаки. *Науковий вісник Чернівецького університету. Серія «Економіка»*, 710–711, 70–75.

Чмутова, І. М., Андрійченко, Ж. О., Довгопола, Ю. С. (2007). Еволюція та сучасні тенденції розвитку технологій управління фінансово-економічними процесами. *Економіка і суспільство*, 11, 322–329.

Чумаченко, М., Пушкар, М. (2004). Розвиток системи обліку на принципах інформатики і кібернетики. *Вісник ТАНГ*, 4, 107–114.

Шадрина, Л. Ю. (2009). Технологии управления социальными объектами. *Научные записки НГУЭУ (электронное научное издание)*, 3. Получено из https://nsuem.ru/science/publications/science_notes/2009_3/12.pdf

Шацька, З. Я. (2012). Управлінські інновації в системі підприємства. *Актуальні проблеми економіки*, 1 (127), 176–182.

Шершньова, З. Є. (Ред.). (2015). *Інститути корпоративного управління в умовах інноваційної економіки*. Київ: КНЕУ.

Шим, Д. К., Джойл, Г., Сигел, Д. Г. (2007). *Основы бюджетирования и больше. Справочник по составлению бюджетов: пер. с англ.* Москва: Вершина.

Щедровицкий, Г. П. (2003). Методология и философия оргуправленческой деятельности основные понятия и принципы. Курс лекций. В Г. П. Щедровицкий, *Организация. Руководство. Управление. Серия: Из архива Г. П. Щедровицкого*. Т. 5, ч. 2. Москва: (Путь).

Эрроу, К. (1993). Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов. *THESIS*, 1 (1), 53–68.

Яругова, А. (1991). *Управленческий учёт: опыт экономически развитых стран*. Москва: Финансы и статистика.

Ярыгин, О. Н., Коростелев, А. А. (2014). Системная динамика как основа современной управленческой компетентности. *Актуальные проблемы экономики и права*, 4 (32), 296–305.

2017 Global CEO Outlook (2017). Disrupt and grow. KPMG's U.S. Retrieved from <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/06/2017-global-ceo-outlook.pdf> (просмотрено 1.03.2018).

5 стилей Business Intelligence (б.г.). Получено из http://www.sntru.com/solutions_services/software_solutions/29872.ru.php (просмотрено 01.10.2018).

5 Стратегий построения бизнес экосистем (б.г.). Получено из <http://denreymmer.com/business-ecosystem> (просмотрено 01.10.2018).

AI: Hype or Substance. Interop ITX Report 2018. Retrieved from http://images.reg.techweb.com/Web/UBMTechweb/%7Beb27470b-5ac5-430b-98af-4672c7760997%7D_P3b_369819_INT18_State_of_AI_Report_F2.pdf?elq_mid=85582&elq_cid=28064565 (Date 30.01.2019).

Almasan, A., Circa, C., Zarzycka, E., Dobroszek, J. (2016). Management accounting information from the perspective of managers: the case of Poland and Romania. Selected findings of a survey research. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 90 (146), 41–64.

Bieńkowska, A., Kral, Z., Zabłocka-Kluczka, A. (2018). Selected functional solutions of strategic controlling in organisations operating in Poland. *Management*. Vol. 22, No. 1. DOI: 10.2478/manment-2018-0008.

Bragg, S. M. (2017). Budgeting: A Comprehensive Guide. In S. M. Bragg, *Accounting Tools*. Colorado: Inc., Centennial.

CFO Study 2018 «Recognizing the opportunities of digitization and mastering the digital transformation of the finance function». *Horváth & Partners*. Retrieved from <https://www.horvath-partners.com/en/publications/studies/> (Date 30.03.2019).

Christensen, C., Bartman, T., Van Bever, D. (2016). The hard truth about business model innovation. *MIT Sloan Management Review*, 1, 31.

Coenenberg, A. G., Schoenfeld, H. M. W. (1990). The development of managerial accounting in Germany: a historical analysis. *Accounting Historians Journal*, December, 17 (2), 95–112. DOI: 10.2308/0148-4184.17.2.95.

Convergence: Facilitating Transdisciplinary Integration of Life Sciences, Physical Sciences, Engineering, and Beyond. National Academy of Sciences. Retrieved from <http://nap.edu/18722> (Date 30.03.2019).

Digital Business Transformation. A Conceptual Framework. Global center for digital business transformation (An IMD and Cisco Initiative). (2015). June. Retrieved from <https://www.imd.org/contentassets/d0a4d992d38a41ff85de509156475caa/framework> (Date 30.03.2019).

Dobroszek, J. (2011). Ewolucja controllingu w praktyce amerykańskich i europejskich przedsiębiorstw. *Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica*, 249, 101–121.

Dobroszek, J., Kalinowska, K. (2014). System rachunku kosztów w działalności logistycznej i zarządzaniu łańcuchem dostaw. In J. Chlaska, S. Kowalska (Ed.), *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka. Aspekty praktyczne* (pp. 85–94). Częstochowa: Sekcja Wydawnictw Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej.

Dobroszek, J., Szychta, A. (2009). Konceptyjny i ewolucyjny wymiar controllingu. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 52 (108) (pp. 21–48), SKwP, Warszawa.

Essaides, N., Willman, T., O'Connor, J. (2018). CFO Agenda: Finance's Four Imperatives to Accelerate Business Value. *Study Results Analysis The Hackett Group*, January. Retrieved from <https://www.thehackettgroup.com/> (Date 1.03.2018).

Goretzki, L., Strauss, E., Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24 (1), 41–63.

Grebeschkova, O., Kyzenko, O. (2014). Enterprise strategic controlling: challenges, application tools and practice in Ukraine. W J. Chluska, J. Rubik (Redakcja naukowa), *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka. Aspekty teoretyczne* (ss. 94–101). Warsaw, Poland: Kozminski University.

Hinchcliffe, D. (2016). *The enterprise technologies to watch in 2016 (for Enterprise Web 2.0)*. May 29. Retrieved from <http://www.zdnet.com/article/the-enterprise-technologies-to-watch-in-2016/> (Date 1.03.2018).

Hrebeshkova, O., Kyzenko, O., Grebeschkov, O. (2018). Strategic partnership in research, education & business: value measurement. In Marek Jabłoński (Ed.), *Strategic value management: a dynamic perspective*. N.Y.: Nova Science Publishers, Inc.

Internationale Controller Verein, ICV. Retrieved from <https://www.icv-controlling.com> (Date 23.07.2018).

Jabłoński, M. (Ed.). (2017). *Strategic Performance Management: New Concepts and Contemporary Trends*. Ch. 27. Strategic business performance metrics in a postindustrial economy (pp. 451–471). N.Y.: Nova Science Publishers, Inc.

Jennings, D., Hindle, K. (2004). Equifinality Corporate Entrepreneurship and Strategy-Structure-Performance Relationships. In J. A. Katz, D. A. Shepherd, (Ed.) *Corporate Entrepreneurship* (pp. 101–145). Amsterdam, Boston, Heidelberg, London, New York, Oxford, Paris, San Diego, San Francisco, Singapore, Sydney, Tokyo: Elsevier.

Kyzenko, O., Hrebeshkova, O. (2018). Transformation of the strategic controlling system under the influence of the digital economy: the experience of Ukrainian enterprises. *Zeszyty Naukowe Politechniki Czestochowskiej, Zarządzanie*, 30, 155–162.

Kyzenko, O., Hrebeshkova, O., Grebeschkov, O. (2017) Business Intelligence in the Economic Management of Organization. *Forum Scientiae Oeconomia* (Poland), 5 (2), 15–291.

Kyzenko, O., Kyzenko, D. (2016a). Prerequisites of formation and development prospects of economic management in organization. *International Scientific Symposium Economics, Business & Financeo. Proceedings* (Jurmala, Latvia, 2016) (pp. 169–177). Retrieved from http://media.wix.com/ugd/7ebfb0_148ac02c3eac425fbfec8e11aefb03b3.pdf (Date 30.07.2016).

Kyzenko O., Kyzenko D. (2016b). Identification of transaction costs in the Enterprise Budgeting System. *Zeszyty Naukowe Politechniki Czeszochowskiej, Zarzadzanie*, 2 (23), 79–87. Retrieved from <http://zim.pcz.pl/znwz/files/Identification-of-Transaction-Costs-in-the-Enterprise-Budgeting-System.pdf> (Date 1.03.2019).

Management tools and trends 2017 (2017). Retrieved from <https://www.bain.com/insights/management-tools-and-trends-2017/> (Date 30.03.2019).

Miles, R. E., Snow, C. C. (1978). *Organizational Strategy, Structure and Process*. N.Y.: McGraw-Hill.

Moore, J. F. (2006). *The Death of Competition*. N.Y.: Harper Business.

Morgan, L. (2018). *Defining the Right Business KPIs*. Retrieved from <https://www.informationweek.com/strategic-cio/defining-the-right-business-kpis/d/d-id/1333514?> (Date 30.03.2019).

Morgan, L. (2019). *What Enterprises Have to Learn About Emerging Tech*, Again 2019. Retrieved from <https://www.informationweek.com/strategic-cio/it-strategy/what-enterprises-have-to-learn-about-emerging-tech-again/a/d-id/1333578> (Date 30.03.2019).

Oracle Perspective – Tech Trends 2018. The symphonic enterprise. Report Deloitte (2018). Retrieved from <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/technology/us-cons-tech-trends-oracle-perspective.pdf> (Date 30.01.2019).

Panetta, K. (2018). *Gartner Top Strategic Predictions for 2019 and Beyond*. October 16. Retrieved from <https://www.gartner.com/smarterwithgartner/gartner-top-strategic-predictions-for-2019-and-beyond/> (Date 30.01.2019).

Redefine your company based on the company you keep. Accenture Technology Vision 2018. Intelligent Enterprise Unleashed. (2018). Retrieved from <https://www.accenture.com/ru-ru/insight-technology-trends-2018> (Date 30.03.2019).

Rigby, D. K. (2015). *Management tools 2015. An executive's guide*. Boston: Bain & Company Inc.

Rigby, D., Bilodeau, B. (2017). *Management Tools & Trends*. Retrieved from <https://www.bain.com/insights/management-tools-and-trends-2017>. (Date Jan 13, 2019).

Schatsky, D., Gurumurthy, R., Muraskin, C. (2015). *Cognitive technologies: The real opportunities for business. Deloitte Review*. Issue 16 January 26. Retrieved from <https://www2.deloitte.com/insights/us/en/deloitte-review/issue-16/cognitive-technologies-business-applications.html> (Date 30.03.2019).

Šoljaková, L. (2012). Strategic Management Accounting Development during Last 30 Years. *European Financial and Accounting Journal*, 7 (2), 24–35. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.18267/j.efaj.8> (Date 30.01.2019).

Steps to Getting Your Business Onboard with Rolling Forecasts. *Carlson Management Consulting*. Retrieved from <http://info.carlsonmc.com/thank->

you/ebook-5-steps-rolling-forecasts?submissionGuid=be423a49-437a-48ec-a491-becb5fa0a493 (Date 01.03.2018).

Technology Industry Outlook 2019. Cloud platforms can provide a gateway to powerful AI tools that fuel agility and innovation. Report Deloitte Retrieved from (2019). <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/technology-media-and-telecommunications/articles/technology-industry-outlook.html?nc=1> (Date 30.03.2019).

Weber, J. (2011). The development of controller tasks: Explaining the nature of controllership and its changes. *Journal of Management Control*, 22 (1), September, 25–46.

What does a controller do? Tasks, perspectives, job chances. *International Association of Controllers – Internationale Controller Verein (ICV)*. Retrieved from <https://www.icv-controlling.com/en/about-controlling/controller-position-career-income.html> (viewed on Jan 13, 2019).

Zarzycka, E., Dobroszek, J., Almasan, A., Circa, C. (2017). Comparative Studies of the Use of Management Accounting Information. *Emerging Markets Journal*, 7, 2 DOI 10.5195/emaj.2017.143. Retrieved from <http://emaj.pitt.edu> (Date 30.03.2019).

Zralý, M. (2007). Integration Concept of Management Control and its Contribution to Performance Management. *Proceedings of EIASM 4th Conference on Performance Measurement and Management Control*. Nice.

Наукове видання

КИЗЕНКО Олена Олександрівна

**СТРАТЕГІЧНИЙ
КОНТРОЛІНГ:
Концепція
І СИСТЕМНА РЕАЛІЗАЦІЯ
НА ПІДПРИЄМСТВІ**

Монографія

Редактор *В. Гломозда*
Художник обкладинки *Т. Зяблицева*
Коректор *І. Савлук*
Верстка *С. Лозова*

Підп. до друку 03.07.19. Формат 60×84/16. Папір офсет. № 1.
Гарнітура Тип Таймс. Друк офсетний. Ум.-друк. арк. 13,95.
Обл.-вид. арк. 15,87. Наклад 300 пр. Зам. 19-5541.

Державний вищий навчальний заклад
«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»
03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи (серія ДК, № 235 від 07.11.2000)

Тел./факс (044) 537-61-41; тел. (044) 537-61-44
E-mail: publish@kneu.kiev.ua

Для нотаток

Для нотаток

Для нотаток

Для нотаток

Для нотаток