

6. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія / М.С. Пушкар. — Тернопіль : Екон. думка, 1999. — 422 с.

7. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник [для студ. вищ. навч. закл.] / В.В. Сойко, В.П. Завгородній. — К. : КНЕУ, 2004. — 412 с.

Стаття надійшла до редакції: 04 березня 2013 року

УДК (005.3)

Т. М. Одінцова, доцент,
завідуюча кафедрою обліку та аудиту
Севастопольський національний технічний університет

ФУНКЦІОНАЛЬНІ ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛІНГУ ТА ПРОБЛЕМИ ЙОГО ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЇ

АНОТАЦІЯ. Розглянуто вплив функціональних особливостей контролінгу на його позиціонування в системі менеджменту, співвідношення з основними функціями в контурі управління підприємством і перспективи інституціоналізації.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: контролінг, функції, координація, рефлексія, інституціоналізація.

АННОТАЦИЯ. Рассматривается влияние функциональных особенностей контроллинга на его позиционирование в системе менеджмента, соотношение с основными функциями в контуре управления предприятием и перспективы институционализации.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: контроллинг, функции, координация, рефлексия, институционализация.

ABSTRACT. The influence of controlling functional characteristics for its the positioning in management system, the correlation with the basic management functions and the prospects of the institutionalization are examined.

KEY WORDS: controlling, functions, coordination, reflection, and institutionalization.

В умовах сучасної економіки одним з найважливіших умов забезпечення збалансованого сталого розвитку підприємств є впровадження прогресивних підходів до управління діяльністю господарюючих суб'єктів. У їх числі можна виділити контролінг, який можна віднести найперспективнішим напрямкам в області

інформаційного та організаційно-методичного забезпечення системи корпоративного управління. Однак існують проблеми як теоретичного, так і практичного характеру, пов'язаних з позиціонуванням контролінгу в системі менеджменту та його впровадженням у діяльність підприємств. Зокрема, обґрунтованість виділення контролінгу, як самостійного напрямку економічної роботи, співвіднесення контролінгу, менеджменту та основних функціональних підсистем у контурі управління підприємством, розмежування їх компетенцій і відповідальності і багато інших. У зв'язку з цим, а також щоб уникнути паралелізму і дублювання дій, здійснюваних у практичній організації контролінгу різними адміністративними підрозділами, представляється доцільним розгляд основних теоретичних аспектів, що дозволяють чіткіше визначити функціональну роль і місце контролінгу в системі управління.

Важливим моментом також є оцінка можливості і доцільності інституціоналізації контролінгу, тобто його формалізація та створення відповідної організаційної структури з регламентацією діяльності.

Істотний внесок у їх розробку питань сутності, ролі, функцій контролінгу і особливо її використання в практичній діяльності господарюючих суб'єктів внесли праці Н.Г. Данилочкиної, С.Г. Фалько, А.М. Кармінського, С.В. Петренко, О.О. Терещенко, Д.В. Ковальова, М.С. Пушкаря та інших. Позиціонуванню контролінгу в системі управління підприємством приділяється досить багато уваги в працях, зокрема, Г. Піча, Е. Шерма, А. Беккера, Ф. Беккера, Б. Бальтцера, Л. Гончарової.

Хоча більшість означених питань досить широко розглядається в літературі, у даний час ще не вироблено чітких єдиних підходів до визначення сутності, функціональних особливостей контролінгу, кола розв'язуваних їм завдань, місця в системі управління. Спірним залишається питання віднесення контролінгу до функцій управління і розгляду його як елемента безпосередньо управлінського впливу, або як сервісної підсистеми, що підтримує процес прийняття та реалізації управлінських рішень. Окреслені моменти важливі з точки зору не тільки теоретичної ідентифікації контролінгу, а й для визначення його місця в організаційній структурі апарату управління підприємством, функціональних обов'язків контролерів та оцінки доцільності та конкретних шляхів інституціоналізації.

Метою даної статті є розгляд впливу функціональних особливостей контролінгу на його позиціонування в системі менеджменту і роль у процесі управління, співвідношення з основними управлінськими функціями для виявлення проблем і перспектив інституціоналізації в практиці господарювання українських підприємств.

При всьому різноманітті існуючих дефініцій сутності контролінгу, в більшості джерел виділяються такі його відмітні риси, як системний характер, функціональна спрямованість на підтримку системи управління, і орієнтація на досягнення цілей підприємства. На нашу думку, контролінг можна визначити як одну з підсистем менеджменту, в рамках якої реалізується мета-функція, яка координує, інтегрує і підтримує процес управління для досягнення цілей підприємства.

Оскільки до відмітних ознак системи в загальному вигляді відносяться: наявність взаємопов'язаних елементів, взаємодія між ними, впорядкованість даної взаємодії для досягнення спільної мети системи та структурованість через зв'язки і відносини елементів, можна відзначити відповідність контролінгу цим ознакам. Як зазначає Н.Г. Круссер: «Розглядаючи контролінг з позиції системного підходу, його можна визначити як цілісну систему управлінських елементів, за допомогою взаємодії яких досягається орієнтація управлінського процесу на підприємстві для досягнення поставлених цілей» [1]. Контролінг являє собою недетерміновану соціальну систему, в числі найважливіших характеристик якої — поліструктурність і багатофункціональність, наявність механізмів цілепокладання, адаптивність, саморегуляція, саморозвиток і наявність штучних елементів. Будучи системою, контролінг одночасно може розглядатися як одна з підсистем управління, оскільки може бути виділений як самостійний комплексний блок у структурі системи управління і оформлений організаційно, інституційно і процедурно.

Досить поширеним є визначення контролінгу як функції, що забезпечує підтримку системи менеджменту. Такої точки зору дотримуються, зокрема, П. Хорват, Е. Піч, Г. Шерм, Р. Герсне, І. Гусева. Під функцією управління розуміється вид управлінської діяльності, що відокремився та характеризується певною однорідністю і стабільністю впливів на об'єкт, і до загальних функцій управління традиційно відносять планування, організацію, мотивацію і контроль. У сучасних джерелах у цей перелік додатково

включаються керівництво (розробка і прийняття рішень), регулювання, координація, управління персоналом, моніторинг, цілепокладання, прогнозування, інформаційне забезпечення (облік, аналіз). Причому частина їх (наприклад, координація, комунікація і регулювання) можуть розглядатися як мета-функції (тобто надбудовні, що зв'язують або міжобласні). До них же можна віднести і контролінг, який забезпечує конвергенцію цілей, підтримку і координацію інших функцій, а також оцінку якості їх виконання.

Аналіз функцій самого контролінгу, що приводяться у літературі, показує досить різнопланове розуміння його ролі в системі управління. Ряд з них у тій чи тій мірі дублює функції менеджменту, зокрема, контрольна, планова, координуюча, облікова, аналітична і безпосередньо управляє. Крім них багато авторів наводять специфічні, притаманні лише контролінгу, функції — сервісна (відповідно до авторськими трактуваннями суті змістовно до неї близькі інформаційна та забезпечення доступності даних), коментуюча, навігаційна, методологічна, організаційна, структуруюча, з'ясування та документування, звіту та консультації. На нашу думку, контролінг повинен не підміняти вже існуючі функції управління, а включати їх у сферу своєї відповідальності як об'єкт регулювання, здійснюючи підтримку, інтегруючи і направляючи на досягнення цілей. Саме цю його роль в управлінському процесі намагаються конкретизувати ті автори, які формулюють специфічні функції. Такий підхід більшою мірою позначає самодостатність контролінгу. Тому серед його функцій доцільно виділити: сервісну (організаційна, методична, структуруюча, моделююча, рефлексивна та консалтингова підтримка процесу управління); інформаційну (інформаційне забезпечення процесу управління); координуючу (міжфункціональна координація в системі управління, дій менеджерів по відношенню до оперативної системі і в процесі підготовки та прийняття рішень); навігаційну (моніторинг середовища функціонування, забезпечення адаптації до мінливих умов, оцінка і коректування цілей, орієнтація процесу управління на їх досягнення).

При цьому контролінг виконує ті завдання, які не вирішуються або в недостатній мірі вирішуються в рамках інших функцій управління, зокрема:

- ♦ здійснює оцінку внутрішнього і зовнішнього середовища, узгодження цілей бізнесу і цілей менеджменту;

- ◆ оцінює раціональність і якість системи управління, її відповідність цілям діяльності підприємства;
- ◆ формує рекомендації з організації управління з використанням нових технологій;
- ◆ оцінює методи, що застосовуються при реалізації функцій менеджменту, і рекомендує доцільні методи, інструменти та процедури;
- ◆ формує нове бачення об'єктів управління та його функціональних сфер у контексті актуальних концепцій менеджменту та цільових установок підприємства;
- ◆ визначає інформаційні потреби в контурі менеджменту та напрямки розвитку внутрішнього інформаційного середовища підприємства;
- ◆ здійснює рефлексію, тобто усвідомлення, осмислення і подальшу оцінку управлінських рішень, а також вибирає (рекомендує) критерії для такої оцінки;
- ◆ пропонує методи координації дій менеджерів і міжфункціональних управлінських команд у процесі вироблення, осмислення, погодження і прийняття управлінських рішень;
- ◆ коментує економічну інформацію і рекомендує варіанти прийнятих рішень, здійснює внутрішній консалтинг на всіх стадіях, пов'язаних з прийняттям і реалізацією рішень.

Питання віднесення контролінгу до функцій управління або до функцій підтримки управління є важливим з точки зору теоретичної ідентифікації контролінгу і до теперішнього моменту залишається спірним. Це виявляється навіть на термінологічному рівні — контролінг, як елемент безпосередньо управління, називається «management control», контролінг, як функція підтримки керівництва, називається «controllershіp». У США контролінг розглядається і як частина самого процесу управління, і як базовий елемент системи підтримки управління. Як остання підфаза процесу менеджменту, пов'язана з просуванням, контролем прийнятих рішень і визначенням необхідних регулюючих впливів, контролінг здійснюється безпосередньо менеджерами. Функція ж підтримки управління при плануванні і контролі виконується контролерами або бухгалтерами з управлінського обліку, які є помічниками керівника [2]. Це відзначають Г. Піч, Е. Шерм: «Функціонально контролінг... у рівній мірі виконує функцію управління і функцію його підтримки» [3]. «Завданням контролінгу як функції управління є рефлексія управлінських рішень, а як функ-

ції його підтримки — отримання та обробка інформації. Можливість інституціоналізації управлінської функції контролінгу мала, а функції підтримки управління досить велика» [3]. Дійсно, рефлексивну функцію складно інституціоналізувати саме як одну зі складових процесу управління, тобто напрям діяльності особи, відповідальної за прийняття рішення. Однак її включення в спектр завдань спеціально створеного для підтримки процесу управління підрозділу контролінгу цілком можливо і виправдано хоча б тим, що дана функція буде закріплена організаційно і приймає не інтуїтивний, а обов'язковий статус.

Говорячи про розуміння контролінгу в німецькомовному просторі, Ф. Беккер, Б. Бальтцер, Л. Гончарова вказують на те, що більша частина німецьких учених інтерпретує його як функцію підтримки управління. Підтримка в більшості випадків розуміється як інформаційна — «завдання підтримки управління полягає в пошуку та підготовці релевантної управлінню інформації» [3], або координаційна — «координація системи менеджменту в цілому з метою забезпечення дій, спрямованих на цільове управління» [4]. Аналогічний підхід пропонується і в багатьох російськомовних джерелах. Так, А. М. Кармінський та ін. зазначають: «Контролінг забезпечує методичну й інструментальну базу для підтримки основних функцій менеджменту: планування, контролю, обліку та аналізу, а також оцінки ситуації для прийняття управлінських рішень» [5, с. 8], тобто розглядають його як систему не тільки інформаційно-координуючого, а й методичного забезпечення управління.

Аналіз визначеної у працях з контролінгу його ролі при підтримці основних функцій управління, дозволив відзначити дві особливості. По-перше, рішення частини завдань, на думку деяких авторів, фактично забезпечує заміну (на новому, більш якісному рівні) тієї або іншої функції управління — наприклад, складання планів, забезпечення мотивації, формулювання місії та стратегії, участь у прийнятті рішень. Такий підхід, на нашу думку, дещо перебільшує роль контролінгу в системі управління підприємством, наділяючи його функціями, існуючими поза ним. Можна припустити, що використання контролінгу дозволяє підвищити якість виконання даних функцій, але саме за рахунок вирішення тих завдань, які складають другу групу — задач підтримки процесу управління.

Другою особливістю є те, що частина завдань контролінгу в межах різних функцій управління дублюють одна-одну. Наприклад, практично у всіх присутня інформаційна підтримка, координація, консультаційне обслуговування. Перш за все, це пов'язано з тим, що реалізація будь-якої з функцій включає в себе ряд управлінських видів діяльності, що володіють відносною самостійністю, як справедливо зазначає А. Г. Поршнев. До таких видів дій, що становлять етапи реалізації будь-якої з управлінських функцій, автор відносить планування, організацію, координацію, активізацію і контроль [6]. Контролінг дозволяє реалізувати або підтримати частину таких управлінських впливів, тобто «побудувати» функцію найефективнішим способом, визначивши дані етапи, механізм і якість їх здійснення. А оскільки йому притаманна метафункціональність, то і акцент більшість авторів роблять на універсальні сполучні і підтримуючі дії, які дозволяють інтегрувати самі функції менеджменту та етапи їх здійснення, а також забезпечити належну якість (планування, координація, інформаційно-аналітична підтримка з елементами рефлексії і коментування, підготовка та оцінка можливих варіантів, моніторинг, регулювання і контроль).

Найбільшою мірою до контролінгу близька функція координації, що пояснює не випадкове виникнення координаційної концепції контролінгу в німецькій школі бізнес-адміністрування. Це пов'язано з тим, що координація (як і організація, регулювання та прийняття рішень) є сполучною мета-функцією в системі управління і до такої міри корелює із завданнями контролінгу, що їх можна легко ототожнити. Прихильниками координаційної концепції контролінгу є П. Хорват, Х.-Ю. Кюппер, Й. Вебер, А. Цюнд. Ключовим їх доводом є те, що потреба в координації виникає всередині самої системи менеджменту — усередині всіх і між усіма підсистемами управлінської системи. Передбачається, що координація, як функція управління в традиційному розумінні спрямована на узгодження дій по відношенню до операційної системи, а внутрішня міжфункціональна координація субсистем менеджменту або недостатня, або відсутня. «Первинна координація виконання управлінських рішень є завданням самої системи управління. Вторинна координація усередині управлінської системи, що розбивається на ряд підсистем, відноситься до контролінгу» [3].

Противниками координаційної концепції (Сьюртц, А. Беккер) в якості основних аргументів висувуються аргументи про те, що немає доказів того, що подібна координація не може існувати в системі управління поза контролінгу; крім того, він не пропонує нових інструментів координації і не обґрунтовує «ущербності» вже існуючих [4]. Дійсно, будь-яка функція управління може розвиватися і розширювати сферу свого охоплення в процесі такого вдосконалення; з повним правом це можна віднести і до функції координації. Будучи самодостатньою, вона може існувати і поза контролінгу, і в процесі розвитку охоплювати не тільки дії у напрямку до керованої системи, а й усередині самої системи управління. Тому розділяти функцію координації, відносячи її окрему частину до контролінгу, представляється не цілком логічним. Крім того, контролінг використовує вже відомі та традиційно притаманні координації інструменти, такі як створення ієрархічних структур, організаційні заходи, планування і програмне керування, персональне лідерство і оперативне реагування на «перешкоди».

Однак можна виділити і ряд доказів на користь цієї концепції. Перш за все, як будь-яка мета-функція, координація організаційно не закріплена в структурі в системі управління підприємством, і її складно інституціоналізувати. Вона виконується безпосередньо менеджерами (тому що немає спеціалізованої служби, яка б займалася координацією) і потребує інформаційної, інструментально-методичної, організаційної та процедурної підтримки. Функція координації близька до функції організації; не випадково організація виділяється в якості одного із засобів забезпечення координуючої діяльності. Але на відміну від організації, яка є більш статичною і полягає у встановленні структур, адекватних тривалим і повторюваним у часі завданням і робіт [7], координація в цілому є динамічним процесом і передбачає, крім організації, оперативне реагування та ситуативне управління. У числі її форм сьогодні — створення міжфункціональних управлінських команд цільового характеру, які здійснюють оцінку намірів, що виробляють збалансовані варіанти рішень і несучих солідарну відповідальність за результат роботи. Організація, моніторинг і модерація роботи таких команд може здійснюватися тільки за наявності певної інструментально-методичної, інформаційної бази та, головне, інституційного закріплення названих функцій. Саме цю роль і виконує контролінг у процесі підтримки координуючої функції менеджменту.

Цікавий підхід до визначення функціонального призначення контролінгу в системі управління представляє у своїй роботі Ю.П. Яковлев. Спираючись на концепцію Х. Штайнманна і В. Кустерманна, що виділяють у якості «видових операцій менеджменту» селекцію, конкретій і рефлексію, він делегує контролінгу функцію рефлексії. Якщо селекція є вибір у процесі прийняття рішень з різноманіття потенційних можливостей, а конкретій деталізує і робить зв'язковим безперервним процесом, то рефлексія покликана знижувати ймовірність помилкового вибору, оскільки дає можливість усвідомити і оцінити рішення, прийняті як внаслідок усвідомлених кроків, так і на інтуїтивній основі [8, с. 13—14]. Однак і в даному трактуванні вибір рішення залишається за менеджером, а осмислення і аналіз, як допоміжна функція, можуть бути покладені на контролера.

Очевидним є те, що основні функції менеджменту існують і виконуються поза системою контролінгу незалежно від факту його існування на підприємстві. Контролінг тільки дозволяє оцінити якість їх виконання, забезпечити координацію, цільову орієнтацію і системне бачення, інформаційну та методологічну підтримку. Таким чином, логічнішим нам видається трактування контролінгу як елемента не самого управління, а його підтримки. Міжнародною групою контролінгу (International Group of Controlling) у 2002 р. сформульована місія контролера, відповідно до якої «контролери організують і супроводжують процес постановки цілей, планування та управління, несучи тим самим со-відповідальність за досягнення цілей» [9, с. 19]. З одного боку, вона проявляється у відповідальності за правильність зібраної і підготовленої інформації, а з іншого «впливає з того факту, що контролер, організуючи і супроводжуючи процес визначення мети, планування та управління, сприяє оперативності і правильності прийнятих управлінських рішень. Проте в кінцевому підсумку відповідальність за прийняття рішень лежить усе ж на менеджменті» [9, с. 18—19].

Визначаючи можливість і доцільність інституціоналізації контролінгу, на нашу думку, слід відштовхуватися від масштабів бізнесу, його організаційних особливостей, специфіки корпоративного управління. За визначенням І.І. Кравченко, інституціоналізація являє собою перехід від неформальних відносин (об'єднань, угод, переговорів) і неорганізованої діяльності до створення організаційних структур з ієрархією влади, регламентацією відповідної ді-

яльності, тих чи тих відносин, їх юридичної легалізацією, якщо це можливо і необхідно [10]. Багатьма авторами відзначається той факт, що окремі елементи контролінгу реалізуються в системі управління будь-яким підприємством без будь-якої згадки про контролінг і відповідного інституційного відокремлення. Як справедливо зазначає Н.Г. Круссер: «Можна стверджувати, що на кожному підприємстві, де є система керування з елементами вироблення її бажаного стану, існують ті чи ті елементи контролінгу, але через відсутність взаємозв'язку (і взаємовпливу) між ними відсутня і система контролінгу на даному підприємстві» [1]. П. Хорват також вказує на цю особливість: «За своєю суттю контролінг не вимагає наявності окремої посади або співробітника, він означає наявність певної області завдань, які при необхідності можуть виконуватися різними співробітниками або керівництвом компанії. У такому випадку в компанії немає посади з назвою «контролер». У малих і середніх компаніях функцію контролінгу найчастіше виконує керівництво компанії або керівник служби обліку» [9, с. 17]. Однак, на нашу думку, для великих і середніх підприємств створення спеціалізованої служби контролінгу представляється доцільним і перспективним, оскільки дозволить чітко визначити і закріпити його функції і сферу відповідальності.

На підставі аналізу специфічних функцій контролінгу та його ролі в системі менеджменту, більш виправданим видається його розгляд як метафункціональної підсистеми підтримки управління, а його інституціоналізація дозволить перевести управління на якісно новий рівень.

Бібліографічний список

1. *Круссер Н.Г.* Контроллинг как инструмент координации управленческих воздействий при реализации стратегии предприятия (на примере предприятий газовой отрасли) — [Электронный ресурс] — Режим доступа: <http://www.masters.donntu.edu.ua/2009/fem/dorohov/library/article3.htm>
2. *Беккер В., Бальтцер Б., Гончарова Л.* Взаимодействие менеджмента и контроллинга: опыт Германии и России // *Контроллинг*. — 2010. — № 3 (36). — С. 20—29.
3. *Пич Г., Шерм Э.* Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки // *Проблемы теории и практики управления*. — 2001. — № 3. — С. 102—107. [Электронный ресурс] — Режим доступа: <http://www.masters.donntu.edu.ua/2009/fem/dorohov/library/article4.htm>

4. С. Рубцов. Учет для «Контроллинга». [Электронный ресурс] — Режим доступа: http://www.cfin.ru/rubtsov/acc_for_con_shtml

5. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примаков, С.Г. Фалько. — 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 256 с.

6. Выбор и анализ функций управления. — [Электронный ресурс] — Режим доступа: http://www.denga.com.ua/index.php?option=com_content&task=view&id=3030&Itemid=1

7. Координация как функция управления. [Электронный ресурс] — Режим доступа: <http://ecouniver.com/1878-koordinaciya-kak-funkciya-upravleniya.html>

8. Яковлев Ю.П. Контролинг на базі інформаційних технологій: Навч. посіб. для студ. — К.: Центр навч. літ., 2006. — 318 с.

9. Хорват П. Концепция контроллинга: Управленческий учёт. Система отчётности. Бюджетирование [Текст] / Horvath & Partners; Пер. с нем. 2-е изд. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. — 269 с.

10. Новая философская энциклопедия / Под ред. В. С. Стёпина: В 4 т. — М.: Мысль, 2001. — [Электронный ресурс] — Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy

Стаття надійшла до редакції 15 січня 2013 року

УДК 657:378

С. В. Свірко, д.е.н., проф.,
проф. кафедри обліку в кредитних
і бюджетних установах та економічного аналізу
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

А. І. Фаріон, к.е.н., викладач кафедри обліку
у бюджетній та соціальній сфері

Тернопільський національний економічний університет

ПІДГОТОВКА ТА ПЕРЕПІДГОТОВКА ОБЛІКОВИХ ФАХІВЦІВ В УМОВАХ МОДЕРНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СЕКТОРІ ЗАГАЛЬНОГО ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто питання підготовки та перепідготовки фахівців з бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в секторі загальнодержавного управління та сформовано підходи до її удосконалення.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бухгалтерський облік, облікові працівники, навчальні дисципліни, магістр