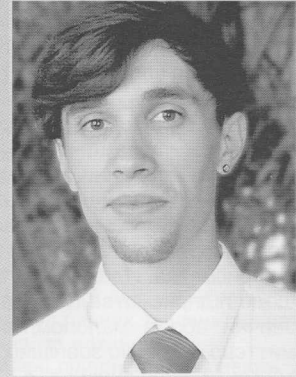


УДК 657.62:658



**Т. А. Говорушко,**  
доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри фінансів  
Національного університету  
харчових технологій



**Д. О. Кроніковський,**  
аспірант кафедри автоматизації та  
комп'ютерно-інтегрованих технологій  
Національного університету  
харчових технологій

## ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВПРОВАДЖЕННЯ КОНТРОЛІНГУ В УКРАЇНІ

*У статті розглянуто практичні проблеми впровадження контролінгу. Наведено найпоширеніші мотиваційні причини необхідності використання контролінгу. Чітко виокремлено помилки створення та функціонування системи контролінгу на вітчизняних підприємствах. Розглянуто варіанти підпорядкування контролінгу.*

**Ключові слова:** контролінг, управління, підпорядкування.

**Т. А. Говорушко, Д. О. Крониковский**  
**ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ВНЕДРЕНИЯ**  
**КОНТРОЛЛИНГА В УКРАИНЕ**

*В статье рассмотрены практические проблемы внедрения контроллинга. Приведены наиболее распространенные мотивационные причины необходимости использования контроллинга. Четко вычленены ошибки создания и функционирования системы контроллинга на отечественных предприятиях. Рассмотрены варианты подчинения контроллинга.*

**Ключевые слова:** контроллинг, управление, подчинение.

**T. A. Govorushko, D.O. Kronikovskiy**  
**THE PROBLEMATIC ASPECTS OF**  
**THE CONTROLLING IMPLEMENTATION IN UKRAINE**

*The article includes practical problems of implementation of controlling. There are the most common motivational reasons for using controlling. The mistakes of creation and functioning of the controlling system for the domestic enterprises are clearly expressed. The variants of controlling subordination are described.*

**Key words:** controlling, management and submission.

**Постановка проблеми.** Контролінг як еволюційна тенденція є відповіддю на зміни зовнішніх умов функціонування підприємств та постійного зростання вимог до управління та його інструментів. Підвищення нестабільності зовнішнього середовища висуває додаткові вимоги до системи управління підприємством, а саме: зміщення акценту з контролю минулого на аналіз майбутнього; збільшення швидкості реакції на зміни зовнішнього середовища, підвищення гнучкості в діяльності підприємства; необхідність об'єктивного безперервного моніторингу; необхідність продуманої системи дій щодо забезпечення виживання підприємства й уникнення кризових ситуацій; потреба в синхронізації та взаємодоповненні управлінських рішень. Впровадження контролінгу дає змогу підвищити рівень координованості процесів планування, контролю, обліку, аналізу на підприємстві, забезпечити їх методичною та інформаційною базою, завдяки чому підвищується якість управлінських рішень та ефективність системи управління в цілому, що доведено практикою.

**Аналіз останніх досліджень.** Сутність контролінгу вивчали такі вчені, як Д. Хан, Е. Майєр, Р. Манн, О. О. Терещенко, Д. М. Морозов, Е. Л. Попченко, А. М. Кармінський, Н. І. Оленев, А. Г. Приймак, С. Г. Фалько, Ю. П. Яковлев, М. Білуха, А. Бодюк, Ф. Бутинець, В. Мурашко, Є. Романів, Л. Сухарева та ін. Проте до сьогодні серед науковців не існує узгодженої думки щодо сутності контролінгу як теоретичної категорії. Мало уваги приділяється вивченню принципів функціонування та структури контролінгу. Ситуація, що склалася у цьому напрямі дослід-

ження, підкреслює актуальність проблеми, вимагає більш поглибленого вивчення якісних сторін контролінгу, які могли б бути корисними для практиків і науковців.

**Метою статті** є розкриття ряду проблем та помилок, що є характерними при впровадженні контролінгу в сучасні умови суб'єктів господарювання. Для досягнення поставленої мети вирішено ряд завдань, що стосуються вивчення принципів дії та структури контролінгу. У процесі підготовки статті авторами було використано діалектичний метод наукового дослідження.

**Виклад основного матеріалу.** Істотним чинником, який зумовлює прийняття неправильних управлінських рішень у фінансовій сфері, є відсутність на вітчизняних підприємствах ефективного планування, належної координації діяльності різноманітних служб, інформаційного менеджменту, внутрішнього управлінського обліку, аналізу та контролю. Водночас, у всіх провідних фірмах Західної Європи, США, Японії та інших розвинених країн діють ефективні системи контролінгу, які багато в чому виконують функції мозкового центру [1].

Контролінг, будучи концепцією системного управління, організовується, як правило, там, де управління знаходиться в кризі або господарська діяльність не відповідає сучасним вимогам ринку. Чинники, які є підставою для створення системи контролінгу в організації [2]:

- погіршення економічних показників;
- поява нових цілей в умовах функціонування, що склалася;
- відсутність узгодження цілей;

- застарілі методи планування, калькуляції та аналізу, що не задовольняють менеджмент підприємства;
- відсутність методик обліку і аналізу, невідповідність вимогам як основа для відстежування діяльності та ухвалення управлінських рішень;
- дублювання або відсутність деяких функцій, наявність конфліктних ситуацій при їх виконанні.

Процес упровадження починається з ухвалення рішення про розроблення системи контролінгу на підприємстві. Вирішальним моментом для початку побудови системи контролінгу є поява перших сигналів або прогнозів про можливі ризики та загрози для успішного функціонування підприємства. Йдеться як про внутрішні, так і про зовнішні щодо підприємства події та чинники, що виявляються зазвичай або в малопомітних тенденціях і ознаках, або миттєво із зміною зовнішніх чинників (законодавство, контрагенти, курс акцій і т. д.). Після того як прийнято рішення про розроблення системи контролінгу та призначені виконавці починається етап формування інструментальної бази контролінгу.

Усі інструменти контролінгу, що розробляються для конкретного підприємства, мають бути ефективними і зрозумілими користувачам. Обов'язковою умовою є результативність інструменту. Контролери повинні вміти подати власну продукцію усередині підприємства конкретним користувачам, бо інакше застосування розроблених контролерами інструментів у поточній діяльності менеджерів практично неможливого. Контролери мають продемонструвати дієвість розроблених інструментів і перекопати менеджерів у необхідності їх упровадження у практичній діяльності.

Як показує практика, запровадження контролінгу на підприємствах супроводжується численними проблемами. Учені виділяють основні групи чинників, що перешкоджають успішній організації контролінгу на підприємстві (див. табл. 1).

Чинники, що перешкоджають успішній організації контролінгу

Група чинників	Характеристика групи
Історичні	Зумовлені сформованими впродовж багатьох років поглядами на ведення бізнесу, непрозорістю, не завжди достатніми економічними знаннями менеджерів
Психологічні	Пов'язані зі скептичними поглядами керівництва на запровадження фінансового контролінгу, результати якого помітні не одразу, а запровадження досить дороге і тривале
Організаційні	Зумовлені відсутністю досвіду формулювання бажаних результатів від впровадження фінансового контролінгу, складністю залучення кваліфікованих працівників до цього процесу
Методичні	Виникають унаслідок ігнорування потрібної реструктуризації бізнесу, невдалого виділення на підприємстві центрів відповідальності, вибору неадекватних принципів трансфертного ціноутворення, насадження деструктивних мотиваційних моделей, ігнорування потреби створення пакету корпоративних стандартів контролінгу

Джерело: [3]

Для реалізації своїх функцій контролінг повинен займати відповідне місце в організаційній структурі підприємства.

Існують декілька підходів до визначення підпорядкування служби контролінгу на підприємстві: фінансовому директору; директору підприємства [4].

Беручи до уваги головну мету, завдання і функції контролінгу, на нашу думку, служба контролінгу повинна підпорядковуватися власнику підприємства. У випадку, коли підприємством володіє декілька власників (наприклад, у акціонерному товаристві), доцільно, щоб служба контролінгу підпорядковувалась органу, який представляє інтереси власників (рада товариства, спостережна рада). У цьому випадку служба контролінгу матиме достатньо повноважень, щоб повною мірою виконувати свої функції та покладені на неї завдання.

Слід зауважити, що служба контролінгу не виконує функції управління підприємством, а лише створює відповідні передумови для ефективного менеджменту, який здійснює керівник підприємства. Тому проблеми подвійно-

го підпорядкування структурних підрозділів директору та службі контролінгу на підприємстві не виникає. Підрозділи зобов'язані надавати необхідну інформацію службі контролінгу, але не зобов'язані виконувати її наказів. Адже право на управління підприємством належить лише директору підприємства, а служба контролінгу може надавати консультації керівникам підрозділів.

Щодо відносин із керівником підприємства, то у цьому випадку служба контролінгу зобов'язана надавати керівнику структуровану об'єктивну і своєчасну інформацію про стан справ на підприємстві, інформувати про відхилення від запланованих показників, розробляти плани, рекомендації, проекти управлінських рішень, консультувати.

При такому підході служба контролінгу виступає як радник керівника підприємства. Ефективній взаємодії служби контролінгу та керівника підприємства сприятиме їх солідарна відповідальність за результати діяльності підприємства перед спостережною радою і власниками підприємства.

Наприклад, Й. Вебер [6] вважає, що контролінг є сервісною функцією керівництва підприємства, яка спрямована на допомогу менеджменту на концептуальному, інструментальному та інформаційному ґрунті при досягненні поставленої мети. Наша точка зору близька до підходу цих дослідників. Контролінг як підсистема управління асистує, підтримує керівництво підприємства за допомогою методів, інструментів та інформації, які через високий рівень ієрархії, диференціації і спеціалізації більше не можуть використовуватися безпосередньо керівництвом фірми, дозволяє позбутися негативної суб'єктивності та емоційності в управлінні. Передача цієї діяльності спеціалізованому підрозділу – службі контролінгу – сприяє підвищенню ефективності управління підприємством.

За допомогою розробки концепцій ефективного управління контролінг звільняє керівництво від ряду проблем з планування, контролю і забезпечення інформацією. Отже, знаходячись на перетині функцій обліку, контролю, аналізу та планування, контролінг займає особливе місце в інформаційно-аналітичній системі управління підприємством. Він синтезує, пов'язує всі вищевказані функції, інтегрує і координує їх, не підмінюючи собою жодну із функцій управління, підносить управління підприємством на якісно новий рівень.

Практика сьогодення нерідко стикається із проблемами недієвості системи контролінгу, вказуючи на нездатність інструментів та важелів контролінгу впоратися із поставленими завданнями. Зазвичай безрезультатність системи контролінгу напряму пов'язана з комплексом помилок, яких припускаються при її впровадженні чи роботі. Найпоширеніші з них представлені в табл. 2.

**Висновки.** На нашу думку, формування служби контролінгу відбувається на кожному окремому підприємстві індивідуально, виходячи зі специфіки його функціонування, мети та ряду інших факторів. Без урахування всіх особливостей об'єкта система контролінгу втрачає свою актуальність і дієвість. Неможливо розробити єдині рекомендації щодо створення системи контролінгу для всіх підприємств. Кожна система контролінгу ексклюзивна та створюється під певний об'єкт. Врахування типових помилок дасть змогу ефективніше і швидше впровадити контролінг та досягти очікуваної результативності. Саме та-

Таблиця 2. Помилки при впровадженні чи роботі контролінгу

Помилка	Характер помилки
Помилки в розумінні суті та завдань контролінгу	Керівник підприємства має спочатку зрозуміти сутність контролінгу, усвідомити його необхідність для фірми і лише тоді почати організацію системи контролінгу. Співробітники повинні бути переконані в тому, що контролінг дає більше шансів мати роботу в довгостроковій перспективі, отримувати стійку і достатню заробітну плату, тобто привносить у життя працівників відчуття впевненості в майбутньому. Концептуальна помилка при побудові системи контролінгу виникає і в тому випадку, якщо контролеру ставиться завдання «вказувати керівникам підрозділів на їх хиби». Завдання контролінгу полягає не в пошуку винних осіб, а у виявленні та усуненні причин, які перешкодили досягненню мети.
Помилки у виборі цілей і завдань	Кожне підприємство має власну мету, що може бути декомпонованою на цілі, досягнення яких передбачає виконання певних завдань. Якщо сформувати зворотний ланцюг перетворення, то матимемо як результат те, що всі завдання і цілі, поставлені підприємством, мають приводити до єдиної мети. Саме це правило не виконується гідним чином, тим самим розпорюючи ресурси та час.
Надлишкова або недостатня кількість інформації	На багатьох підприємствах стає практикою щомісячне надання звіту відділу контролінгу та керівництву. Часто ці звіти мають або описовий характер, або нагадують докладний звіт аудитора чи ревізора. Контролінг покликаний знайти оптимальну кількість інформації, яка б була достатньою для синхронізації та координації роботи і водночас не створювала надмірного навантаження звітності.
Надмірна кількість контрольованих показників.	Бажаючи оперативно й адекватно оцінювати економічну та фінансову ситуацію на підприємстві, керівництво вимагає від служби контролінгу створення системи контролю, що охоплює якнайбільшу кількість показників, проте деякі з них є тотожними, а деякі – похідними.
Помилки у виборі джерел інформації	У багатьох організаціях проблему джерел надходження сигнальної інформації, на підставі якої визначають ступінь досягнення підприємством поставлених цілей, вирішують доволі просто – сигнали повинні надходити з тих підрозділів, які займаються питаннями обліку, калькуляції, бухгалтерської і статистичної звітності. Проти такого підходу є ряд заперечень: система бухобліку та зовнішньої звітності регулюється юридичними нормативними актами держави, тому завдання підрозділів фінансового обліку полягає зовсім не в тому, щоб відобразити реальний прибуток або рентабельність підприємства; зафіксовані в бухгалтерському обліку факти не завжди відповідають реальним подіям; головне у фінансовому обліку – інформація про процеси, що сталися на підприємстві в минулому, і її практично неможливо прямо використовувати для перспективного управління; існує небезпека, що всеосяжна система бухобліку сигналізуватиме про значні відхилення планових і фактичних величин за малоістотними показниками.
Фокусування уваги на витратах та суворий контроль бюджетів	Надмірне фокусування на економії не є єдиним дієвим інструментом контролінгу, адже найчастіше – це екстенсивний фактор.
Відсутність аналізу доходів і ризиків	Ризики характерні будь-якій діяльності й суміжні з доходами, проте важливо не перетнути межі й використовувати інструменти зниження ризиків.
Упровадження контролінгу без попереднього аналізу достовірності інформаційної бази підприємства і організаційно-технологічних процесів	Важливим фактором є повсякчасна перевірка інформації на об'єктивність, відсутність суб'єктивізму та емоційного впливу.
Вбудовування контролінгу в структуру фінансової або планово-економічної служби підприємства	Контролінг є підсистемою всієї системи управління підприємством і не може бути обмежений певними підрозділами.
Просування до мети без врахування екологічних та футуристичних чинників	Досягнення мети та цілей має узгоджуватися з екологічними та футуристичними чинниками на принципах розумного й ефективного використання.
Спроба впровадити контролінг «знизу догори»	Ініціаторами і замовниками контролінгу не можуть виступати «низи» через еволюційність походження контролінгу та ієрархії підпорядкування.

Джерело: Схему складено особисто авторами

кий підхід допоможе вийти на новий, вищий рівень управління, що, своєю чергою, спираючись на зарубіжний досвід, дасть можливість українським підприємствам швидше та з меншими затратами рухатися до обраних цілей.

### Література

- Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
- Зоріна О. А. Організація контролінгу в Україні: питання теорії та

- практики / О.А. Зоріна //Фінансовий вісник. – 2009. – № 4. – С. 350–355.
- Сафаров О. Практика контроллинга: что препятствует успеху? / О. Сафаров // Консультант. – 2007. – № 23. – С. 27–31.
- Турило А. М. Контролінг – система забезпечення ефективного управління підприємством / А. М. Турило, С. В. Святенко // Финансы и менеджмент. – 2009. – № 2. – С. 11–14.
- Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих / Р. Манн, Э. Майер // Система управления прибылью. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 301 с.
- Weber J. Einführung in das Controlling / Weber J. – Stuttgart: Schaffer Poeschel, 1998. – 437 p.

Стаття надійшла до редакції 9 січня 2011 року