

В системі управління виробництвом на наших підприємствах нормативний метод, як найбільш наближений до свого американського аналога «стандарт-кост», на жаль не зайняв вагомого місця. Хоча він є найбільш універсальним і, на думку багатьох дослідників, може застосовуватися при будь-якому підході до обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

Нормативний метод обліку витрат тільки тоді буде ефективним засобом противитратного механізму, коли повністю наблизиться до свого прогресивного аналога - методу «стандарт-кост».

**Перелік використаних джерел:** 1. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656с.; 2. Сльозко Т. Методи обліку витрат «стандарт-кост» і нормативний: історія і сучасність // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - №7. – С.3-7.

*Поступила в редколегію 21.10.08*

УДК 658.12

***М.В. ТАРАСЮК***, к.е.н.

## **ПІДСИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ В УПРАВЛІННІ ТОРГОВЕЛЬНИМИ МЕРЕЖАМИ**

В статті на підставі дослідження широкого кола наукових праць вітчизняних та зарубіжних науковців визначено підсистеми контролінгу в управлінні торговельними мережами та сформовано характерний для цих підсистем інструментарій.

In the article on the basis of research of wide circle of scientific labors of domestic and foreign workers of researches certainly subsystems of controlling in a management the networks of auctions and a characteristic for these subsystems tool is formed.

**Постановка проблеми.** Останнім часом у наукових публікаціях з'являються думки про доцільність запровадження контролінгу в управлінні підприємствами, проте контролінгу в управлінні торговельними мережами приділяється мало уваги. Крім того, для ефективного функціонування контролінгу в управлінні торговельними мережами доцільно чітко розрізняти його підсистеми, які мають підтримувати відповідні контури управління, що забезпечить максимальну ефективність даної технології.

**Аналіз останніх досліджень.** Теоретичні напрацювання з питань контролінгу знайшли відображення в працях вітчизняних і російських науковців, зокрема: О.О. Ананькіної, Н.Г. Данілочкіної, О.М. Кармінського, С.Н. Петренко, Л.А. Сухаревої, О.О. Терещенка, С.Г. Фалька, Н.П. Шульги та інших. Серед зарубіжних науковців особливо цікавим є напрацювання вчених А. Дайле, Й. Вебера, Е. Майєра, Р. Манна, Д. Хана, К. Хомбурга, Г. Піча, Х. Фольмута, Д. Джексона, Т. Райхмана, П. Хорвата та інших.

**Цілі статті.** Ціль статті полягає у визначенні підсистем контролінгу в управлінні торговельними мережами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Більшість досліджених наукових джерел під підсистемою пропонують розуміти частину системи, яка вивчається та розглядається самостійно та сама має системні властивості [1]. Враховуючи викладене під підсистемою контролінгу в управлінні торговельними мережами доцільно розуміти його частину як системи, що має власну теоретичну базу та методичний інструментарій та складається з певних елементів, що надає їй ознак системи.

Х.Й. Фольмут [2] та інші [3, 4] пропонують виділяти дві підсистеми контролінгу: оперативний і стратегічний. Деякі науковці розрізняють стратегічний і поточний контролінг [5], а також стратегічний і технічний [6].

На думку Х.Й. Фольмута оперативний контролінг охоплює короткострокове планування, контроль та управління з ціллю коригування у разі відхилення від курсу підприємства, натомість стратегічний контролінг спрямований на викриття можливостей та ризиків з ціллю довгострокового існування підприємства. Як бачимо з робіт Х.Й. Фольмута, основним критерієм при виділенні підсистем контролінгу виступає часовий період. Далі автор наголошує на взаємодії оперативного та стратегічного контролінгу, які взаємодоповнюють та взаємо обумовлюють один одного. Інструментарій як оперативного та стратегічного контролінгу є, в свою чергу, важливими компонентами його концепції. Отже, інструментарій контролінгу доцільно розглядати в розрізі стратегічної та оперативної його підсистем.

Про тісний взаємозв'язок стратегічного та оперативного контролінгу можливо говорити на підставі дослідження роботи

А. Гальвайтера [7]. Дослідник наводить ряд проблем, з вирішенням яких підприємству допомагає стратегічний контролінг, серед яких: поточний контроль «критичних внутрішніх і зовнішніх умов», що лежать в основі стратегічних планів; поточний контроль оперативних дій відносно можливих стратегічно шкідливих побічних результатів і дій та інше. Отже, ряд завдань стратегічного контролінгу, сформульованих А. Гальвайтером можливо віднести до оперативного контролінгу. Це свідчить про те що оперативний контролінг є основою для ефективного функціонування стратегічного.

Про тісний зв'язок стратегічного та оперативного контролінгу в управлінні суб'єктами господарювання свідчать результати дослідження праці Л.В. Попової, Р.Е. Ісакової, Т.А. Головіної [8]. Дослідники зазначають, що між підсистемами контролінгу є тісний взаємозв'язок, що полягає в наступному: по-перше, оперативний контролінг, зокрема планування, залежить від стратегічного, а, по-друге, оперативний контролінг дає імпульси для зміни стратегічної спрямованості підприємства.

На важливості часового горизонту при визначенні підсистем контролінгу в управлінні підприємствами наголошує Е. Майер [9]. Дослідник також відмічає тісний взаємозв'язок між підсистемами стратегічного та оперативного контролінгу, що полягає в підтримці оперативного контролінгу, коли на лінії часового горизонту його інструменти втрачають силу, інструментами стратегічного контролінгу.

Як вважають А.К. Андропова та О.Д. Печатнова [10] стратегічний контролінг не обмежується певним проміжком часу, тобто він не має часового обмеження. Натомість оперативний контролінг характеризується певною часовою обмеженістю та поділяється на певні часові проміжки, тривалість яких може визначатися з урахуванням специфіки фінансово-господарської діяльності підприємства. За звичай оперативний контролінг охоплює часовий горизонт обсягом від 1 до 3-х років.

Виділення підсистем стратегічного та оперативного контролінгу в управлінні суб'єктами підприємницької діяльності можливе також на підставі того, що цілі підприємства поділяються на оперативні та стратегічні. Таку думку знаходимо в праці О.Д. Сердюка [11] та інших. Дослідник вказує на те, що контролінг повинен здійснювати контроль за досягненням як стратегічних, так

і оперативних цілей суб'єкта підприємництва, а отже, повинен містити в собі як система два аспекти: стратегічний та оперативний.

За результат атами налізу роботи Є.В. Попова та А.І. Татаркіна [12] можливо навести ще одну відмітну особливість стратегічного та оперативного контролінгу. Так, оперативний контролінг ґрунтується на ресурсах, що знаходяться в розпорядженні підприємства, а стратегічний контролінг спрямований на пошук, розширення та збереження потенціалу успіху.

Різниця між підсистемами оперативного і стратегічного контролінгу на думку ряду дослідників [13] полягає також в орієнтації цих підсистем. Так, оперативний контролінг зорієнтований головним чином на внутрішнє середовище суб'єкта підприємництва, а стратегічний контролінг крім внутрішнього середовища орієнтується також і на зовнішнє середовище.

Досить цікавим є підхід до виділення підсистем контролінгу, що відображений в працях С.Г. Фалька та А.М. Кармінського [14]. Автори наводять так звані «девизи» стратегічного та оперативного контролінгу. Так, девізом стратегічного контролінгу є «Вести правильну справу», а девізом оперативного – «Вести справу правильно». Тобто, стратегічний контролінг спрямовує діяльність підприємства на досягнення його місії та системи стратегічних цілей, а оперативний контролінг – допомагає підприємству досягти цих цілей через підтримку оперативного управління.

За результатами аналізу роботи Ю.П. Аніскіна та А.М. Павлової [5] можливо визначити ще одну відмінність підсистем стратегічного та оперативного контролінгу, яка полягає в складі користувачів контролінгових послуг. Так, користувачами послуг підсистеми стратегічного контролінгу виступають переважно власники суб'єкта підприємництва та менеджери вищого рівня, натомість основна увага до результатів функціонування підсистеми оперативного контролінгу прикута з боку менеджерів нижчого рівня.

Відмінність між підсистемами оперативного та стратегічного контролінгу в управлінні суб'єктами підприємництва полягає також і в переліку контрольованих ними величин, висновок про це можливо зробити за результатами аналізу роботи Г.О. Швиданенко, В.В. Лавриненко та інших [15]. Отже, до основних підконтрольних показників стратегічного контролінгу можливо віднести стратегічні цілі, стратегія, потенціал і чинники успіху, сильні і слабкі сторони

підприємства, шанси і ризики, обмеження та результати. Оперативний контролінг орієнтується переважно на такі показники як короткострокові цілі, рентабельність, ліквідність, розмір прибутку.

Принципіальна відмінність між підсистемами стратегічного та оперативного контролінгу в управлінні суб'єктами підприємницької діяльності полягає також у відмінності інструментів, про що свідчать результати дослідження праць А.М. Кармінського, Н.І. Оленева, А.Г. Примака, С.Г. Фалька [14]. Нижче автори наводять іншу основну відмінність між стратегічним та оперативним – перший орієнтований на тенденції майбутнього, а останній на теперішнє. Крім того, між стратегічним і оперативним контролінгом маються й інші відмінності:

- стратегічний контролінг орієнтований на потенціал, а оперативний на конкретний результат;

- контроль передумов, успіху та результату має різноманітне значення для обох напрямків контролінгу;

- об'єкти планування та контролю в оперативному контролінгу співпадають, а стратегічному вони не ідентичні;

- в оперативній підсистемі домінують контролінг зі сторони (найчастіше з боку служби контролінгу), а в стратегічному – самоконтролінг.

На думку А.М. Габелева [16] поділ стратегічного та оперативного контролінгу обумовлений виділенням в управлінській науці та в практиці менеджменту стратегічного та оперативного рівнів управління. Даний підхід узагальнює усі наведені вище думки та заслуговує на увагу. В теорії менеджменту прийнято розрізняти також тактичний рівень управління та, відповідно, деякі науковці пропонують розрізняти ще одну підсистему контролінгу – тактичний контролінг [17], при чому в окремих випадках ототожнюючи його з оперативним.

Таким чином, підсистема стратегічного контролінгу направлена на підтримку стратегічного управління в суб'єктах мережевого торговельного бізнесу, підсистема тактичного контролінгу – тактичного управління і оперативного контролінгу – оперативного управління в торговельних мережах, на користь чого можна навести також думки С.Г. Фалька [3], В.М. Слинькова [18]. Отже, тактичний контролінг здійснює підтримку менеджменту в ході

тактичного управління шляхом моніторингу виконання бюджетних показників, аналізу використання ресурсів та інше.

На користь виділення трьох підсистем контролінгу в управлінні підприємствами, в тому числі і торговельними мережами, можливо навести той факт, що цілі менеджменту, в тому числі і цілі контролінгу, поділяються на три рівні: стратегічні, тактичні та оперативні.

Як зазначалося вище, однією з основних відмінностей контролінгу є специфічний інструментарій стратегічної та оперативної його підсистем. Аналіз ряду наукових праць з проблем контролінгу [7, 19] дозволяє визначити наступні інструменти стратегічного контролінгу в управлінні торговельними мережами: система збалансованих показників; SWOT - аналіз; PEST-аналіз; бенчмаркінг та аналіз ринку; облік і аналіз витрат за всіма процесами; управління за цільовими витратами; функціонально-вартісний аналіз; портфельний аналіз; аналіз стратегічних розривів; розробка сценаріїв; аналіз потенціалу; аналіз якості; розрахунок прибутків та збитків; звітність; ABC-аналіз; портфоліо-аналізи і емпіричні криві; аналіз ланцюжка досягнення вартості; аналіз конкурентних сил Портера; мережене планування, графік Ганта та інші.

В свою чергу інструментарій тактичного та оперативного контролінгу в управлінні торговельними мережами повинен включати: ABC-аналіз; XYZ-аналіз; GAP-аналіз; CVP-аналіз; аналіз беззбитковості; аналіз використання торговельного обладнання та площ; аналіз обсягів продажів; оперативна діагностика діяльності мережі в цілому та її підрозділів; внутрішній контроль економічної роботи мережі в цілому та її підрозділів; контроль рентабельності торгівлі за окремими видами товарів; внутрішньо корпоративне удосконалення процесів в мережі та інші.

В ряді наукових праць [20, 21] знаходимо згадування, поруч зі стратегічним та оперативним, про диспозитивний контролінг. Зміст диспозитивного контролінгу полягає у регулюванні виконання системи оперативних панів суб'єкта підприємницької діяльності шляхом план-факт аналізу їх виконання та обґрунтування варіантів управлінських рішень щодо зворотнього впливу на бізнес-процеси. Тобто диспозитивний контролінг сприяє розробці та вжиттю заходів щодо досягнення системи оперативних цілей підприємства. Диспозитивний контролінг не має ознак системності, не має

власного інструментарію, а отже, не може розглядатися як одна з підсистем контролінгу в управлінні підприємством, в тому числі і торговельною мережею.

**Висновки.** Отже, підсистемами контролінгу в управлінні торговельними мережами є стратегічний, тактичний та оперативний контролінг, які здійснюють, відповідно, підтримку стратегічного, тактичного та оперативного контуру управління в торговельних мережах.

**Список використаних джерел:** **1** Большой экономический словарь /Авт. и сост. А.Н. Азрилян и др.]. – 7-е изд., доп. – М.: Инт нов. Экон., 2008. – 1472 с. **2** *Фольмут Х.Й.* Инструменты контроллинга / Х.Й. Фольмут; [пер. с нем. Н.Н. Максимовой]. – М.: Издательство «Омега-Л», 2007. – 127 с. **3** *Фалько С.Г.* Контроллинг для руководителей и специалистов / С.Г. Фалько. – М.: Финансы и статистика, 2008.– 272 с. **4** *Скляр Е.Н.,* Теоретические основы формирования системы интегрированного контроллинга на промышленном предприятии / Е.Н. Скляр, И.О. Зверкович, Т.Д. Хрычикова // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. - № 2. – С. 9-15. **5** *Анискин Ю.П.* Планирование и контроллинг: Учебник по спец. «Менеджмент организаций» / Ю.П. Анискин, А.М. Павлова. – М.: Омега-Л, 2007. – 280 с.– Ил., табл. **6** *Овсеян Д.С.* Управленческий учет и контроллинг в системе управления промышленным предприятием: Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Овсеян Давид Самвелович.– М., 2006. – 146 с. **7** *Ільїна С.Б.* Контролінг процесів господарської діяльності на підприємствах харчової промисловості: [навч. посіб. для студ. ВНЗ] / С.Б. Ільїна, Т.С. Журба. – К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 592 с. **8** *Попова Л.В.* Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга: учебное пособие / Л.В. Попова, Т.А. Головина, И.А. Маслова. – М.: Дело и сервис, 2006. – 272 с. **9** *Майер Э.* Контроллинг как система мышления и управления [Пер. с нем. Ю.Г. Жукова и С.Н. Зайцевой, под ред. С.А. Николаевой] / Э. Майер. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 94 с. **10** *Андропова А.К.* Оперативный контроллинг: Учеб. Пособие / А.К. Андропова, Е.Д. Печатнова – М.: Дело и сервис, 2006. – 160 с. **11** *Сердюк О.Д.* Теорія та практика менеджменту: Навч. посіб. / Сердюк О.Д. – К.: Професіонал, 2004. – 432 с. **12** *Попов Е.В.* Миниэкономика / Е.В. Попов, А.И. Татаркин. – М.: Наука, 2003. – 487 с. **13** *Петренко С.Н.* Контроллинг: Учеб. Пособие / С.Н. Петренко – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с. **14** *Контроллинг: Учебник / А.М. Карминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага и др.; под ред. А.М. Карминского, С.Г. Фалько.* – М.: Финансы и статистика, 2006. – 336 с. **15** *Контролінг: [навч. посіб.] / Г.О. Швиданенко, В.В. Лаврененко, О.Г. Дерев'янюк, Л.М. Приходько* – К.: КНЕУ, 2008. – 264 с. **16** *Габелев А.М.* Управление деятельностью научно-производственного комплекса с использованием инструментов контроллинга: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.06 / Габелев Андрей Маркович. – Н.Новгород, 2004. – 286 с. **17** *Шенаев И.В.* Системы контроллинга в российских банках / И.В. Шенаев // Банковское дело. – 2006. - № 12. – С. 58-60. **18** *Слиньков В.Н.* Стратегическое планирование на основе сбалансированной системы показателей. Стратегический контроль. Практические рекомендации / В.Н. Слиньков. – К.: Дакор, КНТ, 2008. – 384 с. **19** *Шигаев А.И.* Контроллинг стратеги развития предприятия:[Учеб. пособие / А.И. Шигаев. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 351 с. **20** *Криклій А.С.* Методологічні засади контролінгу в банках / А.С. Криклій // Економіка та держава. – 2006. – № 7. – С. 8-10. **21** *Мухомедзянова Е.В.* Контроллинг как функция управления предприятием / Е.В. Мухомедзянова // Вестник МГТУ. – Т. 9. – 2006. – № 4. – С. 655-658.