

УДК 658.144

О.Ю. ПОПОВА, д.э.н., профессор,
Е.С. САФЬЯНЦ,
Донецкий национальный технический университет

ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЛИНГА ЭФФЕКТИВНОСТИ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Целью работы является определение содержания контроллинга эффективности хозяйственной деятельности предприятия с позиций институциональной теории. В работе рассмотрены три подхода к определению сущности контроллинга – целеориентированный, процессный и проектный. Рассмотренные три подхода позволили сформировать перечень актуальных заданий системы контроллинга эффективности хозяйственной деятельности предприятия.

Ключевые слова: контроллинг, эффективность, принцип, хозяйственная деятельность, ограниченная рациональность, оппортунизм

Динамически развивающиеся экономические отношения в значительной мере усложняют принятие хозяйственных решений на предприятиях. Прежде всего сложности обусловлены недостаточно эффективной информационной поддержкой действий менеджеров, что вызвано либо неполнотой информации, либо ее избыточностью, а также различными случайностями, который носят непредвиденный, непрогнозируемый характер проявления. В этих условиях повышаются требования к планированию и контролю различных аспектов хозяйственной деятельности предприятий, к разработке эффективных механизмов координации действий отдельных структурных подразделений, исходя из специфики миссии, стратегических целей и задач. Современным инструментом решения данных проблем является контроллинг, включающий ряд оперативных и стратегических инструментов управления предприятием и являющийся специальной функцией менеджмента.

Проблемы повышения эффективности хозяйственной деятельности предприятия и направления их решений на основе механизмов контроллинга освещены в трудах как отечественных, так и зарубежных ученых-экономистов. Современные положения организации контроллинга на предприятиях получили свое обоснование в трудах А. Дайле, Р. Манна,

Д. Хана, Х. Фольмута [1-4]. На необходимость внедрения систем контроллинга указывают работы, посвященные корпоративному управлению [5]. Для отечественной науки и практики внедрение контроллинговых инструментов является достаточно новым явлением, характеризующимся адаптацией основных принципов зарубежного опыта к специфике хозяйствования украинских предприятий [6-9]. Учеными-экономистами предлагается инструментарий контроллинга относительно отдельных аспектов деятельности предприятия – финансовая сфера, интеллектуальная деятельность, производственные процессы, логистические операции. Следует отметить, что в недостаточной мере получил свое развитие инструментарий контроллинга эффективности хозяйственной деятельности предприятия, которая является комплексной характеристикой результативности, выражающая степень реализации его миссии, стратегических планов и оперативных задач. Кроме того, современные разработки в области контроллинга характеризуются существенными различиями по трактовке сущности, специфики применения его инструментов для различных аспектов деятельности предприятия. Дальнейшего уточнения требуют правила и модели контроллинга эффективности хозяйственной деятельности предприятия, что позволит достигнуть согласованности в планировании показателей деятельности отдельных подразделений, устранить конфликтность в достижении целей организации.

Целью данной статьи является уточнение содержания понятия контроллинга эффективности хозяйственной деятельности, позволяющего обеспечивать информационную поддержку хозяйственных решений, ориентированных на успешную реализацию миссии предприятия.

Понятие контроллинга в современной практике деятельности предприятий имеет достаточно широкий диапазон измерений, которые варьируются от целеориентирован-

© О.Ю. Попова, Е.С. Сафьянц, 2013

ных к универсальным определениям. Постулаты неоклассической экономики рассматривают поведение экономических агентов и решение проблемы выбора решения из ряда альтернатив с позиции ожидаемых результатов [10, с.18]. Одним из главных мотивов выбора хозяйственных решений являются критерии рациональности, требующие сравнения величин ожидаемых результатов с величиной издержек. Согласно Ф. Хайеку рациональным поведением можно назвать такой тип поведения, который нацелен на получение строго определенных результатов [11, с.26]. При этом поведение экономических агентов является рациональным, что характеризуется преимущественной ориентацией на максимизацию полезности потребления ресурсов и требует выполнения ряда условий. Такими условиями являются:

1) полная доступность необходимой для принятия решения информации;

2) эгоистические мотивы в принятии решений и безразличное отношение к изменению

благополучия других агентов в результате принятия решения;

3) отсутствие внешних ограничений для обмена (при условии, что обмен ведет к максимизации полезности);

4) желание увеличить свое благополучие реализуется только в форме экономического обмена, а не в форме захвата или кражи [12, с.20].

Главный признак контроллинга в таком целеориентированном измерении заключается в координации всех оперативных и тактических планов предприятия со стратегиями хозяйственной деятельности через показатели оборота, издержек и прибыли, рентабельности, усилий, масштабов, времени.

Можно выделять ряд научных исследований в области трактовки сущности контроллинга на предприятии, основными признаками которого учеными выбран целеориентированный подход (табл.1).

Таблица 1

Характеристика контроллинга с позиций целеориентированного подхода

Авторы	Функции контроллинга	Трактовка содержания	Результаты
А. Кёненберг, Г. Баум [13]	- управление и контроль плановых заданий; - контроль внутренней и внешней среды деятельности предприятия; - мониторинг изменений	- поддержка ориентированного на результат менеджмента	- сохранение гибкости в планах хозяйственной деятельности предприятия; - упрощение (преодоление присущей среде принятия решений сложности, неопределенности и риска)
П. Хорват [14]	- контроль выполнения плановых показателей; - формирование отчетности; - информирование всех заинтересованных лиц	- подсистема информационной поддержки менеджмента	- координация реализации планов различных уровней управления
Т. Райхманн [15]	- планирование; - координация; - контроль экономических результатов	- контроллинг как система информационного обеспечения	- координация деятельности структурных подразделений предприятия
К. Серфлинг [16]	- планирование; - контроль; - анализ; - формирование альтернатив управленческих решений	- контроллинг как философия менеджмента и коммуникаций; - инструмент менеджмента на предприятии	- эффективное достижение целей, запланированной прибыли и рентабельности с учетом временных параметров

Обобщая содержание подходов к трактовке сущности контроллинга, приведенных в

табл. 1, можно сделать вывод, что основной задачей контроллинга эффективности должна

становиться согласованная реализация планов предприятия исходя из установленных правил и политики хозяйственной деятельности, влияющих на стратегию и тактику поведения. Поведение экономических агентов в значительной мере обуславливается рядом ценностей, целевых установок, стереотипов поведения, привычек, культурно-религиозными и психоэмоциональными факторами, действующими нормами. В этом отношении возникает вопрос о причинах, мотивах и стимулах выбора определенного типа поведения в организации контроллинга эффективности хозяйственной деятельности предприятия. Как отмечено в работах Д. Норты, «субъективные мысленные конструкции, при помощи которых индивидуумы обрабатывают информацию, приводят к решениям, определяющим выбор индивидуума, ... мысленные конструкции игроков, заданные сложностью окружающего мира, ограниченной информационной обратной связью с результатами деятельности, унаследованными культурными традициями, определяют их восприятие» [17, с.16]. Таким образом возникает необходимость рассмотрения условий и предпосылок контроллинга эффективности хозяйственной деятельности предприятия, что становится возможным в рамках институциональной теории, одним из центральных понятий которой является понятие института, как совокупности формальных и неформальных правил, традиций и ценностей, определяющей поведение экономических агентов.

Эффективность хозяйственной деятельности предприятия формируется исходя из частных показателей эффективности хозяйственных решений, принятие и успешная реализация которых требует применения ряда инструментов, среди которых информационное обеспечение занимает одну из важнейших позиций. В условиях интенсификации развития хозяйственных процессов следует констатировать ограниченность информации. Ограниченность в принятии хозяйственных решений в практике деятельности современных предприятий обусловлена следующим. Прежде всего следует указать на ограниченность информации об истинном положении предприятия как во внешней среде, так и о финансово-экономических характеристиках хозяйственной деятельности. Причинами следует считать недостаточность или асимметрию информации, что является следствием несовершенства информационной системы поддержки принимаемых на предприятии хозяйственных реше-

ний. В настоящее время можно отметить несовершенство системы сбора, обработки и распределения информации между реципиентами, что связано с использованием различных стандартов, форм отчетности, структуры информации различными участниками хозяйственной деятельности предприятия. Так, например, оценка конкурентных позиций предприятия, данные о емкости рынка и характеристиках потенциального клиента предприятия традиционно осуществляется с помощью экспертного анализа, результаты которого отличаются значительной степенью субъективности. Другим примером такого типа ограниченности можно считать оценку финансово-экономических результатов деятельности, которая осуществляется одновременно исходя из требований бухгалтерского, управленческого, налогового учета или с позиций международных стандартов к финансовой отчетности предприятия, что вызывает противоречия в трактовке или сопоставления отдельных показателей.

Следующим обстоятельством, препятствующим эффективному принятию хозяйственных решений, следует считать ограничения антиципации, связанные с невозможностью рассмотрения всех возможных исходов при принятии хозяйственных решений и сложностями прогнозирования последствий реализации каждого из альтернативных вариантов деятельности предприятия. Ограничения данного рода обуславливают значительный уровень неопределенности и риска в управленческой деятельности, что в значительной мере снижает эффективность подготовки к ожидаемым изменениям либо вызывает некорректные реакции предприятия на данные изменения.

Существенное влияние на эффективность хозяйственной деятельности предприятия оказывает ограниченность ресурсных возможностей в принятии решений, вызываемая отсутствием оперативной, достоверной и полной информации о ресурсах, доступных на момент принятия решений, целесообразности использования определенной их комбинации. Прежде всего данное ограничение касается оценки интеллектуального потенциала сотрудников предприятия, реализация которого зависит от ряда факторов, например, ожидаемого вознаграждения, эмоционально-психологического состояния, уровня самооценки, что достаточно сложно выявить при принятии решений. Также данная проблема касается финансовых ресурсов, источники и комбинации которых

вызывают ряд рисков, присущих конкретному источнику финансирования. При измерении маркетингового потенциала ресурсные ограничения связаны с принятием решений, ориентированных не на конкретного потребителя, а на основе собственной инициативы предприятия, исходя из оптимистического видения важности для рынка произведенного продукта. При этом может возникнуть опасность переоценки значимости произведенного продукта для потенциального потребителя и, как результат, риск снижения прогнозируемых объемов продаж при уменьшении полученной прибыли.

Ограниченность и асимметрия информационного обеспечения хозяйственной деятельности предприятия могут привести к формированию двух основных типов поведения, которые следует учесть при осуществлении контроллинга эффективности предприятия – ограниченная рациональность и оппортунизм. Природа ограниченной рациональности проявляется в стремлении экономических агентов действовать рационально, однако в действительности они обладают этой способностью лишь в ограниченной степени [18, с.41] Для современных предприятий, хозяйственная деятельность которых является в большинстве случаев убыточной, ограниченная рациональность связана с приоритетом достижения целей «выживания» и недопущения банкротства. В данных условиях недостаточное внимание уделяется вопросам активизации инновационных процессов, диверсификации производства, расширения рынков сбыта, одновременное решение которых могло привести к получению синергетических эффектов и обеспечить полную рациональность. Кроме того, принятие решений на предприятиях диктуется принципом удовлетворенности, при котором ставятся цели более низкого уровня, связанные с демонстрацией собственного статуса в определенных социально-экономических группах, что, очевидно, побуждает менеджмент к принятию решений, которые обеспечивают минимально достаточные показатели эффективности хозяйственной деятельности, но не стимулирует к максимизации возможных эффектов.

О. Уильямсоном оппортунизм рассматривается как «следование своим интересам, в том числе обманным путем, включая сюда такие явные формы обмана, как ложь, воровство, мошенничество, но едва ли ограничиваясь ими. Намного чаще оппортунизм подразумевает более тонкие формы обмана, которые могут принимать активную и пассивную форму, про-

являться «ex ante» и «ex post» [19]. Контроллинг величин «ex post» имеет ретроспективный характер, связанный с оценкой уже достигнутых результатов экономической деятельности, что позволяет выявить отклонения между запланированными и фактическими характеристиками хозяйственных процессов и обуславливает необходимость разработки на предприятии соответствующих хозяйственных решений по преодолению негативных тенденций. Контроллинг величин «ex ante» заключается в осуществлении моделирования возможных ситуаций и их исходов, в прогнозировании возможных причинно-следственных связей между отдельными показателями эффективности хозяйственной деятельности предприятий, что позволяет определить перспективные закономерности развития экономических процессов и разработать инструменты предупреждения негативных будущих явлений.

Контроллинг эффективности хозяйственной деятельности должен быть разграничен с позиций «ex ante» и «ex post». При смешивании этих оценок возникает период неопределенности, датой начала которого можно считать дату привлечения ресурсов в хозяйственный оборот на предприятии (затраты предприятия – величина «ex post»), а датой завершения – дату получения результатов (доходы или иной эффект в этот момент выступают величиной «ex post», трансформируясь из величины «ex ante»). Экономико-математический механизм учета таких неопределенностей достаточно хорошо проработан в инвестиционной теории и реализован путем применения механизма дисконтирования или наращивания, что позволяет привести денежные потоки к одному временному периоду, обеспечивая их сопоставимость. Данную трансформацию можно наблюдать при расчете таких показателей эффективности хозяйственной деятельности предприятия, как, например, дисконтированный срок окупаемости, чистая дисконтированная стоимость, индекс рентабельности. Если получение результатов при использовании ресурсов становится невозможным, то затраты «ex post» изымаются из «экономической памяти» субъекта хозяйствования и переходят в категорию убытков.

Выбор оппортунистического типа поведения связан с ограниченной рациональностью и эгоистичностью субъекта хозяйствования [19]. Стремление минимизировать дополнительные издержки, связанные с усилением неопределенности, а также осуществлять поиск и

использование резервов повышения эффективности за счет иных участников хозяйственной деятельности оказывает значительное влияние на институциональное обеспечение принимаемых решений. Примером таких изменений является выход в 2011 году Канады из Киотского протокола, мотивом чего для канадского правительства послужило неадекватное распределение усилий стран в сдерживании загрязнения атмосферного воздуха парниковыми газами. Подтверждением утраты эффективности институтов Киотского протокола при доминировании оппортунизма в защите окружающей среды и ограничении эмиссии парниковых газов в атмосферу стало признание недейственности концепции устойчивого развития на конференции Рио+20 и призыв к поиску новых альтернативных концепций развития человечества. Данные трансформации приводят к нарушению институционального равновесия, описанного Д. Нортон, и обуславливают формирование новых институтов, достижение нового институционального равновесия. В современных условиях такие трансформации активно осуществляются и на микроуровне

(уровне деятельности отдельного предприятия) и проявляются в коренной перестройке систем учета показателей эффективности деятельности предприятия, активном внедрении международных стандартов финансовой отчетности МСФО, сертификация специалистов по квалификационному уровню CAP (Certified Accounting Practitioner: Сертифицированный бухгалтер-практик) и CIPA (Certified International Professional Accountant: Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер).

В рамках институциональной теории становится возможным определить скорее характер ситуации, в которой осуществляется выбор хозяйственного решения, а не рассматривать исключительно полученный результат деятельности. Поэтому такой подход предполагает подключение исторического аспекта, который просматривает эволюцию социально-экономических отношений, привязанного к конкретной культуре, обществу, группе, существующих в определенное время, что позволяет трактовать сущность контроллинга эффективности с позиций процессного подхода (табл. 2).

Таблица 2

Характеристика контроллинга с позиций процессного подхода

Авторы	Функции контроллинга	Трактовка содержания	Результаты
Г. Кюппер [20]	- планирование, - контроль, - информационная система, - организация; - персональное руководство	- координация системы менеджмента	- достижение диверсифицированных целей (экономические, социальные, экологические, технико-технологические)
Дж. Вебер [21]	- планирование, - контроль, - координация деятельности	- специальная функция менеджмента	- обеспечение эффективности хозяйственной деятельности; - обеспечение эффективности управления
Дж. Вьохе [22]	- планирование; - организация; - анализ и контроль; - регулирование; - персональное руководство	- комплекс мероприятий информационного характера	- оптимальное достижение целей

Приведенные в табл. 2 подходы позволяют трактовать сущность контроллинга как процесс организации и координации взаимодействия между управленческими структурами и отдельными менеджерами, принимающими хозяйственные решения на предприятии. Обобщая два рассмотренных подхода к определению содержания контроллинга (целеори-

ентированный и процессный) можно сделать вывод, что контроллинг эффективности хозяйственной деятельности предприятия представляет собой инструмент координации информации для реализации управленческого процесса. Если рассматривать менеджмент с позиции набора ряда хозяйственных решений, целью которых является реализация миссии предпри-

ятия рациональным способом, то контроллинг является необходимым условием получения оперативной, достоверной и полной информации для успешной реализации таких решений. При этом рациональность как экономическая категория может быть рассмотрена с позиции как минимизации издержек на реализацию функций управления предприятием, так и с позиции максимизации издержек при опережающем росте результатов по сравнению с ростом затрат. Если система менеджмента ориентирована на реализацию хозяйственных решений и несение ответственности за их последствия, то система контроллинга предназначена для подготовки и упорядочивания информации для принятия решений. В этом аспекте контроллинг может быть рассмотрен в качестве обеспечивающей системы, влияющей на управленческие процессы через информацию о достигнутых и прогнозных результатах хозяйственной деятельности по отношению к понесенным затратам.

Для предприятий, которые рассматривают любое хозяйственное решение как отдельный проект, контроллинг эффективности хозяйственной деятельности может быть охарактеризован на основе проектного подхода. Немецкий промышленный стандарт DIN 69901 дает определение сущности проектного контроллинга как системы методов, инструментов, обеспечивающих достижение целей проекта на основе оценки освоенного объема (определение плановой стоимости фактически выполненных работ), установление отклонений между фактическими и плановыми характеристиками проекта, разработку мероприятий по регулированию отклонений и контроль их осуществления. Основные характеристики и функции проектного контроллинга как специальной функции контроллинга эффективности хозяйственной деятельности предприятия, целью которого является скоординированная и согласованная реализация отдельных проектов, приведены в табл. 3.

Таблица 3

Характеристика контроллинга с позиций проектного подхода

Авторы	Функции контроллинга	Трактовка содержания	Результаты
А. Даум, Д. Лава [23]	<ul style="list-style-type: none"> – информационное обеспечение выбора проектных целей; – поддержка риск-менеджмента; – поддержка коммуникаций между участниками проекта; – детализация ресурсного и календарного планирования; – контроль издержек, объема и содержания работ, качества, стоимости, бюджета и сроков; – проведение заключительного контроля и подготовка приемо-сдаточной документации 	<ul style="list-style-type: none"> - информационная поддержка менеджмента, координация планов, устранение конфликтов 	<ul style="list-style-type: none"> - достижение согласованности по издержкам, результатам и срокам
Н. Хилпер, Дж. Радемахер, Б. Зойтер [24]	<ul style="list-style-type: none"> – получение оперативных показателей реализации проектов; – сопоставление результатов и затрат (оценка эффективности); – контроль вспомогательных и побочных процессов реализации проектов 	<ul style="list-style-type: none"> - информационное сопроводительное планирование и выполнения проектов 	<ul style="list-style-type: none"> - обеспечение соответствия между ответственностью и компетенцией менеджмента
Д. Корайман [25]	<ul style="list-style-type: none"> – текущий контроль проектов; – согласование целей отдельных проектов; – формирование контрольных показателей; – финансовый контроль 	<ul style="list-style-type: none"> - оперативная управленческая деятельность 	<ul style="list-style-type: none"> - достижение финансово-экономических целей предприятия

Исходя из характеристик проектного контроллинга, приведенных в табл. 3, можно утверждать, что проектный контроллинг гарантирует связь проектного планирования, управления проектом и проектного контроля с контроллингом эффективности хозяйственной деятельности предприятия в целом. Важность и целесообразность применения данной формы контроллинга определяется тем, что отдельные проекты непосредственно влияют на успех реализации миссии предприятия. Следует отметить, что использование проектного контроллинга будет приводить к повышению затрат предприятия на осуществление процессов планирования хозяйственной деятельности, что связано с расширением перечня планируемых показателей реализации отдельных проектов и последующем их контроле. Однако в процессе практической реализации проектов данные затраты могут быть компенсированы за счет уменьшения количества ошибочных решений и, соответственно, дальнейшей экономии ресурсов, которые могли быть направлены на устранение возникающих негативных отклонений.

В рамках проектного подхода контроллинг эффективности хозяйственной деятельности предприятия может быть реализован на основе следующих методов:

- инвестиционный анализ;
- анализ стоимости и эффективности;
- оценка значимости анализа показателей реализации проекта для хозяйственных решений;
- анализ и сравнение с подобными проектами или условиями их реализации;
- моделирование и сценарный анализ;
- исследование профиля риска;
- контроль по вехам;
- контроль стоимости;
- контроль освоенного объема (плановой стоимости фактически выполненных работ).
- прогнозирование успешности реализации проекта на основании оценки промежуточных результатов.

Рассмотренные три подхода к определению сущности контроллинга (целеориентированный, процессный и проектный) позволяют установить перечень актуальных заданий контроллинга эффективности хозяйственной деятельности предприятия.

1. Информационная поддержка хозяйственных решений на предприятии. Контроллинг эффективности хозяйственной деятельности направлен на выявление наиболее прием-

лемых для субъектов хозяйствования способов достижения целей. Учитывая достаточно диверсифицированный перечень участников хозяйственной деятельности, можно предположить наличие потенциальной опасности возникновения конфликтов, связанных с неоднозначной трактовкой информации, использование различных языков описания информации, снижение скорости получения необходимой информации реципиентами. Для устранения данных противоречий необходима разработка архитектуры информационной системы; стандартизация информационных каналов и носителей; обоснование выбора методов обработки информации, существенной для принятия хозяйственных решений, что позволит устранить ситуации недостатка или избытка информации, а также позволит минимизировать последствия влияния случайностей на формирование информационного массива. В рамках данной задачи можно придать большую четкость функциям менеджмента и контроллинга, а также установить границы различия между ними: если менеджмент перегружен значительными данными, то контроллинг предназначен для сортировки, выбора и подготовки информационного массива, что позволяет принимать решения в системе менеджмента на более совершенной информационной основе.

2. Планирование и контроль. Хозяйственная деятельность на предприятии может быть представлена в виде ряда принимаемых и реализуемых хозяйственных решений, размещенными определенным образом как во времени, так и пространстве. Функция планирования предназначена для обеспечения гибкости и адаптивности целей отдельных решений между собой, а также с миссией предприятия в целом. При этом к планированию должны предъявляться следующие требования – конкретность и количественная измеримость целей, ресурсная обеспеченность, совместимость целей. Оценка эффективности планирования осуществляется путем применения функции контроля, что позволяет выявить текущие отклонения между плановыми и фактическими показателями деятельности, осуществить прогнозирование потенциальных будущих отклонений для принятия опережающих решений, что позволит либо предупредить будущие негативные отклонения, либо сохранить будущие позитивные отклонения.

3. Координация хозяйственной деятельности. Содержание данной задачи предполагает достижение скоординированности между

стратегическими, тактическими и оперативными планами предприятия (вертикальная координация). Кроме того необходимым является достижение скоординированности планов между структурными подразделениями на предприятии (горизонтальная координация). Координация позволяет обеспечить преобладание интересов организации над личными интересами, следование единым институциональным нормам при принятии хозяйственных решений на всех уровнях управления, что позволит обеспечить экономию затрат на преодоление конфликтов в достижении целей предприятия.

4. Обеспечение рациональности и преодоление оппортунизма. Обеспечение рациональности в организации контроллинга эффективности хозяйственной деятельности предприятия проявляется либо в использовании принципа минимизации, при котором достижение целей хозяйственной деятельности обеспечивается при минимально достаточном количестве используемых ресурсов, либо в реализации принципа максимизации, при котором фиксируются опережающие темпы роста результатов по сравнению с темпами роста затрат, обуславливающих появление данных результатов. Преодоление оппортунизма заключается в препятствии увеличению полезности в одностороннем порядке при снижении уровня неопределенности, устранении неполноты и асимметрии информации при принятии хозяйственных решений.

Таким образом, контроллинг эффективности хозяйственной деятельности предприятия следует рассматривать с позиций как статического, так и динамического содержания. Статическое содержание контроллинга может быть раскрыто через совокупность институтов, определяющих характер управленческого инструментария, обеспечивающего достижение рациональности в принятии хозяйственных решений и гарантирующего устранение отклонений и различий между фактическими и запланированными характеристиками хозяйственной деятельности. Динамическая характеристика контроллинга позволяет интерпретировать его как комплексную систему координации затратных, результативных и временных показателей хозяйственной деятельности предприятия и организацию взаимодействия между структурными подразделениями предприятия на основании действующих институтов либо их изменений.

Проведенное исследование свидетель-

ствует о необходимости рассмотрения контроллинга эффективности хозяйственной деятельности предприятия как инструмента менеджмента, гарантирующего полное информационное обеспечение реализации миссии предприятия. Рассмотренные в работе подходы к трактовке сущности контроллинга (целеориентированный, процессный, проектный) позволили выявить содержание контроллинга эффективности хозяйственной деятельности и сформировать перечень основных задач, реализация которых направлена на удовлетворение интересов субъектов хозяйствования. Важным заданием дальнейших исследований в области контроллинга является разработка методических положений и практических рекомендаций относительно формирования системы информационной поддержки комплексной оценки эффективности хозяйственной деятельности предприятия и обоснования хозяйственных решений.

Литература

1. Дайле А. Практика контроллинга / А. Дайле ; под ред. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой ; пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 336 с.
2. Манн Р. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью / Р. Манн, Э. Майер; пер. с нем. Ю.Г. Жукова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 304 с.
3. Хан Д. ПиК: Стоимостно-ориентированная концепция контроллинга / Д. Хан, Х. Хунгенберг ; [пер. с нем.]. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 928 с.
4. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я : пер. с нем. / Фольмут Х.Й.; под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича и Е.Н. Тихоненковой. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 288 с.
5. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners; пер.с нем. – М.: Альпина Паблишерс, 2009. – 269 с.
6. Ареф'єва О.В. Історія виникнення контролінгу та сутність контролінгу бізнес-процесів / О.В. Ареф'єва, Л.Л. Дякон // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 8 (62). – С. 165-171.
7. Воляник Г.М. Контролінг у системі управління підприємством / Г.М. Воляник, Н.С. Марушко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.4. – С. 151-155.

8. Карцева В.В. Місце фінансового контролю в системі фінансового менеджменту підприємств та організацій споживчої кооперації / Карцева В.В. // *Економіка Крима*. – 2012. – №3(40). – С. 195-199.
9. Брижань І.А. Контролінг в системі інструментів забезпечення платоспроможності підприємства / І.А. Брижань, С.М. Кучер // *Науковий вісник ПНТУ ім. Ю. Кондратюка*. – 2009. – №3 (22). – С. 55-60.
10. Саймон Г. Рациональность как процесс и продукт мышления // *THESIS*. – 1993. – Вып.3. – С. 16-38.
11. Хайек Ф. Пагубная самонадеянность. Ошибки социализма / Ф. Хайек. – М.: Новости, 1992. – 304 с.
12. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз. – М.: Дело ЛТД, 1993. – 192 с.
13. Strategisches Controlling: Grundfragen der strategischen Planung und Kontrolle / von A.G. Coenenberg, H.-G. Baum. – Stuttgart: Unveränd. Nachdr., Schäffer-Poeschel, 1992. – 207 s.
14. Horváth P. Controlling / P. Horváth. – München: Vahlen, 2009. – 840 s.
15. Reichmann T. Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools / T. Reichmann. – München: Vahlen, 2006. – 949 s.
16. Serfling K. Controlling / K. Serfling. – Stuttgart, Berlin, Köln: Kohlhammer, 1992. – 360 s.
17. Норт Д. Институциональные изменения: рамки анализа / Д. Норт // *Вопросы экономики*. – 1997. – № 3. – С. 3-16.
18. Уильямсон О. Поведенческие предпосылки современного экономического анализа / О. Уильямсон // *THESIS*. – 1993. – Т.1 (вып.3). – С. 41-57.
19. Уильямсон О.И. Экономические институты капитализма: фирмы, рынки, «отношенческая» контракция / О.И. Уильямсон. – СПб.: Лениздат, 1996. – 607 с.
20. Küpper H.-U. Controlling: Konzeption, Aufgaben, Instrumente / H.-U. Küpper. – Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2008. – 634 s.
21. Weber J. Einführung in das Controlling / J. Weber. – Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2004. – 678 s.
22. Wöhe G. Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre / G. Wöhe. – München: Vahlen, 2005. – 592 s.
23. Steinle C. Controlling / C. Steinle, H. Bruch. – Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 1998. – 989 s.
24. Hilpert N. Projekt-Management und Projekt-Controlling im Anlagen- und Systemgeschäft / N. Hilpert, G. Rademacher, B. Sauter. – Frankfurt: VDMA-Verl., 2001. – 192 s.
25. Koreimann D. Projekt-Controlling / D. Koreimann. – Weinheim: WILEY-VCH, 2005. – 210 s.

Статья поступила в редакцию 31.01.2013