

**Controlling in der Ukraine –
State of the Art & Trends**

**Dr. Olga Degtiareva / Victoriia Chernova
Prof. Dr. Johannes Stelling**

Diskussionspapier 2013/06

Herausgegeben von der
Fakultät Wirtschaftswissenschaften

ISSN 1436-2716

Heft 2013/06:

Controlling in der Ukraine – State of the Art & Trends

von

Dr. Olga Degtiareva, Nationale Wirtschaftsuniversität Odessa
Victoriia Chernova, Leiterin der Controlling Abteilung der “Odeskabel AG”
Prof. Dr. Johannes Stelling, Hochschule Mittweida

Herausgeber:

Hochschule Mittweida (FH) · University of Applied Sciences
Fakultät Wirtschaftswissenschaften

Schriftleitung:

Prof. Dr. Johannes N. Stelling
Technikumplatz 17
09648 Mittweida
Tel: 03727 / 58 12 89
Fax: 03727 / 58 12 95
Email: Stelling@hs-mittweida.de

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, sei es durch Fotokopie, Übersetzung, Mikroverfilmung oder elektronische Verarbeitung, ist ohne Zustimmung des Herausgebers nicht zulässig.

ISSN 1436-2716

© 2013 Copyright beim Herausgeber

Dr. Olga Degtiareva , Nationale Wirtschaftsuniversität Odessa

Victoriia Chernova, Leiterin der Controllings Abteilung der „Odeskabel AG“

Prof. Dr. Johannes N. Stelling, Hochschule Mittweida

Controlling in der Ukraine - State of the Art & Trends

Inhalt:

Vorwort	1
1. Entwicklung des ukrainische Controlling in den letzten Jahren	3
2. Der derzeitige theoretische Entwicklungsstand des Controlling	6
2.1. Die theoretischen Grundlagen des Controllings in der Ukraine	6
2.2. Führende Controllingskonzeptionen.....	8
2.3. Institutionelles Controlling	11
3. Die Realität des Controlling in der Ukraine	13
3.1. Controlling in ukrainischen Unternehmen.....	13
3.2. Fallstudie: Controlling Instrumente in „Odeskabel AG“ während der Finanzkrise	14
3.2.1. Der Kabelindustriezweig in den letzten sechs Jahren im Kontext der gemeinsame Geschäftsaktivität in der Ukraine	14
3.2.2. Entwicklung der Controlling Instrumente in „Odeskabel AG“	18
4. Zukunftsperspektiven und Trends im Controlling.....	22
4.1. Controlling und Pfadabhängigkeit	22
4.2. Controlling und nachhaltige Entwicklung.....	23
Literatur	25

Vorwort

Dieser Artikel beschäftigt sich mit der wichtigen und aufstrebenden Funktion des Controllings in der ukrainischen Wirtschaft. Nach der theoretischen Fundierung erfolgt eine Synopse in die Praxis sowie ein Ausblick auf aktuelle Trends und Entwicklungen im ukrainischen Controlling.

Das Management, in dem sich das Wirtschaften in Form des Entscheidens vollzieht, steht als Subsystem dem Ausführungssystem gegenüber, in dem die im Führungssystem getroffenen Entscheidungen in Realhandlungen umgesetzt werden. Das Führungssystem des Unternehmens ist als das Subsystem gekennzeichnet worden, in dem sich das Wirtschaften als Entscheiden über die Verwendung knapper Mittel vollzieht. Dementsprechend weist die betriebliche Zielsetzung eine besondere Bedeutung für die Unternehmensführung auf. Diese besondere Bedeutung der betrieblichen Zielsetzung ist der Grund für eine weitergehende Differenzierung des Führungssystems, und zwar die in das Zielsystem einerseits und das Informationssystem andererseits. Die vorgenommene Differenzierung ist mit der Tatsache zu begründen, dass die Entscheidungsprozesse, die im Führungssystem ablaufen und als informationsverarbeitende Prozesse zu kennzeichnen sind, nur vollzogen werden können, wenn eine angestrebte Zielsetzung des Betriebes vorliegt. Diese Zielsetzung besitzt für die Entscheidungs- und Kontrollprozesse eine Steuerungsfunktion, und sie weist damit eine andere Qualität auf als die weiteren Informationen, die in diesen Prozessen verarbeitet werden. Aus diesem Grunde erscheint es sinnvoll, das Zielsystem vom Informationssystem abzugrenzen und letzterem nur die Entscheidungs-, Kontroll- und Kommunikations- und Controllingprozesse zuzuordnen.

Die Unternehmensrechnung als quantitatives Modell des Managements innerhalb des Unternehmens sowie zwischen ihm und seiner Umwelt weist zwar insofern eine Homogenität auf, als alle in ihr enthaltenen Informationen quantitativer, also zahlenmäßiger Natur sind, aber es besteht bezüglich dieser Informationen dennoch eine beträchtliche Heterogenität, da die betreffenden Zahlengrößen in einer Vielzahl unterschiedlicher Dimensionen gemessen werden. Diese Tatsache hat zur Folge, dass die Vergleichbarkeit sowie die Verdichtungsmöglichkeit im Sinne einer Zusammenfassung von Informationen nur stark eingeschränkt gegeben sind. Das betriebliche Rechnungswesen ist als System der Unternehmensrechnung zunächst naturgemäß auch ein quantitatives Modell des Wirtschaftsgeschehens innerhalb des Betriebes sowie zwischen dem Betrieb und seiner Umwelt, aber es ist darüber hinaus dadurch gekennzeichnet, dass in ihm auch Homogenität bezüglich der berücksichtigten Informationen in der Weise besteht, dass die betreffenden Zahlengrößen in einer einheitlichen Dimension, nämlich in Geld gemessen werden. Damit kann das betriebliche Rechnungswesen als Subsystem der Unternehmensrechnung verstanden werden als ein monetäres Modell des Managements.

Das Subsystem des Informationssystems, dessen Aufgabe in der Koordination von Informationsverwendungssystem und Informationsversorgungssystem bzw. innerhalb dieser beiden Systeme besteht, wird als Controlling bezeichnet. Insofern stellt Controlling im Betrieb eine Führungs- oder Managementaufgabe dar. Im Hinblick auf diese Abstimmungsaufgabe des Controllings ist darauf hinzuweisen, dass hier zwischen der systembildenden und der systemkoppelnden Koordination von Informationsverwendungs- und Informationsversorgungssystem unterschieden wird. Unter systembildender Koordination wird dabei die abgestimmte Bildung zusammenhängender oder verknüpfter Teilsysteme verstanden, während systemkoppelnde Koordination die wechselseitige Abstimmung bestehender Teilsysteme bedeutet. Im Hinblick auf das Controlling geht es also einerseits um den Entwurf und die Implementierung des Informationsverwendungssystems und des Informationsversorgungssystems in abgestimmter Weise (systembildende Koordination) sowie andererseits um die laufende Abstimmung und Anpassung der informationellen Prozesse innerhalb und zwischen diesen beiden Subsystemen des betrieblichen Informationssystems (systemkoppelnde Koordination). Zur Erfüllung dieser Koordinationsaufgaben haben sich eine Fülle von Controlling-Instrumenten herausgebildet, die teilweise sehr stark auf den Informationen der Kosten- und Erfolgsrechnung basieren.

Historisch gesehen ist das Controlling zuerst für privatwirtschaftliche Unternehmen entwickelt worden. Dabei haben sich frühe Controllingkonzeptionen zunächst in Industrieunternehmen und Verkehrsbetrieben der Vereinigten Staaten von Amerika etabliert. Es gibt ältere Synonyme wie Controllship und Comptroller, die in ihrer etymologischen Bedeutung die Entwicklung des Controllings aus dem Rechnungswesen verdeutlichen. So kann der aus dem französischen stammende Begriff Comptroller als sogenanntes Kofferwort (frz.: mot-valise) angesehen werden. Ein Kofferwort ist eine neue Worterfindung, die zwei Worte und deren anhängende Konzepte in einem verknüpft. So verschmelzen die französischen Worte compte (Rechnung) bzw. compter (rechnen, zählen) und contrôleur (Kontrollleur, Prüfer) bzw. contrôler (überprüfen) zum Rechnungsüberprüfer.

1. Entwicklung des Controlling in den letzten Jahren

Das Controlling ist eine junge, dynamisch entwickelnde Managementkonzeption in der Ukraine. Die ersten Erwähnungen des Begriffs „Controlling“ erschienen in der zweiten Hälfte der 90er Jahre des letzten Jahrhunderts, als Tochtergesellschaften der großen westlichen Unternehmen in der Ukraine entstanden. Mit ihrer Geschäftsaktivität brachten sie in die Tätigkeit der ukrainischen Filialen ihre traditionelle Organisationsstruktur einschließlich des Controlling-Dienstes. In den frühen Jahren war die Haltung gegenüber dem Controlling doch noch kritisch. Es war mit dem Missverständnis oder der Fehlinterpretation des Begriffs „Controlling“ gebunden. Insbesondere wurde das Controlling mit der Kontrolle identifiziert und die Befugnisse des Controllers wurden übertrieben und als Bedrohung für die Manager und die Geschäftsführung betrachtet. Derzeit werden die Ideen des Controllings in der praktischen Tätigkeit der ukrainischen Unternehmen verwendet, es wird positiv betrachtet. Die Meinung über die Effektivität und die Notwendigkeit der Übertragung von diesen Ideen in die Tätigkeit der ukrainischen Wirtschaftsbeziehungen nahm überhand.

Von einem praktischen Standpunkt aus gesehen ist die Controlling-Konzeption so viel effektiv, soweit sie den Anforderungen der modernen Geschäftsumgebung entspricht. Die Entwicklung der Controlling-Konzeption wurde in der Ukraine stark von den externen Strukturänderungen beeinflusst, die eine rechtzeitige Reaktion in Form von entsprechenden Instrumenten der Managemententscheidungen erforderten. Der Übergang der ukrainischen Wirtschaft zu einer Marktwirtschaft und das Treffen mit dem Konkurrenzumfeld zwang die ukrainischen Unternehmen, sich in die komplexen wirtschaftlichen Systeme zu verwandeln, deren effektive Führung einen komplexen Ansatz erfordert, der einen effektiven Betrieb in einer kurz- und langfristigen Perspektive versorgen kann. Gerade die großen Unternehmen und Korporationen haben erstmals das Controlling in die praktische Anwendung auf nationaler Ebene gebracht. Die kleinen und mittleren Unternehmen halten immer noch die Kostenerhöhung für die Bildung und den Unterhalt des Controlling-Dienstes für unzumutbar.

In der russisch- und ukrainisch-sprachigen Theorie und Praxis fördern die Enthusiasten der Ideen des Controllings. Vor 10-15 Jahren fürchteten viele Top-Manager vor dem Wort "Controlling". Sie assoziierten es mit einer externen Kontrolle, der Notwendigkeit zur Öffnung des Zugangs zu den Informationen über Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse und dem internen Unternehmensrechnungswesen des Unternehmens. Als sich die Aufregung legte, kam das Verständnis des Controllings als ein analytisches Rechnungssystem zur Durchführung des Synthese von einzelnen Elementen der Buchführung, des Rechnungswesens, des betrieblichen und technischen Rechnungswesens, manchmal mit der Hinzufügung der Funktion der Planung in Form von der Budgetierung (Sucharewa, Petrenko¹).

¹ Suchareva L.A., Petrenko S.N. (2002): Controlling als eine Grundlage der Geschäftsführung. Kiew, Ukraine. Elga Nika-Zenter. 208 s.

Das Controlling ist also aus der Finanz- und Rechnungswesen heraus entwickelt. Controlling hat in mehreren Unternehmen daher als verlängerter Arm des Finanz- und Rechnungswesen begonnen. Letztendlich sind wir zur Auffassung gelang, dass wir Controlling heute als umfassendes System der Führungsergänzung zu sehen haben. Führungsergänzung einerseits durch Führungsphilosophie Controlling und andererseits durch Infrastruktur, die Controlling betreibt und zur Verfügung stellt (Abb.1).

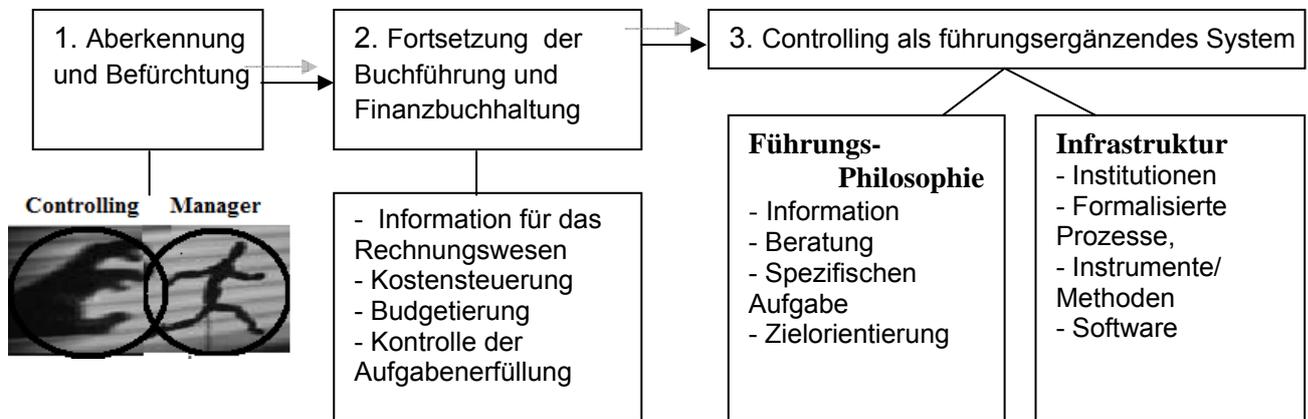


Abbildung 1. Evolution des Controllingsverständnisses in der Ukraine

Wie gesagt, kamen die Ideen von Controlling in die ukrainischen Wirtschaftswissenschaften aus der Praxis der Tochterunternehmen internationaler Korporationen, von Consultings- und Wissenschaftspraktischen Konferenzen und vom Erfahrungsaustausch zwischen ukrainischen und westlichen Wissenschaftlern. Deswegen hatte das Controlling in wirtschaftswissenschaftlicher Theorie noch kein allgemeines Verständnis gefunden. Es wurde von vielen ukrainischen Wissenschaftlern als „Steuerung von Steuerung“ oder irgendetwas was man von Western übernommen hat, abgelehnt. Der bestimmte Fortschritt wurde jedoch erreicht. Der Mechanismus des Controllings wird jetzt mit der Optimierung des Leitungsprozesses eines einzelnen Unternehmens durch Integration der Funktionen der Planung, des Rechnungswesens, der Kontrolle und Analyse in ein einziges System assoziiert, in dem die Unternehmensziele, die Prinzipien und Methoden zur Erreichung dieser Ziele deutlich gekennzeichnet wurden.

Die Besonderheit des Controllings in der Ukraine ist die Abwesenheit eines einheitlichen Systems. Dies bedeutet, dass es sich nicht um ein Controllingssystem, sondern um seine einzelnen Funktionen und Instrumente bei der Implementierung des Controllings in einem Unternehmen oder in einer Finanzeinrichtung handelt. Vor ein paar Jahren erschienen die einzelnen Elemente eines komplexen Führungssystems des Unternehmens und der realen Bewertung der Rentabilität im ukrainischen Bankensystem in Form von der Anwendung von einzelnen Technologien der Planung und Bewertung der Tätigkeit, die meistens von ausländischen Unternehmen übernommen wurden. Die Funktionen des Controlling-Dienstes wurden in den ukrainischen Banken teilweise durch die Abteilungen für Planung und Analyse, die Buchhaltung und Marketingabteilung erfüllt.

Das Vorhandensein einer Controlling-Abteilung im Unternehmen leistet jedoch keine Garantie für die Anwendung von allen Elementen seines Systems, es gibt aber auch unerlässliche Elemente. Zum Beispiel ist ein obligatorisches Attribut des Controllings eine Anwendung von der Budgetierung. Die nächste je nach Häufigkeit der Verwendung im ukrainischen Controlling ist eine Informationsfunktion, die oft mit der Sammlung und Bearbeitung von der primären Information für die regelmäßige Berichterstattung an die Geschäftsführung gebunden ist. Das finanzielle Controlling gilt in der Ukraine als ein „Nervenzentrum“ des Unternehmens, das eine informationelle und methodische Unterstützung der finanziellen Entscheidungen und Koordination der einzelnen Subsysteme der Leitung versorgt. Zum Zweck der Optimierung der finanziellen Entscheidungen und der Maximierung des Unternehmenswertes benutzt der finanzielle Controller die Technologien der Budgetierung, die strategische Planung, des Rechnungswesens, der Finanzanalyse, des Risikomanagements, der finanzielle Kommunikation, der internen Beratung und Kontrolle [Finanzieller Controlling Klub der Ukraine].

Die Vielfalt der Definitionen und Meinungen beweist, dass das Controlling eine intensiv entwickelnde Richtung auf dem Gebiet der Theorie und Praxis der Unternehmensführung ist. Die Rolle und die Bedeutung des Controllings als Leitungsinstrumentes der internen Faktoren des Unternehmens in der Zusammenwirkung mit dem externen Umfeld werden ständig inhaltlich erweitert und geändert. Dennoch beschränkt die Konzentration des Controllings auf der operativen Leitungsebene wesentlich das Potenzial und die Möglichkeiten der Anwendung vom Controlling in der ukrainischen Geschäftspraxis.

2. Der derzeitige theoretische Entwicklungsstand des Controlling

2.1. Die theoretischen Grundlagen des Controllings in der Ukraine

Der theoretische Entwicklungsstand des Controllings in der Ukraine wird durch eine Reihe von Ansichten über die Auslegung offenbart. In moderner ukrainischer ökonomischer Literatur sowie als in der deutschen Literatur, gibt's eine Menge von verschiedenen Definitionen des Controllings. Sogar den Begriff "Controlling" hat immer noch kein einheitliches Konzept, das seinen Inhalt definiert (siehe Tabelle. 2.1). Dies ist vor allem auf die Tatsache, dass die Wahrnehmung des Wesens des Controllings in der Ukraine noch nicht aufgebaut wurde und sich in den letzten 15-20 Jahren entwickelte. Tabelle 2.1 stellt die meisten Verwendung Interpretation des Controllings von den Ukrainischen Wissenschaftlern dar.

Tabelle 2.1. Die Erklärung des Begriffs „Controlling“ von den ukrainischen Wirtschaftswissenschaftlern (alphabetisch)

Autor	Definition
O.O. Degtiareva ²	Das Controlling ist ein Verhältnissen und Instrumente System, das die Unternehmensaktivitäten koordiniert und die Denkweise der Angestellten auf Erreichung von allen Unternehmenszielen orientiert.
M.S. Puschkar, R.M. Puschkar ³	Das Controlling ist eine Konzeption der effektiven Führung von einer wirtschaftlichen Einheit zum Zweck der Versorgung von ihrer nachhaltigen und langfristigen Existenz in einer ständig ändernden Umwelt.
L.A. Sucharewa, S.N. Petrenko ⁴	Das Controlling-System stellt eine Synthese der Elemente des Rechnungswesens, der Analyse, der Kontrolle, der Planung dar, deren Implementierung die Ausarbeitung von alternativen Ansätzen bei der Durchführung der operativen und strategischen Führung des Prozesses der Erreichung von allen Endzielen und Ergebnissen des Unternehmenstätigkeit versorgt.

² Degtiareva O. (2008): Контролінг. Controlling. Odessa, Ukraine. Palmira. 356 s

³ Puschkar M.S., Puschkar R.M. (2004): Controlling – Informationssystem des strategischen Managements. Ternopil, Ukraine. Kart-blansch. 370 s.

⁴ Suchareva L.A., Petrenko S.N. (2002): Controlling als eine Grundlage der Geschäftsführung. Kiew, Ukraine. Elga Nika-Zenter. 208 s.

Tabelle 2.1. Die Erklärung des Begriffs „Controlling“ von den ukrainischen Wirtschaftswissenschaftlern (Fortsetzung)

Autor	Definition
O.O. Tereschtschenko ⁵	Das Controlling ist ein spezielles System von Methoden und Instrumenten, das auf eine funktionale Unterstützung des Unternehmensmanagements (einschließlich Finanzmanagement) gerichtet ist, das eine Informationsversorgung, eine Planung, eine Koordination, eine Kontrolle und eine interne Beratung umfasst; ein auf die zukünftige Unternehmensentwicklung orientierte System; sein Hauptziel ist Orientierung des Leitungsprozesses auf die Maximierung der Gewinne und des Kapitalwertes bei gleichzeitiger Minimierung der Risiken und dem Erhalt der Liquidität und Zahlungsfähigkeit des Unternehmens.
I.I. Zyglyk ⁶	Das Controlling ist ein System der Überwachung und Untersuchung des Verhaltens des inneren wirtschaftlichen Mechanismus in einem bestimmten Unternehmen und der Entwicklung der Mittel für Erreichung der von ihm gesetzten Ziele.

Das ist zu sehen, dass sich die Meinungen der ukrainischen Wirtschaftswissenschaftler teilen, wie eigentlich in Controllingsdefinition, so in Bestimmung seines Kernpunkts. Aber trotzdem kann man schon an derzeitige Entwicklungsetappe des Controllings in der Ukraine die allgemeine theoretischen Grundlagen der Controllingskonzeption zu bestimmen:

- **Hauptziel des Controllings** besteht in Vervollkommnung des Mechanismus der Managemententscheidungen Begründung;
- **Hauptfunktion des Controllings** besteht in der Integration, systematischen Organisation und Koordination der Planungs-/Rechnungswesens-, Kontrolle- und Regulierungsprozesse im Unternehmen.
- **Hauptaufgabe des Controllings** ist die Informationsversorgung aller Businessprozessen im Unternehmen.

⁵ Tereshchenko O.O. 2001: Controlling im Antikrise-Steuerungssystem des Unternehmen. Finanzen der Ukraine №12. s. 56-63

⁶ Zyglyk I.I. 2004: Controlling. Kiew, Ukraine. Zentrum der Lehrliteratur. 76 s.

2.2. Die führenden Controllingskonzeptionen

Die einzelne (stellenweise) und unsystematische Anwendung des Controllings in den ukrainischen Unternehmen bedingte das Vorhandensein von vielen inhaltlichen Varianten des Controllings. Das widerspiegelt sich in der Vielfalt der in der Theorie existierenden und in der Praxis verwendeten Controlling-Konzeptionen. Es gibt noch kein einheitliches Verständnis der Controlling-Konzeption. Es gibt viele Meinungen, die sich manchmal wesentlich voneinander unterscheiden.

Die Controlling-Konzepte, die in der Ukraine zu treffen sind:

- Rechnungswesensbezogenes Controlling;
- Informationssystembezogenes Controlling;
- Entscheidungsorientiertes Controlling;
- Wertorientiertes Controlling;
- -Systemkonzept von Controlling.

Diese Konzepte sind in verschiedenen Branchen und in verschiedenen Zeiten erschienen. Als ersten fanden ihre Verwendung die auf Rechnungswesen orientierten Konzepte. In Finanzinstitutionen haben sich die Informationssystem und Entscheidungsorientierten Controlling-Konzepte am meisten angewandt. Wertorientiertes Controlling interessiert am meisten Topmanager von großen Unternehmen. Ein Systematisches Konzept von Controlling bleibt noch ein Idealbild wie von theoretischer als auch von praktischer Sicht.

Das rechnungswesenorientierte Controlling verwenden die ukrainischen Unternehmen, die erst beschlossen haben, vom Controlling zu profitieren. Deswegen dominierte dieses Controlling-Konzept lange Zeit in der Ukraine und wurde als eine erweiterte Version der Finanzbuchhaltung zurückgeführt. Die Wissenschaftlern und Geschäftsleute aus Bereich Buchhaltung und Audit haben damals des Controlling geforscht und umgesetzt. Daher kommt auch das Verstehen von Controlling nicht als moderne führungsergänzendes System sondern als eine spezielle Art der Finanzbuchhaltung. Dabei versteht man der Begriff „Rechnungswesen“ weiter als „Controlling“.

Nach dieser Konzeption verfolgt das Controlling die Informationsziele, die nur mit Hilfe von der Buchführung und Buchhaltung der Primärdokumente realisiert werden können. Die Aufmerksamkeit wird dabei auf Erfolgsquoten im Geldausdruck konzentriert. Es handelt sich vor allem um des Gewinns des gesamten Unternehmens, trotz der Unterschiede in den Zielen der einzelnen Geschäftsbereiche und Mitarbeiter. Dieser Ansatz kann als gewinnorientiert oder beschränkt informationsorientiert charakterisiert werden, weil er nur auf den Daten der Buchführung basiert. Das auf den Daten der Buchführung basierendes Controlling umfasst die relevanten Daten nach dem Stand

der Dinge im Geldausdruck. Die Quantitativität wird vor allem in den betrieblichen Beziehungen festgelegt. Deshalb bezieht sich das Controlling hauptsächlich von diesem Standpunkt aus auf die Betriebsebene und nur teilweise auf eine strategische Ebene, wenn es sich um das Erfolgspotenzial handelt. Die Beschränkung der Funktionen des Controllings, wenn der nur in Geld ausgedrückten Kennziffer beschränkte Aufgabenkomplex für die Planung-Budgetierung mit einem integrierten System der Plan- und Kontrollberechnungen auf der Basis der Informationen der internen Betriebsabrechnung an die erste Stelle gestellt wird, ist ein zu enger Ansatz für die großen ukrainischen Unternehmen zum jetzigen Zeitpunkt.

Das Informationssystembezogenes Controlling wurde zu der am weitesten verbreiteten Konzeption in den ukrainischen Finanzinstituten nämlich in den Banken. Sie basiert auf der rechnungswesenorientierte Konzeption, es gibt aber einige Besonderheiten. Nach diesem Ansatz umfasst das Informationsziel des Controllings ein ganzes System der Ziele der Bank, was seine Informationsbasis wesentlich erweitert. Die Konzeption beschreibt besonders die inhaltlichen, prozessualen und strukturellen Aufgaben des Controllings im Rahmen des Informationssystems, dabei wird das Controlling als Kern des Systems betrachtet.

Die Konzentration der für den Entscheidungsprozess der Unternehmensleitung notwendigen Information, sowie ihre Suche und Bearbeitung, erlauben die Effektivität des ganzen Informationsprozesses wesentlich zu verbessern. Die Aufgabe des Controllings ist eine konzeptuelle Entwicklung, eine Implementierung und eine weitere Bedienung des Managementinformationssystems. Der Anwendung der Controlling-Instrumente für die Planung und Kontrolle im Rahmen dieser Konzeption wird keine Aufmerksamkeit gewidmet. Das erlaubt einen Rückschluss über eine Unmöglichkeit ihrer Anwendung als eine ganzheitliche wissenschaftliche Controlling-Konzeption zu machen.

Das entscheidungsorientiertes Controlling betrachtet das Controlling als ein Instrument des Führungssystems (koordinationsorientierter Ansatz). Diese Konzeption stellt das Controlling unter dem Aspekt der allgemeinen Probleme des Entscheidungsprozesses der Unternehmensleitung dar. Sie erlaubt, die wichtigsten Elemente der anderen konzeptuellen Ansätze zu vereinigen.

Die speziellen Aufgaben des Controllings sind:

- Planung und Kontrolle;
- Buchführung, als Dokumentierung;
- Vorbereitung und Übergabe der primären ergebnisorientierten Information;
- Bildung von Systemen, der Methodik und der Organisationsstrukturen des Controllings.

Das Controlling erfüllt die Funktionen der Beratung und Bedienung, Vorbereitung und Implementierung der Entscheidungen. Diese speziellen Aufgaben des Controllings

verbreiten sich über die ganze Finanzinstitution, über seine Produktionsabteilung, funktionalen und regionalen Abteilungen (Subsysteme), die Gruppen der Produkte und Dienstleistungen, die Programme der Maßnahmen und Projekten auf allen Führungsebenen.

Das wertorientiertes Controlling ist eine moderne Herausforderung an die theoretische Wissenschaft, die aus der Praxis der Anwendung des Controllingsystems in den großen Industrieunternehmen in der Ukraine erschien. Eine Voraussetzung für die Entstehung von solcher Controlling-Konzeption war vor allem die Unsicherheit über die zukünftige Entwicklung der Wirtschaft der Ukraine und folglich eine permanente Schwierigkeit bei der Bildung der langfristigen makroökonomischen und branchenmäßigen Prognosen ergänzend mit einer Beschränktheit des Fondsmarkts und einem Mangel an der zuverlässigen öffentlichen Information über den abgeschlossenen Kaufgeschäfte. Unter solchen Bedingungen wird die Unternehmenswertschöpfung zu einer noch schwierigeren Aufgabe. Es reicht nicht, nur Nettovermögenswerte zu berechnen, sondern ist es notwendig, die Aufmerksamkeit den Risikofaktoren und der Ungewissheit zu widmen.

Nach wertorientierter Controlling-Konzeption ist es erforderlich, im Rahmen von einem System eine langfristige und kurzfristige Planung zu vereinigen, die auf die Steigerung des Unternehmenswertes gerichtet ist, die Berichtigung des Plans mit Rücksicht auf die Änderungen der gegenwärtigen Situation, die Berechnung der faktischen Angaben und die Kontrolle der Aufgabenerfüllung auf allen Führungsebenen gerichtet ist. Dabei ist es zweckmäßig, die Bewertungsmethoden zu verwenden, die sowohl die retrospektiven, als auch die perspektivischen Daten benutzen, und die auch Rücksicht auf die Wirkung nicht nur von den externen, sondern auch internen Faktoren nehmen.

Die Auswahl von Ansätzen und Methoden für die Unternehmensbewertung ist ein Schlüsselpunkt in der wertorientierten Controlling-Konzeption. So kann das Sachwertverfahren, der Ansatz der Kapitalisierung des Ertragswertverfahrens und der marktbestimmte Ansatz in vielen Fällen nicht verwendet werden. Da diese Methoden keine Rücksicht auf die meisten Faktoren nehmen, die die Effektivität des Business Value Managements beeinflussen, scheint die Anwendung der Integrated-Cash-Flow- und Discounted-Cash-Flow-Methode die beste Lösung zu sein, weil die Prognosedaten für die Geschäftsentwicklung in diesen Modellen verwendet werden, mit Rücksicht auf die Einwirkung von externen und internen Faktoren einschließlich der Qualität des Managements, seine Fähigkeit, die gewählte Strategie zu implementieren. Aber unabhängig von der gewählten Bewertungsmethode ist die wertorientierte Controlling-Konzeption vor allem ein System von dem ständigen Monitoring der Veränderungen des Unternehmenswertes.

Das Systemkonzept von Controlling findet man in der Ukraine in der Praxis des Funktionierens der ausländischen Korporationen und in den Publikationen der ausländischen Experten. Da die Koordinationsprobleme innerhalb von allen und zwischen allen Subsystemen des Führungssystems (einschließlich Finanzen, Organisation, Personal, usw.) entstehen können, verbreitet sich die Koordinationsaufgabe des Controllings über das ganze Managementsystem zwecks der

Erfüllung der auf die Führung mit Zielen gerichteten Handlungen. So besteht die Funktion des Controllings hauptsächlich in der Koordination des ganzen Führungssystems für die zielgerichtete Unternehmensführung. Mit der Erfüllung der Koordinationsfunktion trägt das Controlling zur Erreichung nicht von einer der Geschäftsziele, sondern von einem Zielsystem des Unternehmens bei.

2.3. Institutionelles Controlling (institutionelle Einrichtungen)

In der modernen Welt tragen institutionelle Organisationen die Einwurzelung jeder wissenschaftlichen oder praktischen bei. Sie können in Form von Instituten, Verbänden und Vereinen, Assoziationen der Controller usw. erscheinen. Die internationalen und nationalen Verbände und Organisationen des Controllings werden in im Großen und Ganzen zwecks einer Verbesserung und eines Erlernens des Phänomens des Controllings begründet. In der Regel sind ihre Ziele eine Entwicklung von den allgemeinen Prinzipien und einer Methodologie des Controllings, eine Unternehmensproblemlösung, eine Lösung der Probleme von betreffenden Diensten in den Unternehmen, eine Erfahrungsaustausch und eine professionelle Unterstützung seiner Mitglieder. Sie beschäftigen sich mit der Organisation von wissenschaftlich-praktischen Konferenzen, Symposien, Foren zu aktuellen Themen mit der Zuziehung von führenden internationalen Experten für Controlling, sowie Controller-Praktikern. Der Höhepunkt ihrer Tätigkeit ist die Ausgabe von einer spezialisierten Ausgabe.

Im der Ukraine gibt es nicht so viele Controllingsorganisationen. Die führende akademische Formation ist das Institut für Finanzielles Controlling, das auf der Basis der Verordnung des Wissenschaftlichen Beirates bei der Nationalen Wadym-Hetman-Wirtschaftsuniversität Kiew vom 25. Juni 2009 begründet wurde. Der Zweck dieses Instituts ist eine wissenschaftliche und praktische Forschung auf dem Gebiet des finanziellen Controllings und ihre Implementierung in der praktischen Tätigkeit der Unternehmen und Organisationen, sowie im pädagogischen Prozess. Im selben Jahr startete ein Magisterprogramm „Finanzielles Controlling“ am Lehrstuhl für Finanzen der Unternehmen an der der Nationalen Wadym-Hetman-Wirtschaftsuniversität Kiew. Das Programm wird mit der Unterstützung der Phillips-Universität Marburg (Deutschland) realisiert. Der Leiter des Programms ist Direktor des Instituts für Finanzielles Controlling, Doktor der Wirtschaftswissenschaften, Professor O.O. Tereschtschenko.

Im Rahmen des Instituts für Finanzielles Controlling funktioniert auch der Finanzcontrolling Klub der Ukraine (Financial Controlling Club: <http://www.fincontrolling.com.ua/>). Seine Mission ist eine Unterstützung der Erreichung der strategischen beruflichen Ziele der Klubmitglieder auf der Grundlage von einer Plattform für Diskussionen und Kommunikation der Spezialisten im Bereich der Korporationsfinanzen und des Controllings. Der Zweck des Klubs ist eine Bildung von einer professionellen Gemeinschaft der hochqualifizierten Spezialisten im Bereich der Korporationsfinanzen und des Controllings.

Ziemlich aktiv in der Ukraine ist die russische unkommerzielle Partnerschaft „Die Assoziation von Controllern“. Sie wurde am 21 März 2001 gegründet. Jeder Mensch, der mit Controlling was zu tun hat, kann der Mitglied von der Assoziation von Controllern sein. Unkommerzielle Partnerschaft „Assoziation von Controllern“ hat eine Reihe von Maßnahmen zusammen mit den ukrainischen Universitäten durchgeführt, die gemeinsamen Publikationen mit den wissenschaftlichen Zeitschriften der Ukraine herausgegeben. Er verbreitet auch eigene wissenschaftlich-praktische Zeitschrift „Controlling“.

3. Die Realität des Controlling in der Ukraine

3.1. Controlling in ukrainischen Unternehmen

In dem ukrainische Geschäftspraxis ist Controlling keine Managementfunktion, denn es keine separate Art der Unternehmensführung ist. Es beweist die Management-Entscheidungen nur, aber trägt keine Verantwortung für deren Umsetzung. Das heißt, in der Praxis der ukrainischen Unternehmen bedeutet das Controlling nur cross-funktionalen Richtung des Managements. Deswegen hängt die Implementierung von Controlling-Instrumenten nicht nur von der Kompetenzniveau von Managern, ihr Wissen über die Controllingstheorie und –Praxis, aber von der Interesse einer Vielzahl von Einfluß (Lobby) gruppen, um eines Controllinginstrument (z.B. Budgetierung, oder Deckungsbeitragsrechnung usw.) umzusetzen. Unter der Haupt-Engagement hauptsächlich zu markieren: Eigentümer, Top-Manager, Mitarbeiter, Produktions-, Marketing-und Administrativmanagern. Da es in vielen ukrainischen großen Unternehmen immer noch die der Verantwortungsaufteilung für die Konsequenzen der Management -Entscheidungen gibt, ist es manchmal sehr schwer zu verfolgen, was war die Ursache der negativen Folgen: die falsche Entscheidung oder Managern, die es implementiert.

Aber wie viel ukrainischem Unternehmen benutzen Controlling in ihrer Aktivität? Und wie erfolgreich sind sie damit? Die Forschung der ukrainischen pharmazeutischen Industrie hat den Zusammenhang zwischen unternehmerische Performance und den Einsatz von Controllinginstrumente in diesem Unternehmen abgeleitet. In der Studie waren die tatsächliche Auslastung Controlling-Instrumente zu einem Satz von Elementen aus der "strukturelle und funktionelle Etalonmodelle komplexer Controlling" im Vergleich. Die Etalon(oder Referenz)modelle hat drei Vektoren, die 1) Funktionsbereiche und Management-Prozesse (z.B. Finanzen, Produktion, Personal, etc.) 2) Management-Zyklus Stufen (z.B. Planung, Buchhaltung, Kontrolle, etc.), 3) organisatorische und methodische Unterstützung des Controlling-System (z. B. Verfügbarkeit der spezielle Techniken, Dokumente, etc.) umfasst. Abb.3.2. zeigt den Zusammenhang zwischen unternehmerische Performance und den Einsatz von Controllinginstrumente in der ukrainischen pharmazeutischen Unternehmen.

Zusammenfassung: Praktisch alle ukrainische pharmazeutische Unternehmen benutzen ein oder mehr Controllinginstrumente. Je mehr Instrumente sie benutzen, desto höher ist die Unternehmenseffektivität.

		Tatsächliche Controlling Benutzung (%)			
		0-25%	26-50%	51-75%	76-100%
Unternehmens Effektivität (%)	0-35%		„Chemie-Pharma Betrieb Lugansk AG“, «Chemie-Betrieb «Tschevona Zirka» AG“		
	36-75%		«Lubnipharm AG» «Pharmazeutische Unternehmen «Zvorovja» G.m.b.H.“	«Interchim G.m.u.H», «Biopharma AG»	«Chemie-Pharma Betrieb Borztschagiv“
	76-100%			«Kiew Vitaminen Betrieb AG», „Pharmazeutische Firma «Darniza» AG“	«Pharmak AG»

Abbildung 3.1. Matrix der Controllingsinstrumente Nutzung in den pharmazeutischen Unternehmen in der Ukraine (die Forschungsergebnisse von I.Grigrasch «Umsetzung und Entwicklung des Unternehmens Managementssystem auf dem Basis des Controlling»⁷⁾

3.2. Fallstudie: Controlling Instrumente in „Odeskabel AG“ während der Finanzkrise

3.2.1. Der Kabelindustriezweig in den letzten sechs Jahren im Kontext der gemeinsame Geschäftsaktivität in der Ukraine

Die schnelle Entwicklung des Bauwesens und die Steigerung der Investitionen in der Ukraine in den Jahren 2005 bis 2009 wurden zum Grund des ständigen Verbrauchsanstiegs der Kabel- und Leitungsprodukte in der Ukraine und in anderen Staaten der GUS (s. Tabelle 1).

Tabelle 3.1 – Wachstumstempos der Produktionsvolumen der Leitungsdrähte und Kabel in den Jahren 2007 bis 2012 in der Ukraine⁸

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Die Kabelprodukte gemäß Kupfergewicht	98%	99%	70%	125%	110%	96%

⁷ Grigrasch I.O.(2012): Thesen der Promotionsarbeit «Umsetzung und Entwicklung des Unternehmens Managementssystem auf dem Basis des Controlling (in ukrainischer Pharmaindustrie)». Kiew, Ukraine. 20 s

⁸ Alle empirischen Branchendaten wurden von Assoziation „Elektrokabel“ zur Verfügung gestellt

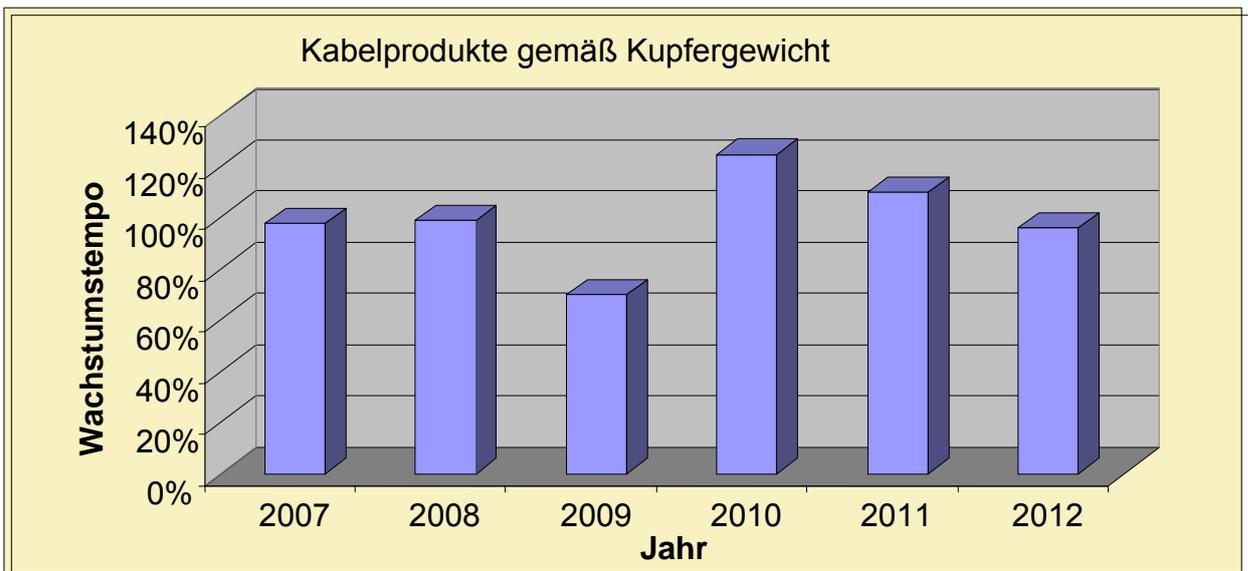


Abbildung 3.2. Wachstumstempus der Produktionsvolumen der Leitungsdrähte und Kabel in den Jahren 2007 bis 2012 in der Ukraine⁹

Im Jahre 2008 endete das Jahrfünft der hohen Wachstumstempus der Produktionsvolumen von den Kabel- und Leitungsprodukten in den Staaten der GUS. Insgesamt wuchs das Volumen der Produktion von Leitungsdrähten und Kabeln um 15,5%¹⁰ während 5 Jahren von 2003 bis 2007 (vor die Finanzkrise im Jahre 2008).

Wenn der Markt der hergestellten Kabelprodukte segmentiert wird, so betragen die Kabel und Leitungsdrähte der Investitionsbestimmung (Energiebestimmung) 70,5% und 22,2% der Produkte sind die Kabel und Leitungsdrähte als Zulieferteile für die hergestellten Maschinen, Ausrüstungen und Geräte. Deshalb wurde die Dynamik der Produktion der Kabelprodukte von der Reduzierung der Investitionsaktivität, dem Fallen der Produktionsvolumen in der Prozessindustrie, vor allem im Maschinenbau, die als Resultat Finanz- und Wirtschaftskrise erschienen, unmittelbar beeinflusst.

Die Folgen der Wirtschafts- und Finanzkrise in der Ukraine und in den meisten Staaten der GUS zeigten sich in der Arbeit der Kabelindustrie im September 2008. Der Wert der Verminderung der Produktionsvolumen betrug 30% im Jahre 2009. Während dieser Zeit wurde die Arbeit an der Minimierung der Verluste und Abgänge (vor allem eine Räumung der Lagervorräte, eine Reduzierung der unvollendeten Produktion, der Geschäftskosten und der Arbeitszeit) durchgeführt.

In den Jahren 2008 bis 2011 wurde die Position der ukrainischen Kabelindustrie (Tabelle 2(1)) durch eine Dynamik der Wirtschaftsindikatoren der ukrainischen Wirtschaft, einen Zustand des Investitionsbereichs und industriellen Bereichs (Tabelle 3(3)) bestimmt.

⁹ Alle empirischen Branchendaten wurden von Assoziation „Elektrokabel“ zur Verfügung gestellt

¹⁰ Alle empirischen Branchendaten wurden von Assoziation „Elektrokabel“ zur Verfügung gestellt

Tabelle 3.2. - Die Produktion der Hauptarten der Kabel- und Leitungsprodukte in den Jahren 2008 bis 2011 in natura¹¹.

	Jahr 2008	Jahr 2009	2009 zu 2008, in %	Jahr 2010	2010 zu 2009, in %	Jahr 2011	2011 zu 2010, in %
Isolierter Wicklungsdraht, tausend Tonnen	17	10,2	60%	11,5	113%	13,4	117%
Elektrische Niederspannungskabel und Leitungsdrähte für die Spannung unter 1000 Volt, tausend km	562	367	65%	510	139%	660	129%
Elektrische hochvoltige Kabel und Leitungsdrähte für die Spannung über 1000 Volt, tausend km	20,1	10,1	50%	9,1	90%	11,8	130%

Tabelle 3.3 – Die Dynamik der Hauptwirtschaftsindikatoren in der Ukraine in Prozent gegen das vorige Jahr¹².

Indikatoren	Jahr 2008	Jahr 2009	Jahr 2010	Jahr 2011	Jahr 2012
Industrieproduktionsindex einschließlich verarbeitende Industrie	94,8	78,1	111,1	107,3	98,2
	94	73,4	113,5	107,7	96,3
Investitionen ins Grundkapital	85,7	78,7	97,1	121,2	117
Verbraucherpreisindex	125,2	115,9	109,1	104,6	99,8
Erzeugerpreisindex	135,5	106,5	118,7	114,2	100,3

¹¹ State Statistics Service of Ukraine. <http://www.ukrstat.gov.ua/>

¹² State Statistics Service of Ukraine. <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Der Haupttrend des Jahres 2011 in der Ukraine war eine allmähliche Fortsetzung der Wiederherstellung der Wirtschaftsaktivität. Es ermöglichte nicht nur der Kabelhersteller die Volumen zu erhöhen. Die Steigerung der Arbeitsvolumen bei der Implementierung der Bauprojekte und die Verbesserung der allgemeinen Wirtschaftssituation in den Wirtschaftssektoren trugen zur Nachfragesteigerung nach den Kabel- und Leitungsprodukten bei. Die weitere Entwicklung der Branche im Jahre 2011 wurde nicht nur durch die Wiederherstellung von Bauprojekten gekennzeichnet. Die Volumen der betrachteten Branche wurden von der Änderung der Führer der Investitionsattraktivität beeinflusst. Vor dem Jahre 2009 waren das ein Bauwesen, eine Baumaterialindustrie und ein Finanzsektor, in den Krisenzeiten standen diese Branchen wegen der Reduzierung der Investitionen obenan. Und seit 2010 sind Pharmazentik, Landwirtschaft und Telekommunikationen, insbesondere Markt der schnellen Breitbandnetze, nach Ansicht der Analytiker die interessantesten Branchen für Investoren.

Aber im Jahre 2012 lässt sich die Senkung des Produktionsvolumens wieder beobachten. Einer der Gründe von solcher Entwicklung ist eine zunehmende Konkurrenz auf dem Markt im Zusammenhang mit der Erhöhung der Verkäufe der chinesischen Kabelhersteller. Der Preis für solches Kabel ist niedriger als der Preis der inländischen Hersteller, dabei zeigt die Analyse eines solchen Kabels die Nichteinhaltung der Fertigungstechnologie und die Verringerung der elektrischen Parameter. Die Käufer wissen von solcher Qualität des chinesischen Kabels, trotzdem kaufen die Auftragnehmer solches Kabel in der Absicht, die Kosten für das Bauen oder die Reparatur zu reduzieren.

Die Senkung des Produktionsvolumens führt zu einer Senkung von allen wesentlichen Leistungsindikatoren des Unternehmens. In einer Krisensituation nutzt jedes Unternehmen alle seine Reserven und sucht neue Möglichkeiten. Die Unternehmen-Hersteller von Kabel- und Leitungsprodukten waren keine Ausnahme. Die Suchrichtung war die Erhöhung der Verkäufe und Senkung der Kosten. Da die Senkung der Bautätigkeit und die Verminderung der Investitionsaktivität dem Markt der Kabel- und Leitungsprodukte ermöglichte nicht, das Produktionsvolumen zu erhöhen, und die allgemeine Krisensituation in der Welt erlaubte nicht, die Preise für die hergestellte Produkte zu erhöhen, war die einzige Richtung, die Selbstkostenpreises der Produkte zu vermindern und die Fixkosten zu reduzieren. Die Unternehmen fingen an, neue, moderne Stoffe zu suchen, die den Verbrauch senken und die Herstellungskosten wesentlich reduzieren lassen. Die Schaffung des neuen Kabelaufbaus gab eine Möglichkeit, die Parameter des Kabels unter Erhalt seiner Eigenschaften zu ändern, wodurch der Verbrauch von Stoffen gesunken wurde. Die zunehmende Konkurrenz auf dem Markt der Kabel- und Leitungsprodukte führte dazu, dass die Hersteller fingen an, nicht nur neue, progressive Stoffe für die Produktion zu suchen, die Lieferketten und Produktionspläne zu optimieren, sondern auch die neuen Managementmethoden zu suchen. Die Anwendung der Controlling-Instrumente ermöglichte den Unternehmen-Kabelherstellern ihr Business anders zu betrachten und die Qualität der Managemententscheidungen zu verbessern.

Eine Umfrage unter den Unternehmen der Kabelindustrie zeigte, dass die Unternehmen-Hersteller der Kabel- und Leitungsprodukte aktiv die Controlling-Instrumente in ihrer Tätigkeit benutzen. Hauptsächlich werden solche Instrumente des operativen Controllings wie ein betriebliches Rechnungswesen, eine Analyse der Geschäftstätigkeit, eine Bildung der Verwaltungsberichterstattung (90% der befragten Unternehmen), eine Budgetierung (70% der befragten Unternehmen), ein Direct costing – eine Analyse der Bruttogewinnmarge (45% der befragten Unternehmen) verwendet. Die Instrumente des strategischen Controllings werden seltener verwendet. Hauptsächlich werden eine Mittelfristplanung (1-3 Jahre) und eine Bildung der strategischen Leistungsindikatoren von 32% der befragten Unternehmen benutzt. Die langfristige Planung für 3-10 Jahre benutzt nur 8% der befragten Unternehmen. Die anderen Instrumente des strategischen Controllings werden gelegentlich benutzt oder sie sind im Prozess der Projektentwicklung.

3.2.2. Entwicklung der Controlling Instrumente in „Odeskabel AG“

Als ein Beispiel der Anwendung von Controlling-Instrumenten kann „Odeskabel AG“ dienen. „Odeskabel AG“ ist einer der größten Hersteller der Kabel- und Leitungsprodukte in der Ukraine. Der Anfang der aktiven Anwendung von Controlling-Instrumenten bezieht sich auf das Jahr 2005, als die Controlling-Abteilung im Unternehmen organisiert wurde. Bis zu diesem Zeitpunkt erfüllten der Investitions- und Wirtschaftsdienst, die Geschäftsbuchhaltung, die Betriebsabteilung und die Marketingabteilung einige Controlling-Funktionen. Die Geschäftsführung stieß aber auf eine Reihe der Probleme. Eine lange Periode der Datenverarbeitung ermäßigte die Qualität der inneren Rechnungsführung. Die einfache Kostenrechnungsmethode stellte die wirkliche Arbeitseffektivität der Abteilungen nicht dar und die Angaben ließen sich auf verschiedene Weise interpretieren. Es gab auch noch viele andere Probleme und Nichtübereinstimmungen, welche die Qualität der Entscheidungen ermäßigten. Die Bildung der Controlling-Abteilung machte den Anfang für eine Reihe der Veränderungen im Unternehmen. Zuerst wurde die Diagnostik der Unternehmenstätigkeit, die Analyse der Geschäftsprozesse und des Dokumentenumlaufs vom Spezialisten Controller durchgeführt. Es ermöglichte, das allgemeine Bild zu beobachten und das Programm der Bildung des Controllingsystems im Unternehmen zu bilden. Die erste Etappe dieses Projekts war die Bildung des Rechnungswesenssystems im Unternehmen. Im Rahmen dieser Etappe wurden die Klassifikationen der Hauptrichtungen der Tätigkeit, der Produkte, der Leistungen und Dienstleistungen, der Kunden und Anbieter geschaffen. Die Bildung der Matrize der Haushaltscodes ermöglichte, die Unternehmensstruktur vom Standpunkt der Rationalität der Ressourcenallokation zwischen den Hauptrichtungen der Tätigkeit zu betrachten. Allen Geschäftstransaktionen wurden die entsprechenden Haushaltscodes zugewiesen. Es machte möglich, die Unternehmenstätigkeit von einem anderen Standpunkt aus zu analysieren und die Struktur der Gewinne und Ausgaben nicht mit einer einfachen Kostenrechnungsmethode, sondern vom Standpunkt der Zentren der finanziellen

Verantwortung zu bewerten. Ein solcher Schritt erlaubte, die Ausgaben zu optimieren und zu reduzieren.

Der nächste Schritt war die Einführung des Budgetierungssystems im Unternehmen. Die Prozedur der Entwicklung und *Formierung* des Jahresbudgets im Unternehmen wurde unter Benutzung vom Klassifikationen System für Richtungen, Produkte, Kontrahenten, sowie im Rahmen der schon existierenden Zentren der finanziellen Verantwortung eingeführt. Zu den Budgetierungsprozessen wurden alle Abteilungen herangezogen. Die Leistungsindikatoren der Richtungen und Abteilungen wurden aus dem Jahresbudget genommen. Im Weiteren wurden die geplanten Leistungsindikatoren monatlich ausgehend von der vorherigen Periode und der laufenden Situation auf dem Markt korrigiert. Die Einführung des Budgetierungssystems ermöglichte dem Unternehmen, die Ressourcen rationell zu verteilen und seine Abhängigkeit von den saisonbedingten Veränderungen der Verkäufe zu reduzieren. Die Information der Marketingspezialisten über die zukünftige Senkung der Nachfrage nach dem kupferigen Fernmeldekabel trug zur Entscheidung über die Notwendigkeit der Aufnahme der Produktion des Starkstromkabels mit Aluminium in der Odeskabel AG bei. Für diesen Zweck wurde die Ausrüstung für die Produktion des Starkstromkabels eingekauft, und die experimentellen Arbeiten in seiner Produktion begannen.

Die im Jahre angefangene 2008 Wirtschaftskrise hat die Verkäufe der Odeskabel AG stark beeinflusst. Im Jahre 2009 das Verkaufsvolumen wurde um mehr als 35% gesenkt. Die Analyse der Ausgaben und ihre Verringerung, die Minimisierung der Volumen von der unvollendeten Produktion und die Reste des Lagers ermöglichten dem Unternehmen seine Marktposition zu behaupten. Dabei spielte das Vorhandensein einer neuen Richtung in der Produktion vom Starkstromkabel eine wichtige Rolle. Die Dynamik der Produktion von einer der Arten des Starkstromkabels wurde in der Tabelle Nr. 4(3) (s. Abbildung 2) dargestellt.

Tabelle 3.4.- Die Dynamik der Produktion des selbsttragenden isolierten Kabels für die Starkstromfreileitung (SIK) in der „Odeskabel AG“ in den Jahren 2008-2012.

Wachstumstempo der Produktion von SIK	2008	2009	2010	2011	2012
	17,5 x fach	87%	151%	113%	100%

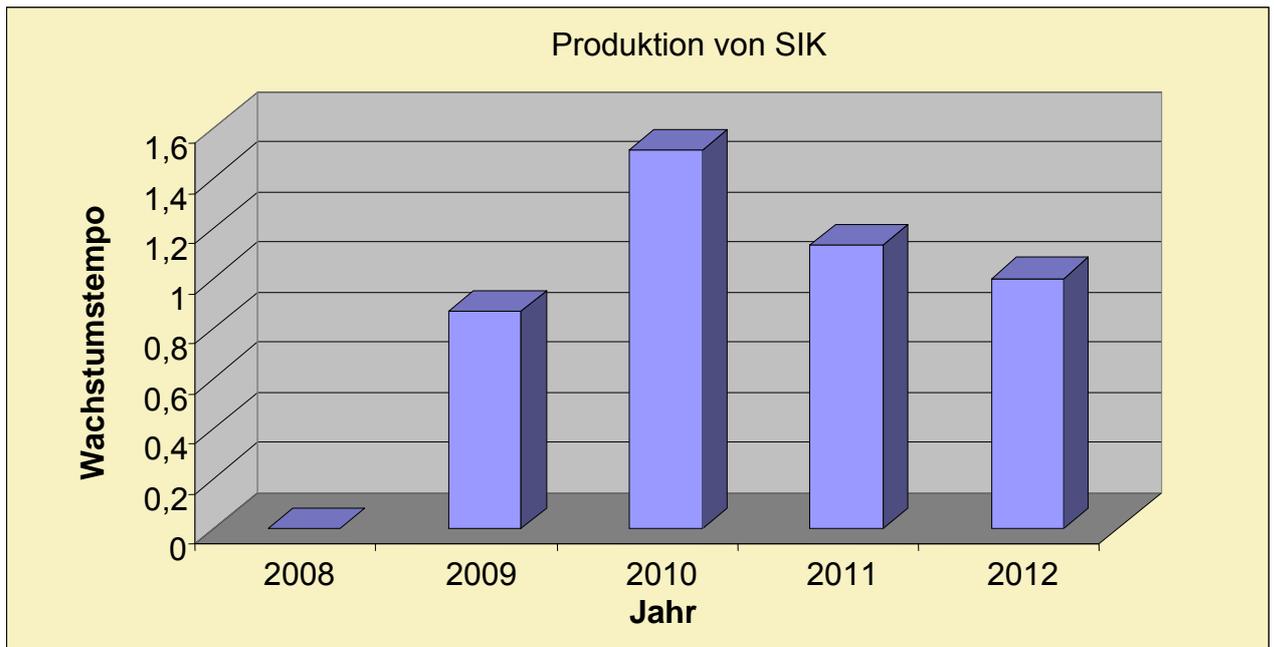


Bild 3.3.- Die Dynamik der Produktion des selbsttragenden isolierten Kabels für die Starkstromfreileitung (SIK) in der Odeskabel AG in den Jahren 2008-2012.

Wie aus Tabelle 4(3) (Abbildung 2) ersichtlich ist, stieg die Produktion des selbsttragenden isolierten Kabels in der „Odeskabel AG“ seit dem Start der neuen Richtung. Das Unternehmen kam auf den Markt, stieß aber auf ein Problem der konkurrenzunfähigen Preise für die bestimmten Arten des Starkstromkabels. Auf der Suche nach der Lösung des Problems, mit dem die Verkäufer gestoßen hatten, führte dazu, dass noch eines der Controlling-Instrumente wie Deckungsbeitragsrechnung im Unternehmen verwendet wurde. Die Deckungsbeitragsrechnung ist eine Analyse der Bruttogewinnmarge. Die Elemente von der Deckungsbeitragsrechnung wurden im Unternehmen seit längerer Zeit verwendet. Die Bildung der Preise für eine Ware wurde ausgehend aus der Bruttogewinnmarge gemäß Plankalkulation erfüllt und es war befriedigend für alle bis zum bestimmten Zeitpunkt. Der Markt diktiert aber seine Bedingungen. Und das Unternehmen hat darauf gestoßen, dass eine solche Methode der Preisbildung für einige Waren insbesondere für Starkstromkabel der „Odeskabel AG“ nicht ermöglicht, um den Preis mit den anderen Herstellern zu konkurrieren. Das Erlernen dieses Problems von den Spezialisten-Controllers machte es möglich, eine Lösung zu finden, die dem Vertriebsdienst angeboten wurde. Der Ausweg aus dieser Situation lag in der Deckungsbeitragsrechnung, aber nicht für jede einzelne Ware, sondern im Allgemeinen laut Spezifikation oder unter dem Vertrag. Solcher Ansatz gab eine Möglichkeit, die Produkte zu verkaufen, die eine erforderliche Rentabilität nicht gaben, trotzdem waren sie auf dem Markt gefragt. Dabei gab es keine Verluste in der allgemeinen Bruttomarge des Kontrahenten im Zusammenhang mit dem Vorhandensein von anderen Positionen.

Die Weltwirtschaftskrise zeigte, dass es sich nicht lohnt, sich nur auf die Anwendung von Instrumenten des operativen Controllings zu beschränken, es ist notwendig, sich fortzubewegen. Die Vorbereitung der Rechenschaftslegungen gemäß IFRS im Unternehmen machte den Anfang der Entwicklung des neuen Projektes für die

Implementierung von Instrumenten des strategischen Controllings insbesondere des Systems der Langfristplanung im Unternehmen.

Zusammenfassung: Die Anwendung von Controlling-Instrumenten in der „Odeskabel AG“ gab eine Möglichkeit, das qualitative Niveau des Entscheidungsprozesses der Unternehmensleitung zu erhöhen, die Verwaltungsberichterstattung mit den gleichen Standards in Einklang zu bringen, sowie die Effektivitätskriterien für die Abteilungen festzustellen. Weiterhin wird die Anwendung von Controlling-Instrumenten in der „Odeskabel AG“ auf die Anwendung von Methoden des strategischen Controllings und des Unternehmenswertmanagements gerichtet werden.

4. Zukunftsperspektiven und Trends im Controlling

4.1. Controlling und Pfadabhängigkeit

Die Wirtschaft ist ein sozio-ökonomisches System, das zu die komplexen dynamischen Systemen gehört und durch alle Merkmale solcher Systeme, insbesondere nicht-lineare Prozesse, Empfindlichkeit gegenüber Anfangsbedingungen, die organische Abhängigkeit der zukünftigen Zuständen von der früheren Entwicklung usw. gekennzeichnet werden kann. Deswegen sind die Controlling Zukunftsperspektiven pfadabhängig in der Ukraine und erfordern sowohl organisatorische und institutionelle Wandel.

Zwei Faktoren prägen die Richtung des institutionellen Wandels: steigende Erträge und unvollkommene Märkte, die durch erhebliche Transaktionskosten gekennzeichnet sind. In der Wirtschaft, wo es keinen steigenden Erträgen der Institutionen gibt und die Märkte nur konkurrenzfähig sind, spielen die Institutionen keine Rolle. Aber bei steigenden Erträgen ist es umgekehrt. D. Nord¹³ argumentiert, dass Maßstabeffekte, Komplementarität und Netzexternalitäten der institutionellen Einrichtungen die institutionellen Wandel inkrementell und pfadabhängig machen. Die Pfadabhängigkeit ist nicht mehr als die Tatsache, dass gestrige Wahl der Ausgangspunkt für heute ist.

So ist es in der Ukraine. Trotz bedingungslosen Übergangs zu einer Marktwirtschaft, spüren die ukrainischen Institute immer noch die Auswirkung der gemeinsamen zentralen Planwirtschaft. Diese kommen zum Ausdruck vor allem durch die Orientierung der ukrainischen Wirtschaft auf dem russischen Markt und den Markt der GUS-Staaten. So im Jahr 2012, 39% der ukrainischen Exporte war in den GUS-Staaten, und nur 26% - im EU-Staaten. Dazu war der ukrainische Export-Import Umsatz nur mit Russland mehr als Export-Import Umsatz mit allen EU-Ländern¹⁴. Und in der Geschäftspraxis dominiert immer noch die staatliche Regulierung statt der Marktprozesse, sowie dominieren die großen Korporationen auf Kosten kleines und mittleres Unternehmen, und dazu gibt's die Korruption auf verschiedenen Niveau

Die Pfadabhängigkeit beeinflusst auch die Wirtschaftswissenschaften durch ökonomische Liberalismus Kritik. Und auch die strengen nationalen akademischen Standarten lassen die Ausbildungs- und Wissenschaftsinternalisierung schwierig machen.

Natürlich treffen die neuen atypischen Wissen, Einstellungen und Verständnisse ernsthaften Widerstand in solchen Bedienungen. Aber die gute Nachricht ist die, dass die Controlling Konzeption das „lock-in“ in der Ukraine schon übertreten hat und eine Menge der institutionellen, organisatorischen und technische Wende provoziert. Offensichtlich gibt es eine gewisse Ähnlichkeit unter Mechanismen der

¹³ North D. C. (1990): Institutions, Institutional Change and Economic Performance. Cambridge University Press

¹⁴ State Statistics Service of Ukraine. <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Veränderungsinitiierung und -umsetzung, wie in der Technologie, so auch in der nationalen Institutionen oder innerhalb der Organisation. Es ist aber notwendig, ein Unterschied zwischen technologisch vordefinierten Regeln, die Unternehmenskultur und die sozialen Institutionen zu machen.

Zusammenfassung. Die institutionelle Entwicklung der Organisation ist direkt mit der Entwicklung der Institutionen verbunden. Dank der Bemühungen von Enthusiasten hat das Controlling Konzept wie ihre institutionelle Position gefunden, so auch die Unterstützer im geschäftlichen Umfeld gewonnen. Deswegen sind die Zukunftsperspektiven des Controllings ziemlich optimistisch unter anderem durch die Einführung von Anti-Krisen-Management in vielen Unternehmen

4.2. Controlling und nachhaltige Entwicklung

Die Wirtschaftstransformation für nachhaltige Entwicklung ist eine der größten Herausforderungen in unsere Jahrhundert. Man nennt sie die "zweite" industrielle Revolution und auch die "Begrünung" der Industrien, die eine Menge der Versprechungen und auch Sorge hervorruft. Die Regionen und die Nationen treffen die wichtige Möglichkeiten, aber auch die potentiale Konfliktstoffe, da die umweltfreundlichen und sozialverantwortlichen Maßnahmen häufig mit zusätzlichen Kosten verbunden sind.

Demgegenüber stellt die Marktwirtschaft fest, dass Unternehmenserfolg und die Unternehmenskosten einerseits von der Managementeffektivität, und andererseits von der Arbeitsproduktivität und -Qualität jeder Abteilung und jeder Angestellte abhängen sollen. Um alle diesen Komponenten objektiv zu beurteilen, brauchen die ukrainischen Unternehmen das gegenwärtige Planung-, Kosten- und Erfolgsrechnungssystem umzubauen. Die Unternehmensberichtsreform findet letzte Jahre in der Ukraine auch ständig statt.

Das Controlling spielt eine wichtige Rolle im Lebenszyklus des Unternehmens, da es die Managemententscheidungen begründet und ein System für effektive Unternehmensführung aufbaut, damit die Geschäfte Schritt für Schritt zum nachhaltigen, rentabel und wirtschaftlichen Entwicklung leitet.

Die ukrainischen Unternehmen brauchen das Controllingsystem, um die Effektivität und Produktivität wesentlich zu erhöhen, Konkurrenzfähigkeit zu sichern und das Problem „Ressourcenlimits – Bedürfnisunbeschränktheit“ zu lösen. Das heißt, das Controlling eine Brücke zwischen Rentabilität und Nachhaltigkeit werden kann.

Die wichtige Frage heutzutage, die die Nachhaltigkeit und Rentabilität zusammenfasst, ist die Energieversorgung, bzw. nachhaltige Energieproduktion und –Verbrauch. Heutzutage spielt Energie eine wesentliche Rolle in allen Gesellschaften. Die ankommenden Prozesse der Reformierung des globalen Energiesektors brauchen vereinte Bemühungen von nationalen Regierungen, internationalen Agenturen und Märkten und natürlich Wissenschaftlern. Manche Wissenschaftler (z.B. Robert Rattle,

2010¹⁵) sagen sogar aus, dass die Energie die zukünftige Weltwährung sein kann. Für die Ukraine ist die Energiefrage besonders wichtig, weil sie energiepolitisch von Russland abhängt, veraltete Reaktoren vom Netz gehen und dazu die ukrainische Industrie sehr energieverschwenderisch ist. Deswegen ist es nötig, die Anwendung erneuerbarer Energien und Energieeffizienz in der Ukraine zu entwickeln, auch wenn der ukrainische Energiemarkt derzeit keinen Gewinn bringt. Die Herausforderungen dafür sind: Erneuerbaren Energieressourcen mehr umzusetzen, institutionelle und organisatorische Wandel hervorzurufen, innovative Energiestrategien, die zum Kostensenkung führen, aufzubauen.

Die “good practices” Umsetzung und die Verbreitung von neuen Energietechnologien weltweit hängt sehr stark nicht nur von politische Wille und globale Regulationspolitik, aber auch von ökonomische Attraktivität und Konkurrenzfähigkeit der alternative Energien ab. Die derzeitige Forschung hat es festgestellt, dass Wirtschaftlichkeit und Controlling ein wesentliche Teil von jeder erfolgreiche Strategie zur Nutzung die erneuerbare Energien als ein Instrument der nachhaltige Entwicklung (Degtiareva&Pudychewa, 2012¹⁶). Die bessere Anwendungseffizienz von erneuerbaren Energien auf dem Grund der Controlling-Theorien und Controlling –Praxis führt zu ihren Verbreitung und kommerzielle Attraktivität

Zusammenfassung. Es gibt kein “technologische Wunder”. Um die Attraktivität und Effektivität der erneuerbaren Energien herauszurufen braucht man nicht nur die innovativen Technologien und Ingenieurkonstruktionen, aber heutzutage immer mehr Wirtschaftseinsatz. Die bessere Anwendungseffizienz von erneuerbaren Energien auf dem Grund der Controlling-Theorien und Controlling –Praxis führt zu ihren Verbreitung und kommerzielle Attraktivität

¹⁵ Rattle Robert (2010): Computing our way to paradise?: The Role of Internet and Communication Technologies in Sustainable Consumption and Globalization (Globalization and the Environment). AltaMira Press.

¹⁶ Degtiareva O., Pudychewa G. (2012): Controlling Systeme zur Nutzung der Effizienz erneuerbarer Energieressourcen im ukrainischen Industriemarkt. Odessa, Ukraine, Wissenschaftsreview der NWUO, s. 148-157

Literatur

1. Григораш І.О. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук «Формування та розвиток системи управління підприємством на засадах контролінгу (за матеріалами фармацевтичних підприємств України)». Київ 2012, - 20 с.
2. Дегтярева О.А. Контролінг. «Пальмира», Одесса 2008. – 356 с.
3. Дегтярева О.А., Пудичева Г.О. Передумови створення системи контролінгу альтернативних джерел енергії на підприємстві / Науковий вісник. - Одеський національний економічний університет. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. - 2012. - № 15 (167). - С. 148 - 157.
4. КНЕУ – Інститут фінансового контролінгу. [Електронний ресурс]. – Режим доступу - [http://kneu.edu.ua/ua/science/Institute for Financial Controlling/](http://kneu.edu.ua/ua/science/Institute%20for%20Financial%20Controlling/)
5. Петрович Й.М., Панас Я.В. Еволюція контролінгу в сучасній теорії та практиці управління вітчизняними підприємствами// Маркетинг і менеджмент інновацій. № 1 2013. – с.129-137.
6. Пушкар М.С., Пушкар Р.М. Контролінг - інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія. - Тернопіль: Карт-бланш, 2004. - 370 с.
7. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контролінг – основа управління бізнесом. – К.: Ельга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.
8. Терещенко О.О. Контролінг у системі антикризового управління підприємством // Фінанси України.-2001.- №12.-С. 56-63.
9. Цигилик І.І. Контролінг (навчальний посібник у схемах і таблицях): Навчальний посібник. - Київ: Центр навчальної літератури, 2004. - 76 с.
10. Hollidt A., Stelling J.N., Tolkmitt V. Das Rechnungswesen und Controlling in ukrainischen Unternehmen. Hochschule Mittweida (FH) – University of Applied Sciences, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften. Diskussionspapier 2009/01.
11. North D. C. Institutions, Institutional Change and Economic Performance. /Cambridge University Press, 1990 – 152 pp.
12. Rattle R. Computing our way to paradise?: The Role of Internet and Communication Technologies in Sustainable Consumption and Globalization (Globalization and the Environment). AltaMira Press, 2010 – 234 pp.
13. Stelling, Kostenmanagement und Controlling, München, Wien, 3 Aufl. 2009, ISBN 978-3-486-58780-7
14. State Statistics Service of Ukraine. Виробництво основних видів промислової продукції ./ Державний комітет статистики України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу - <http://www.ukrstat.gov.ua/>

15. State Statistics Service of Ukraine. Статистичний щорічник України за 2009-2011 рік/ Державний комітет статистики України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу - <http://www.ukrstat.gov.ua/>
16. State Statistics Service of Ukraine. Щомісячні обсяги експорту-імпорту товарів за країнами світу у 2012 році ./ Державний комітет статистики України. [Електронний ресурс]. –Режим доступу - <http://www.ukrstat.gov.ua/>

1998:

- 01: Stelling, Johannes N.: Die Kalkulation in kleinen und mittleren Unternehmen anhand der Zuschlagskalkulation und der Prozeßkostenrechnung
- 02: Urbatsch, René-Claude: Ansatzpunkte einer kapitalwirtschaftlichen Beratung privater Haushalte unter Berücksichtigung neuer Medien
- 03: Müther, Peter-Hendrik: Eine Einführung in das deutsche Wettbewerbsrechts am Beispiel der Vermarktung des Produktes Bier
- 04: Vollert, Klaus: Qualität lohnt sich. Psychographische und ökonomische Konsequenzen eines Qualitätsmanagements

1999:

- 01: Schoeppner, Dieter: Modernes Unternehmenscontrolling (MUC) und Fortschrittliche Interne Revision (FIR)
- 02: Urbatsch, René-Claude: Stellung des Risiko-Controlling im Bankbetrieb. Strategische Grundsatzüberlegungen
- 03: Urbatsch, René-Claude / Kunath, Thomas: Credit-Scoring. Grundlagen, Arten, Funktionsweise und Implementierung
- 04: Urbatsch, René-Claude: Systembeschreibung „Credit-Scoring“ für Ratenkredite Eigenentwicklung
- 05: Stelling, Johannes N.: Betriebliche Zielbestimmung und Entscheidungsfindung
- 06: Vollert, Klaus: Unternehmensinterne Quellen von Wettbewerbsvorteilen
- 07: Meub, Michael H.: Der Schutz geistigen Eigentums. Ein Überblick über die rechtlichen Grundlagen in Deutschland
- 08: Fischer, Georg: Unternehmengespräche im Sommersemester 1999
- 09: Vollert, Klaus: Leistungssysteme

2000:

- 01: Stelling, Johannes N. / Göllnitz, Ronald: Direkte Produkt-Rentabilität (DPR) - Ein umstrittener Kostenrechnungsansatz im Konsumgüterbereich -

2001:

- 01: Urbatsch, René-Claude / Vettermann, René: Private Altersvorsorge - Alterssicherung in der Bundesrepublik Deutschland - Teil 1
- 02: Urbatsch, René-Claude / Vettermann, René: Private Altersvorsorge - Alterssicherung in der Bundesrepublik Deutschland - Teil 2
- 03: Urbatsch, René-Claude / Vettermann, René: Private Altersvorsorge - Alterssicherung in der Bundesrepublik Deutschland - Teil 3
- 04: Urbatsch, René-Claude / Vettermann, René: Private Altersvorsorge - Alterssicherung in der Bundesrepublik Deutschland - Teil 4
- 05: Urbatsch, René-Claude / Nagler, Frank: Technische Wertpapieranalyse – Grundlagen, Technische Wertpapieranalyse, Stop-Loss-Orders – Teil 1
- 06: Urbatsch, René-Claude / Nagler, Frank: Technische Wertpapieranalyse – Grundlagen, Technische Wertpapieranalyse, Stop-Loss-Orders – Teil 2

07: Urbatsch, René-Claude / Nagler, Frank: Technische Wertpapieranalyse – Grundlagen, Technische Wertpapieranalyse, Stop-Loss-Orders – Teil 3

08: Stelling, Johannes N. / Göllnitz, Ronald: Kostenrechnungseinsatz in sächsischen Unternehmen – Ergebnisse und Analyse einer Befragung im Jahr 2001 –

2003:

01: Urbatsch, René-Claude: konventionelle Investitionsrechenverfahren

02: Urbatsch, René-Claude: Investition und Finanzierung – ein Kurzüberblick -

2006:

01: Stelling, Johannes N. / Hollidt, Andreas, et.al.: Statistische Jahresabschlussanalyse

2007:

01: Urbatsch, René-Claude / Grocke, Doreen: Theoretische Grundlagen des Controllings

02: Urbatsch, René-Claude / Riegl, Tim: Corporate Social Responsibility als strategische Herausforderung – Möglichkeiten und Grenzen der Kontrolle von Corporate Social Responsibility mit Hilfe von Kennzahlensystemen

2008:

01: Urbatsch, René-Claude / Haubold, Mandy: Theoretische Grundlagen der Kostenrechnung

02: Urbatsch, René-Claude / Loos, Daniel: Vorsorgemanagement privater Haushalte unter besonderer Berücksichtigung der Bestattungsvorsorge

03: Stelling, Johannes N.: Die Bewältigung der Komplexität in der Kostenkontrolle

2009:

01: Hollidt, Andreas / Stelling, Johannes N. / Tolkmitt, Volker: Das Rechnungswesen und Controlling in ukrainischen Unternehmen

02: Urbatsch, René-Claude / Huprich, Siegfried: Konventionelle Investitionsentscheidungsrechenverfahren eine andere Darstellungsform

2011:

01: Meister Ulla / Meister Holger: Taylorismus-Renaissance zur falschen Zeit?

02: Vollert, Klaus: Marketing – eine kleine Einführung

03: Vollert, Klaus: Erfolgreiche Innovationen Innovation und KKV

04: Hollidt, Andreas: Bewertungskonzeptionen im HGB und IAS/IFRS-System: zwischen Subjektivität und Objektivität

05: Tolkmitt, Volker: Die Emanzipation - ein kostenrechnerischer Irrtum (Beitrag zur Kosten- und Leistungsrechnung in der Faschingszeit, 11.11.11)

2012:

01: Tolkmitt, Volker: Wer bezahlt eigentlich Weihnachten? - Die Geschichte von der kleinen Europa Weihnachten 2011 -

02: Tolkmitt, Volker: Der Algorithmus von Wirtschaftskrisen an historischen und aktuellen Beispielen

2013:

- 01: Urbatsch, René-Claude, Hellmann, Roland: Die wesentlichen Entwicklungen im Zahlungsverkehr in einer dogmengeschichtlichen Betrachtung ab 1950 und ihre Auswirkungen auf Banken, Privat- und Firmenkunden
- 02: Urbatsch, René-Claude, Fahrenleitner, Stefan: Bank 2.0 – eine Bestandsaufnahme und Vision
- 03: Urbatsch, René-Claude, Steidl, Bettina: Near Field Communication im bargeldlosen Zahlungsverkehr unter besonderer Berücksichtigung von CardMobile und einem Exkurs zu Girogo, Google Wallet und My Wallet
- 04: Dzhusov, Oleksii A., Tolkmitt, Volker: Research on the Investment Potential of Utilities and Aerospace & Defence Companies' Stocks and Gold
- 05: Urbatsch, René-Claude / Jovanovic, Andrea: Best Ages – eine strategische Herausforderung für das Bankmarketing in Österreich unter besonderer Berücksichtigung der soziodemographischen Entwicklung
- 06: Degtiareva, Olga, Chernova, Victoria, Stelling, Johannes: Controlling in der Ukraine – State of the Art & Trends



**Контролінг в Україні. Сучасне
становище.**

**к.е.н., доц. О.О. Дегтярьова / Вікторія Чернова /
проф. д-р Штеллінг**

Diskussionspapier 2013/06

Herausgegeben von der
Fakultät Wirtschaftswissenschaften

ISSN 1436-2716

2013/06:

Контролінг в Україні. Сучасне становище.

**к.е.н., доц. О.О. Дегтярьова, Одеський національний економічний університет
Вікторія Чернова, керівник відділу контролінгу ПАТ «Одескабель»
проф. д-р Штеллінг, університет прикладних наук м. Міттвайда**

Издательство:

Hochschule Mittweida (FH) · University of Applied Sciences
Fakultät Wirtschaftswissenschaften

Відповідальний за видання:

проф. д-р Йоханнес Н. Штеллінг
Технікумплатц 17
09648 Міттвайда

тел: 03727 / 58 12 89
факс: 03727 / 58 12 95
e-mail: Stelling@hs-mittweida.de

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, sei es durch Fotokopie, Übersetzung, Mikroverfilmung oder elektronische Verarbeitung, ist ohne Zustimmung des Herausgebers nicht zulässig.

ISSN 1436-2716
© 2013 Copyright beim Herausgeber

Контролінг в Україні. Сучасне становище.

Зміст.

Вступ	1
1. Розвиток українського контролінгу на сучасному етапі	3
2. Загальне становище концепції контролінгу в Україні	6
2.1. Науково-теоретичні положення концепції контролінгу	6
2.2. Основні напрямки розвитку концепції контролінгу	7
2.3. Інституційні утворення	10
3. Застосування контролінгу в практиці українських підприємств	12
3.1. Аналіз використання контролінгу на підприємствах України.....	12
3.2. Ділова ситуація: Інструментарій контролінгу на ПАТ «Одескабель» в умовах світової економічної кризи.	13
3.2.1. Аналіз стану галузі кабельної продукції за останні 6 років в контексті динаміки ділової активності в Україні	13
3.2.2. Інструментарій контролінгу на ПАТ «Одескабель» (м. Одеса, Україна)	16
4. Перспективи та тренди українського контролінгу	20
4.1. Контролінг та залежність від попереднього розвитку організації	20
4.2. Контролінг та сталий розвиток	21
Література	23

Вступ

Робота присвячена важливому та такому, що динамічно розвивається в економіці України, напрямку економічної науки, а саме контролінгу. За загальними теоретичними положеннями слідує аналіз практичного застосування контролінгу на українських підприємствах, а також погляд на сучасні тренди і перспективний розвиток контролінгу в Україні.

Якщо розглядати підприємство на системному рівні, то можна виділити декілька підсистем управління. Підсистема, в якій економічні процеси відбуваються у вигляді обґрунтування управлінських рішень, до певної міри буде протистояти «підсистемі здійснення управлінських рішень», в якій рішення, що були прийняті в «керуючій підсистемі» перетворюються в реальні дії. «Керуюча підсистема» на підприємстві в свою чергу являє собою підсистему, в якій економічні процеси протікають у вигляді рішень про застосування обмежених засобів і ресурсів. Тому процес устанавлювання цілей різних рівнів має особливе значення в управлінні підприємством. Це особливе значення є основою для подальшого формулювання «керуючої підсистеми», як в системі формування цілей, так і в інформаційній системі підприємства. Така дефініція обумовлюється тим фактом, що процес прийняття управлінського рішення, який проходить в «керуючій підсистемі» і являє собою не що інше, як процес обробки інформації, може бути здійсненим лише у випадку зрозумілого і повного встановлення цілей підприємства. Для бізнес-процесів прийняття рішень і контроль їхнього виконання, постановка цілей є управлінською функцією, яка виводить їх на новий якісний рівень. Тому достатньо доцільним бачиться розмежування системи цілей підприємства й інформаційної системи. В останню при цьому будуть входити тільки процеси прийняття та контролю виконання управлінських рішень, комунікаційні й контролінгові процеси.

Управлінський облік, як кількісна модель менеджменту всередині підприємства, а також в його взаємовідносинах із зовнішнім оточенням видається достатньо гомогенним, оскільки вся інформація, яка входить в нього і ним використовується, носить кількісний, точно вираховуваний характер. Однак ту ж саму інформацію можна характеризувати й як неоднорідну, оскільки отримані значення розраховуються й вимірюються в безлічі різних відділів і підрозділів підприємства. З цього виходить, що порівнянність, а також можливість групування показників для об'єднання й узагальнення внутрішньої інформації достатньо обмежена. Бухгалтерський облік по своїй природі й призначенню також являє собою кількісну модель економічних процесів як всередині підприємства, так і в його взаємовідносинах з зовнішнім оточенням. Внаслідок цього інформація, що ним використовується, також є гомогенною, так як всі показники повинні бути представлені у вартісному вираженні. Таким чином, бухгалтерський облік можна розглядати як підсистему управлінського обліку і монетарну модель менеджменту.

Підсистема інформаційної системи, завданням якої є координація систем використання й забезпечення інформацією, й буде контролінгом. На

підприємстві він ставить перед собою управлінські й керівничі завдання. Приймаючи до уваги регулюючу функцію контролінгу, треба розрізняти координацію формування системи й координацію зв'язків всередині інформаційної системи. При цьому під координацією формування системи використання й забезпечення інформацією розуміється узгоджена побудова взаємопов'язаних або об'єднаних підсистем. В той час як координація зв'язків всередині інформаційної системи означає взаємну ув'язку підсистем, що входять до неї. Таким чином, з одного боку контролінг – це проектування та впровадження систем використання й забезпечення інформацією в узгодженому вигляді (координацію формування інформаційної системи), а з другого боку, це поточне узгодження і адаптація інформаційних потоків всередині й поміж цими двома підсистемами інформаційної системи підприємства (координація зв'язків всередині системи). Для здійснення цих двох координаційних завдань розроблений цілий набір інструментів контролінгу, які іноді у великій кількості використовують дані з бухгалтерського обліку.

Історично контролінг вперше був розроблений для приватних компаній. При цьому ранні концепції контролінгу знайшли своє застосування на промислових і транспортних підприємствах США. Раніш існували й такі синоніми поняття «контролінг», як «Controllership» і «Comptroller», які по своєму етимологічному значенню наглядно показують походження контролінгу з бухгалтерського обліку. Так, можна побачити в французькому терміні «Comptroller» контаміноване слово (фр.: mot-valise). Контаміноване слово або «слово-чемодан» - це нова лінгвістична побудова, в якій поєднуються два слова і відповідні їм концепції в єдине ціле. Так зливаються французькі слова «compte» (облік) або «compter» (облічувати, рахувати) і «contrôleur» (екзаменатор, перевіряючий) або «contrôler» (перевіряють, контролювати) в єдине поняття «Контролер».

1. Розвиток українського контролінгу на сучасному етапі

Контролінг – це молода концепція менеджменту, що динамічно розвивається на території України. Перші згадування самого поняття «контролінг» приходяться на другу половину 90-х рр. минулого століття, коли в Україні з'явилися дочірні підприємства великих західних фірм. Разом зі своєю діловою активністю вони привнесли в практику українських підрозділів і традиційну для себе організаційну структуру, включаючи службу контролінгу. Однак попервах відношення до контролінгу було критичним, що значною мірою пов'язано з його неправильним розумінням або неточною інтерпретацією. Зокрема, контролінг ототожнювали з контролем, а повноваження контролера перебільшувались і розцінювались як загроза для менеджерів і керівництва. В теперішній час в практичній діяльності українських підприємств уже використовуються ідеї контролінгу, його починають сприймати позитивно, і стала панівною думка про ефективність та необхідність переносу цих ідей в практику українських господарських відносин.

З практичної точки зору концепція контролінгу ефективна настільки, наскільки вона відповідає сучасним потребам бізнес-середовища. Найбільш значний вплив на розвиток концепції контролінгу в Україні чинили зовнішні структурні зміни, які вимагали сучасної реакції у вигляді відповідного інструмента управлінських рішень. Перехід української економіки на ринкові рельси та занурення в конкурентне середовище змусив українські підприємства перетворитися на складні економічні системи, ефективне управління якими вимагає комплексного підходу, здатного забезпечити ефективне функціонування в короткостроковій та довгостроковій перспективі. Якраз великі підприємства і корпорації стали флагманами у справі практичного застосування контролінгу на національному рівні. Малі та середні підприємства до цього часу вважають збільшення затрат на створення та утримання служби контролінгу недоцільним.

У російсько-/україномовній теорії і практиці ідеї контролінгу просувають ентузіасти. Ще 10-15 років тому багато топ-менеджерів побоювались самого слова «контролінг», асоціюючи його з зовнішнім контролем, необхідністю розкривати закриті комерційну інформацію і внутрішню звітність фірми. Коли пристрасті вляглись, прийшло розуміння контролінгу, як обліково-аналітичної системи, яка реалізує синтез окремих елементів бухгалтерського, управлінського та оперативно-технічного обліку, іноді доповненого функцією планування у вигляді бюджетування [10]. Таким чином, контролінг є ні чим іншим, як продовженням фінансового і бухгалтерського обліку.

Останнім часом прийшло розуміння контролінгу, як управляючої системи, яка розкривається, з одного боку, через філософію управління, а з іншого, через наявну у розпорядженні контролігу інфраструктуру (Рис. 1.1).



Рис.1.1. Еволюція розуміння контролінгу в Україні з 90-х рр. ХХ століття по сьогоднішній день.

Як вже було сказано, в українську економічну науку ідеї контролінгу прийшли з практики його застосування на дочірніх підприємствах зарубіжних корпорацій, консалтингових і науково-практичних конференцій і семінарів з обміну досвідом між українськими і західними економістами. Незважаючи на велику кількість досліджень, сьогодні не існує однозначного визначення поняття "контролінг". Багато вчених як і раніше іронічно називають контролінг "управлінням управлінням" або ж чимось чужим, привнесеним із заходу. Проте певний прогрес все-таки досягнутий і механізм контролінгу асоціюється з оптимізацією управлінських процесів конкретного підприємства шляхом інтеграції функції планування, обліку, контролю та аналізу в єдину систему, в якій чітко окреслені цілі підприємства, принципи і методи їх досягнення.

Особливістю контролінгу в Україні є його практична безсистемність. Це означає, що впроваджуючи контролінг на промисловому підприємстві або у фінансовій установі, йдеться не про систему контролінгу, а про окремі його функції або інструменти. Так, в українській банківській системі окремі елементи комплексної системи управління діяльністю підприємства та реальної оцінки її прибутковості почали з'являтися кілька років тому у вигляді застосування окремих технологій планування та оцінки діяльності, переважно скопійованих у зарубіжних компаній. Певною мірою функції служби контролінгу в українських банках виконували планово-аналітичні відділи, бухгалтерія, відділи маркетингу.

Проте навіть наявність в компанії відділу контролінгу не гарантує використання всього його сучасного системного арсеналу, хоча існують і неодмінні елементи. Так, наприклад, обов'язковим атрибутом контролінгу стало використання бюджетування. Наступною по використанню в українському контролінгу можна поставити інформаційну функцію, яка частенько пов'язана зі збором і обробкою первинної інформації для регулярних звітів керівництву компанії. Фінансовий контролінг вважається в Україні "мозковим центром" компанії, що забезпечує інформаційно-методичну підтримку фінансових рішень та координацію окремих підсистем управління. Для досягнення цілей

оптимізації фінансових рішень і максимізації вартості компанії фінансовий контролер оперує технологіями бюджетування, стратегічного планування, управлінського обліку, фінансової діагностики, ризик-менеджменту, фінансової комунікації, внутрішнього консалтингу та контролю [5].

Різноманіття визначень і поглядів свідчить про те, що контролінг є напрямком в галузі теорії і практики управління організацією, що інтенсивно розвивається. Роль і значення контролінгу, як інструменту управління внутрішніми чинниками організації у взаємодії з її зовнішнім середовищем постійно доповнюються і змінюються за змістом. Проте концентрація контролінгу переважно на оперативному рівні управління істотно обмежує потенціал і можливості використання контролінгу в українській бізнес-практиці.

2. Сучасний стан концепції контролінгу в Україні

2.1. Науково-теоретичні положення концепції контролінгу

Сутність контролінгу розкривається через сукупність поглядів на його трактування. В сучасній українській економічній літературі, також як і в німецькій, приводиться достатньо багато різноманітних його дефініцій. Навіть сам термін «контролінг» поки що не має єдиного поняття, що визначає його зміст (див. табл. 2.1). Це пов'язано перш за все з тим, що уявлення про сутність контролінгу в Україні остаточно ще не сформувався і еволюціонує останні 15-20 років. У таблиці 2.1 представлено найчастіше застосовуванні трактування сутності контролінгу українськими науковцями.

Таблиця 2.1. Визначення контролінгу українськими вченими-економістами (в алфавітному порядку)

Автор	Визначення
О.О. Дегтярьова [3]	Контролінг є системою стосунків і одночасно сукупністю інструментів, що управляють діяльністю підприємства, які орієнтують мислення співробітників підприємства таким чином, щоб були досягнуті усі поставлені цілі.
М.С. Пушкар, Р.М. Пушкар [8]	Контролінг - це концепція ефективного управління економічним об'єктом з метою забезпечення його сталого і тривалого існування в постійно змінюваному середовищі.
Л.А. Сухарєва, С.Н. Петренко [10]	Система контролінгу є синтезом елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевої мети і результатів діяльності підприємства.
О.О. Терещенко [11]	Контролінг - це спеціальна система методів та інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства (зокрема фінансового менеджменту), що охоплює інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг; система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства; основною його метою є орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку й вартості капіталу при мінімізації ризику та збереженні ліквідності й платоспроможності підприємства.
І.І. Цигилик [12]	Контролінг - це система спостереження та вивчення поведінки внутрішнього економічного механізму конкретного підприємства і розробка шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою.

Таким чином, думки українських вчених-економістів як у самому визначенні контролінгу, так і у визначенні його суті розділяються. Проте на сучасному етапі розвитку контролінгу можна виділити загальні науково-теоретичні положення концепції:

- **основна мета контролінгу** полягає у вдосконаленні механізму ухвалення управлінських рішень;
- **основна функція контролінгу** полягає в інтеграції, системній організації і координації процесів планування, регулювання/координування і контролю на підприємстві;
- **основне завдання контролінгу** - інформаційне та методичне забезпечення управлінських процесів, орієнтованих на кінцевий результат.

2.2. Основні напрямки розвитку концепції контролінгу

Точкове і безсистемне впровадження контролінгу на українських підприємствах зумовило його змістовну поліваріантність, що відображається в різноманітті існуючих в теорії і вживаних на практиці концепцій контролінгу. Досі нема єдиного розуміння концепції контролінгу, є безліч думок, які іноді істотно відрізняються одна від одної.

Найпоширеніші концепції контролінгу в Україні:

- Орієнтована на систему управлінського обліку;
- Орієнтована на управлінську інформаційну систему;
- Орієнтована на систему управління;
- Орієнтована на вартість підприємства;
- Системна концепція контролінгу

Ці концепції з'явилися в різний час і в різних галузях економіки: першими знайшли своє застосування концепції, орієнтовані на систему обліку. У фінансових установах найбільш прижилися концепції, орієнтовані на інформаційну систему і систему управління. Вартісноорієнтована концепція контролінгу викликає великий інтерес у топ-менеджменту великих промислових підприємств. Системна концепція контролінгу поки є ідеалом як з теоретичної, так і з практичної точок зору.

Концепція контролінгу, що є орієнтованою на систему управлінського обліку, є найбільш поширеною у практиці українських підприємств, які застосовують систему контролінгу. Довгий час вона була домінуючою і зводилася до розширеної версії бухгалтерського обліку. Дослідженням і розробкою цієї концепції контролінгу займалися переважно фахівці в галузі бухгалтерського обліку та аудиту, звідси й розуміння контролінгу, не як сучасного напрямку в менеджменті, а як

вузькоокресленого різновиду управлінського обліку. Причому управлінський облік вважається ширше контролінгу.

Згідно цієї концепції контролінг переслідує інформаційні цілі, які можуть бути реалізовані за допомогою даних бухгалтерського і первинного обліку. Увага при цьому концентрується на показниках успіху в грошовому вираженні. Йдеться, передусім, про забезпечення прибутку усїєї організації, незважаючи на відмінності в цілях господарських галузей і окремих співробітників. Цей підхід може бути охарактеризований як орієнтований на прибуток або обмежено орієнтований на інформацію, оскільки ґрунтується тільки на даних бухгалтерського обліку. Контролінг, який базується на обліку, охоплює релевантні стану справ дані в грошовому вираженні. Ця кількісність задається переважно в оперативних зв'язках. Тому контролінг з цієї точки зору відноситься передусім до оперативного рівня і лише частково - до стратегічного, коли мова заходить про потенціал успіху. Обмеження функцій контролінгу, коли на перше місце ставиться комплекс завдань по плануванню-бюджетуванню з інтегрованою системою планово-контрольних розрахунків на базі інформації внутрішнього виробничого обліку, обмежений виключно грошовими показниками, на сьогодні представляється занадто вузьким підходом для українських великих підприємств.

Концепція контролінгу, що є орієнтованою на управлінську інформаційну систему, стала найбільш поширеною в українських фінансових установах, а саме у банках. Вона базується на концепції, що орієнтована на систему управлінського обліку, але є деякі особливості. Згідно з цим підходом, інформаційна мета контролінгу охоплює усю систему цілей банку, що значно розширює його інформаційну базу. Концепція особливо виділяє змістовні, процесуальні і структурні завдання контролінгу в межах інформаційної системи, причому контролінг розглядається як ядро цієї системи. Концентрація усїєї необхідної для ухвалення управлінських рішень інформації, а також діяльності по її пошуку і обробці дозволяє істотно поліпшити ефективність усього інформаційного процесу. Завданням контролінгу є концептуальна розробка, впровадження і подальше обслуговування інформаційної системи управління. Використанню планово-контрольних інструментів контролінгу в межах даної концепції увага не приділяється, що дозволяє зробити висновок про неможливість її використання як цілісної наукової концепції контролінгу.

Концепція контролінгу, що є орієнтованою на систему управління, розглядає контролінг як інструмент системи управління (підхід, орієнтований на координацію). Ця концепція представляє контролінг в аспекті загальних

проблем ухвалення управлінських рішень. Вона дозволяє об'єднати найбільш важливі елементи інших концептуальних підходів.

Спеціальними завданнями контролінгу є:

- планування і контроль;
- бухгалтерський облік, як документування;
- підготовка і передача первинної, орієнтованої на результат інформації;
- формування систем, методики і організаційних структур контролінгу.

Контролінг виконує функції консультивання й обслуговування, підготовки і реалізації рішень. Ці спеціальні завдання контролінгу поширюються на фінансову установу в цілому, його продуктиві, функціональні і регіональні підрозділи (підсистеми), групи продукції і послуг, програми заходів і проекти на усіх рівнях управління.

Концепція контролінгу, що є орієнтованою на вартість підприємства, є сучасним викликом теоретичній науці, що надійшов з практики використання системи контролінгу на великих промислових підприємствах України. Передумовою появи такої концепції контролінгу послужила, в першу чергу, невизначеність в подальшому розвитку економіки України, і отже, перманентна складність у побудові довгострокових макроекономічних і галузевих прогнозів, доповнена обмеженістю фондового ринку і недостатнім об'ємом достовірної відкритої інформації про укладені угоди "купівлі-продажу" бізнесу. В таких умовах оцінка бізнесу стає ще складнішим завданням - недостатньо просто врахувати вартість активів, треба обов'язково приділити увагу чинникам ризику і невизначеності

Згідно вартісно-орієнтованій концепції контролінгу необхідно у рамках однієї системи поєднати довгострокове і короткострокове планування, спрямоване на збільшення вартості компанії, коригування плану з урахуванням зміни нинішньої ситуації, облік фактичних даних і контроль виконання поставлених завдань на усіх рівнях управління. При цьому доцільно використати методи оцінки, які використовують як ретроспективні, так і перспективні дані, а також враховують вплив не лише зовнішніх, але й внутрішніх чинників.

Вибір підходів і методів оцінки вартості бізнесу є ключовим моментом у вартісно-орієнтованій концепції контролінгу. Так, у багатьох випадках не можуть бути використані витратний підхід, метод капіталізації прибуткового підходу і ринковий підхід. Оскільки ці методи не враховують більшості чинників, які впливають на ефективність управління вартістю бізнесу. Використання методу дисконтованих грошових потоків і інтегрованих представляється найбільш оптимальним рішенням, оскільки в цих моделях використовуються прогнозні дані по розвитку бізнесу, а також враховується вплив як зовнішніх, так і внутрішніх чинників, включаючи так само і якість менеджменту, його здатність реалізовувати вибрану стратегію. Проте незалежно від вибраного методу оцінки вартісно-орієнтована концепція

контролінгу - це в першу чергу система постійного моніторингу зміни вартості компанії.

Системна концепція контролінгу зустрічається в Україні в практиці функціонування іноземних корпорацій та в публікаціях закордонних фахівців. Оскільки координаційні проблеми можуть виникнути всередині усіх і між усіма підсистемами управлінської системи (включаючи фінанси, організацію, персонал, тощо), координаційне завдання контролінгу поширюється на систему менеджменту в цілому з метою забезпечення дій, спрямованих на цільове управління. Таким чином, функція контролінгу полягає по суті в координації усієї управлінської системи для забезпечення цілеспрямованого керівництва організацією. Виконуючи координаційну функцію, контролінг сприяє тим самим досягненню не однієї мети діяльності організації, а системи цілей.

2.3. Інституційні утворення

У сучасному суспільстві вкоріненню будь-якої наукової або практичної ідеї сприяють інституційні утворення. Вони можуть з'являтися у вигляді інститутів, об'єднань і союзів контролерів, тощо. Міжнародні й національні об'єднання і організації контролінгу створюються в загальному вигляді для вдосконалення і вивчення феномену контролінгу. Як правило, їх цілями є розробка загальних принципів і методології контролінгу, рішення проблем організації діяльності відповідних служб на фірмах, обмін досвідом роботи й надання професійної підтримки його членам. Вони займаються організацією науково-практичних конференцій, симпозіумів, форумів на актуальну тематику із залученням провідних світових фахівців з контролінгу, а також контролерів-практиків. Вершиною їх діяльності є випуск спеціалізованого видання.

В Україні існує не так багато місцевих інституційних утворень з контролінгу. Провідним академічним утворенням є Інститут фінансового контролінгу, створений на підставі Ухвали Вченої заради Київського національного економічного університету ім. Вадима Гетьмана від 25 червня 2009 року. Мета діяльності Інституту - науково-практичні дослідження у сфері фінансового контролінгу та їх імплементація у практичну діяльність підприємств і організацій, а також у навчальний процес. У тому ж році на базі кафедри фінансів підприємств КНЕУ імені В. Гетьмана стартувала магістерська програма під назвою "Фінансовий контролінг". Програма реалізується за підтримки партнерського Філіпс Університету м. Марбург(Німеччина). Керівником програми є директор Інституту фінансового контролінгу, доктор економічних наук, професор О.О. Терещенко.

На базі Інституту фінансового контролінгу діє також Клуб Фінансового Контролінгу (Financial Controlling Club : <http://www.fincontrolling.com.ua/>). Його місія - це сприяння досягненню стратегічних професійних цілей членів Клубу на основі створення платформи для дискусій та комунікації фахівців у сфері корпоративних фінансів та контролінгу. Метою діяльності Клубу є формування професійної спільноти висококваліфікованих фахівців у сфері корпоративних фінансів та контролінгу. Доволі активним на території України є російське некомерційне партнерство "Об'єднання контролерів". У "Об'єднання Контролерів" можуть вступати люди, професійно працюючі в галузі контролінгу на підприємствах і в організаціях різних галузей народного господарства. Некомерційне партнерство "Об'єднання контролерів" провело низку заходів разом з ВНЗ України, розповсюджує журнал "Контролінг", здійснило спільні видання разом з науковими журналами України.

3. Застосування контролінгу в практиці українських підприємств

3.1. Аналіз використання контролінгу на підприємствах України

По бізнес-практиці, що склалася в Україні, контролінг не вважається функцією управління, оскільки не є самостійним видом управлінської діяльності. Він лише обґрунтовує управлінські рішення, але не відповідає за їхню реалізацію. Отже, контролінг в практиці українських підприємств – це лише міжфункціональний напрям управлінської діяльності. Тому імплементація інструментів контролінгу залежатиме не від рівня компетенції менеджерів, знання ними теорії та практики контролінгу, а від зацікавленості різних груп впливу в реалізації того чи іншого інструменту контролінгу (наприклад, бюджетування, управлінського обліку, директ-костінгу, тощо). Серед загальних груп впливу в першу чергу потрібно виділити: власників, менеджерів, працівників; менеджерів виробничої, маркетингової та адміністративної сфер. І за умови неминучого розподілу відповідальності за реалізацію управлінського рішення інколи дуже важко відстежити, що стало першопричиною негативних наслідків: неправильно прийняте рішення чи робота менеджерів, які його реалізовували.

За підсумками дослідження підприємств фармацевтичної галузі України було виведено взаємозв'язок між ефективністю діяльності підприємства та використанням інструментів контролінгу на цьому підприємстві.

Показник		Фактичний рівень використання інструментарію контролінгу			
		0-25%	26-50%	51-75%	76-100%
Рівень ефективності діяльності	0-35%		ПАТ Луганський хіміко-фармацевтичний завод, ПАТ «Хімфармзавод «Червона зірка»		
	36-75%		ВАТ «Лубнифарм» ТОВ «Фармацевтична компанія «Здоров'я»	ТЗДВ «Інтерхім», ПрАТ «Біофарма»	НВЦ «Борщагівський хіміко-фармацевтичний завод
	76-100%			ПАТ «Київський вітамінний завод», ЗАТ Фармацевтична фірма «Дарниця»	ВАТ «Фармак»

Рис. 3.1. Матриця використання інструментів контролінгу на фармацевтичних підприємствах України (за результатами дослідження)

І.Григораш «Формування та розвиток системи управління підприємством на засадах контролінгу» [2])

В дослідженні фактичний рівень використання інструментарію контролінгу було порівняно із сукупністю елементів «еталонної структурно-функціональної моделі комплексу контролінгу». Еталонна модель побудована за трьома векторами, що охоплюють: функціональні сфери і процеси управління (наприклад фінанси, виробництво, персонал, тощо); етапи управлінського циклу (наприклад планування, облік, контроль, тощо); організаційно методичне забезпечення системи контролінгу (наприклад наявність спеціальних методик, документів, тощо) [2].

3.2. Ділова ситуація: інструментарій контролінгу на ПАТ «Одескабель» в умовах світової економічної кризи.

3.2.1. Аналіз стану галузі кабельної продукції за останні 6 років в контексті динаміки ділової активності в Україні

Стрімкий розвиток будівництва і зростання інвестицій в Україні в період з 2005 по 2009 роки стали причиною постійного зростання споживання кабельно-проводової продукції в Україні і країнах СНД (див. табл.3.1) .

Таблиця 3.1 - Темпи зростання обсягів виробництва проводів і кабелів в Україні в період з 2007 по 2012 рік.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Кабельні вироби по вазі міді	98%	99%	70%	125%	110%	96%

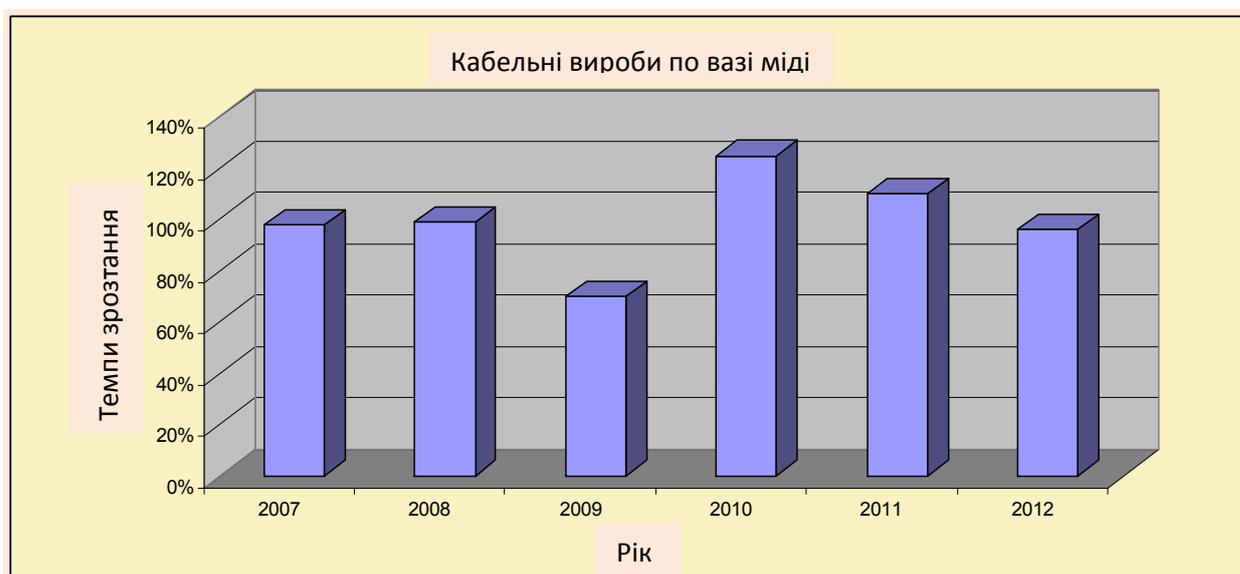


Рис. 3.2. Темпи зростання обсягів виробництва проводів і кабелів в Україні в період з 2007 по 2012 рік.

У 2008 році закінчилася п'ятирічка високих темпів зростання обсягів виробництва кабельно-проводової продукції в державах СНД. В цілому за 5 років з 2003 по 2007 рр., що передували початку кризи в 2008 році, обсяг випуску проводів і кабелів виріс в цілому на 15,5%.

Якщо розбити ринок вироблюваної кабельної продукції на сегменти, то 70,5% складають кабелі і проводи інвестиційного (енергетичного) призначення, а 22,2% продукції - кабелі і проводи, як комплектуючі для машин, устаткування і приладів, що випускаються. Тому зниження інвестиційної активності, падіння обсягів виробництва в оброблювальних галузях, в першу чергу, в машинобудуванні, що стали наслідком фінансової і економічної криз у світі, безпосередньо вплинули на динаміку виробництва кабельних виробів.

Наслідки економічної і фінансової кризи в Україні і в більшості країн СНД на роботі кабельної промисловості стали позначатися з вересня 2008 року. Величина падіння обсягів виробництва в 2009 році склала 30%. За цей час на заводах проводилася робота по мінімізації втрат і збитків (в першу чергу розчищення складських запасів, скорочення незавершеного виробництва, операційних витрат і витрат робочого часу).

У період з 2008 по 2011 рік, положення української кабельної промисловості (табл. 3.2) визначається динамікою економічних показників української економіки, станом інвестиційної і промислової сфери (табл. 3.3).

Таблиця 3.2. - Виробництво основних видів кабельно-проводової продукції у 2008-2011р.р. у натуральному вираженні.

	2008	2009	2009 до 2008, %	2010	2010 до 2009, %	2010	2011 до 2011, %
Провід ізолюваний обмотувальний, тис. тон	17	10,2	60%	11,5	113%	13,4	117%
Проводи та кабелі електричні низьковольтні на напругу 1000 В, тис.км	562	367	65%	510	139%	660	129%
Проводи та кабелі електричні високовольтні на напругу 1000 В, тис.км	20,1						

Таблиця 3.3 - Динаміка основних економічних показників України в
%% до попереднього року

Показники	12008 рік	2009 рік	2010 рік	2011 рік	2012 рік
Індекс промислового виробництва	94,8	78,1	111,1	107,3	98,2
в т.ч. обробляючі виробництва	94	73,4	113,5	107,7	96,3
Інвестиції в основний капітал	85,7	78,7	97,1	121,2	117
Індекс споживчих цін	125,2	115,9	109,1	104,6	99,8
Індекс цін виробників промислових товарів	135,5	106,5	118,7	114,2	100,3

Основною тенденцією 2011 року в цілому в Україні стало поступове продовження відновлення економічної активності, що дозволило наростити об'єми не лише виробникам кабелю. Збільшення об'ємів робіт при реалізації будівельних проектів і поліпшення загальної економічної ситуації в секторах економіки сприяли збільшенню попиту на кабельно-провідну продукцію. Подальший розвиток галузі в 2011 визначився не лише поживанням будівельних проектів. На об'єми в галузі, що вивчається, вплинула і зміна лідерів інвестиційної привабливості. Якщо до 2009 року ними були будівництво, виробництво будівельних матеріалів і фінансовий сектор, то в період кризи ці галузі були першими в рівні скорочення інвестицій. А з 2010 найцікавішими для інвесторів, на думку аналітиків, вважаються фармацевтика, сільське господарство і телекомунікації, зокрема ринок широколінійних швидкісних мереж.

Але в 2012 році спостерігається зниження обсягів виробництва знову. Однією з причин цього, є посилення конкуренції на ринку, у зв'язку зі збільшенням об'ємів продажів кабелю китайських виробників. Ціна на такий кабель нижча аналогічних цін вітчизняного виробника, при цьому аналіз такого кабелю демонструє недотримання технології виробництва і заниження електротехнічних параметрів. Але, попри те, що споживачам відомо про таку якість китайського кабелю, прагнення понизити витрати на будівництво або ремонт, штовхає підрядників на купівлю його.

Зниження обсягів виробництва веде за собою зменшення усіх основних показників діяльності підприємства. У кризовій ситуації будь-яке підприємство задіє усі свої резерви і шукає нові можливості. Підприємства виробники кабельно-проводової продукції не стали виключенням. Напрями пошуку - збільшення об'єму продажів і зменшення об'єму витрат. Оскільки

падіння будівництва і зниження інвестиційної активності не дозволило ринку кабельної продукції збільшувати обсяг виробництва, а загальна кризова ситуація у світі не дозволила збільшити ціни на вироблювану продукцію, то, практично, єдиним напрямом стало зменшення собівартості продукції і зменшення постійних витрат. Підприємства почали шукати нові прогресивні матеріали, які дозволяли зменшити витрату і істотно понизити затрати на виробництво продукції. Створення нових конструкцій кабелю дозволило змінити параметри кабелю, що зменшило витрату матеріалів, зберігши при цьому його технічні характеристики. Посилення конкуренції на ринку кабельної продукції призвело до того, що виробники почали шукати не лише нові прогресивні матеріали для виробництва, оптимізувати ланцюжки постачань і маршрути виробництва, але й нові методи управління. Використання інструментів контролінгу дозволило підприємствам виробникам кабелю по-іншому поглянути на свій бізнес і підвищити якість управлінських рішень.

Проведене опитування серед підприємств кабельної галузі показало, що підприємства-виробники кабельно-проводової продукції активно використовують у своїй роботі інструменти контролінгу. В основному використовуються інструменти оперативного контролінгу такі як управлінський облік, аналіз господарської діяльності й формування управлінської звітності (90% опитаних підприємств), бюджетування (70% опитаних підприємств), дірект-костінг - аналіз вкладу на покриття (45% опитаних підприємств). Інструменти стратегічного контролінгу застосовуються менше. В основному використовується середньострокове (1-3 роки) планування і формування стратегічних показників діяльності, відповіли 32% опитаних підприємств. Довгострокове планування на 3-10 років, використовують тільки 8% опитаних підприємств. Інші інструменти стратегічного контролінгу використовуються одноразово або знаходяться у стадії проектної розробки.

3.2.2. Інструментарій контролінгу на ПАТ «Одескабель» (м. Одеса, Україна)

Конкретним прикладом використання інструментів контролінгу може служити ПАО "Одескабель", один з найбільших на Україні виробників кабельно-проводової продукції. Початок активного застосування інструментів контролінгу можна віднести до 2005 року, коли на підприємстві був організований відділ контролінгу. До цього моменту деякі функції контролінгу виконувала інвестиційно-економічна служба, бухгалтерія, виробничий відділ і відділ маркетингу. Але керівництво підприємства стикалося з рядом проблем, таких як довгий період обробки даних, що знижувало якість внутрішньої звітності, котловий метод обліку витрат, що не відбивало реальної ефективності роботи підрозділів і дозволяло по-різному

інтерпретувати дані, а також багато інших проблем і невідповідностей, що знижувало якість рішень, що приймалися.

Створення відділу контролінгу започаткувало ряд змін на підприємстві. Спочатку, фахівцем контролером була проведена діагностика діяльності підприємства, аналіз бізнес-процесів і документообігу. Це дозволило побачити загальну картину і скласти програму створення системи контролінгу на підприємстві. Першим етапом цього проекту стало створення системи управлінського обліку. У рамках цього етапу були створені класифікатори основних напрямів діяльності, продуктів, робіт і послуг, клієнтів і постачальників. Створення матриці кодів бюджетів дозволило подивитися на структуру підприємства з точки зору раціональності розподілу ресурсів між основними напрямками діяльності. Усім господарським операціям почали привласнювати код бюджету, до якого відноситься ця операція. Це дозволило проаналізувати діяльність підприємства в іншому розрізі і оцінити структуру доходів і витрат не котловим методом, а в розрізі центрів фінансової відповідальності. Такий крок дозволив оптимізувати й скоротити витрати.

Наступним кроком стало впровадження системи бюджетування на підприємстві. Використовуючи вже створену систему класифікаторів напрямів, продуктів, контрагентів, у рамках існуючих центрів фінансової відповідальності, була впроваджена процедура розробки й формування річного бюджету підприємства. У бюджетний процес були залучені усі підрозділи. З річного бюджету формували показники роботи напрямів і підрозділів на місяць. Надалі плановані показники діяльності коригувалися щомісячно, виходячи з того, як був відпрацьований попередній період і поточної ситуації на ринку. Впровадження системи бюджетування дозволило підприємству раціональніше розподілити ресурси і зменшити їх залежність від сезонних коливань продажів. Інформація маркетологів про майбутнє зниження об'ємів споживання мідного телефонного кабелю, сприяла ухваленню рішення про необхідність освоєння "Одескабелем" виробництва силового алюмінієвого кабелю. Було закуплено устаткування для виробництва силового кабелю і почалися експериментальні роботи по його виробництву.

Економічна криза, що почалася в 2008 році, серйозно відбилася на продажах ПАО "Одескабель" і в 2009 році об'єми впали більш ніж на 35%. Аналіз витрат і їх зниження, мінімізація обсягів незавершеного виробництва і складських залишків, дозволив підприємству утримати свої позиції на ринку. Не останню роль в цьому зіграла й наявність нового напрямку по виробництву силового кабелю. Динаміка виробництва одного з видів силового кабелю дана в таблиці 3.4 і на рис.3.3.

Таблиця 3.4.- Динаміка виробництва проводу самонесучого ізолюваного для повітряних ліній електропередач (СІП) на ПАО "Одескабель" в 2008-2012 рр.

Темпи росту виробництва СІП	2008	2009	2010	2011	2012
	в 17,5 раз	87%	151%	113%	100%

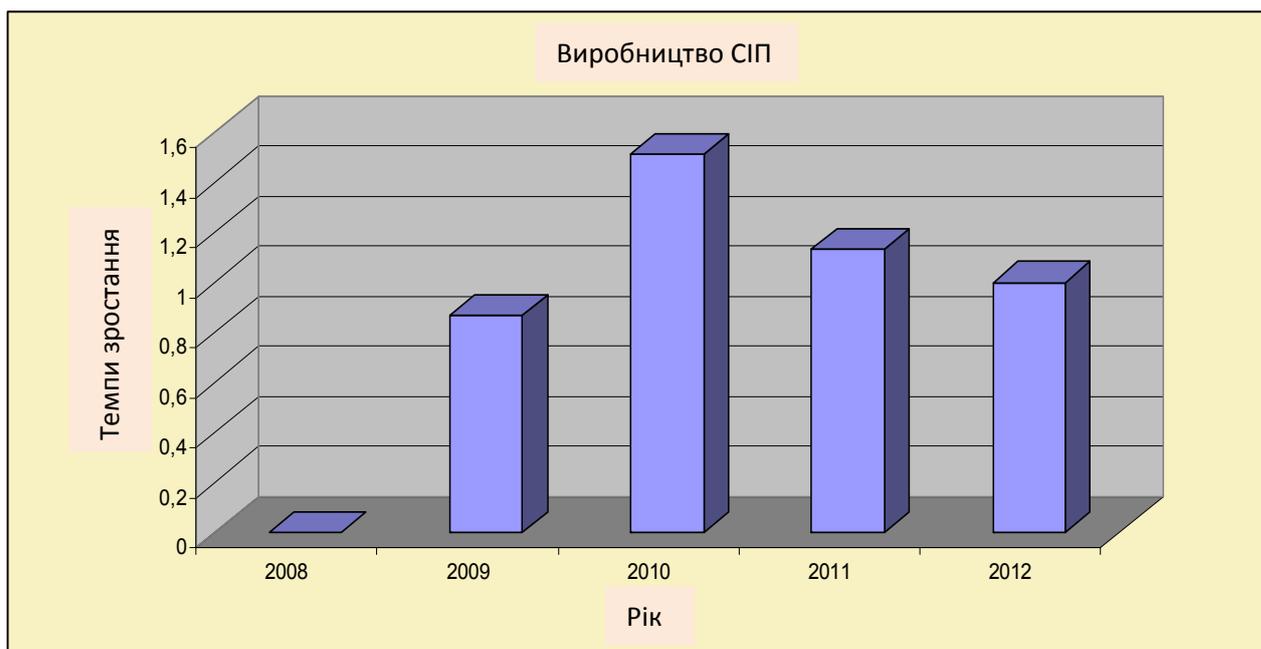


Рис 3.3. Динаміка виробництва проводу самонесучого ізолюваного для повітряних ліній електропередач (СІП) на ПАО "Одескабель" в 2008-2012 рр.

Як видно з таблиці 3.4, також з рис.3.3 виробництво силового кабелю на ПАО "Одескабель" істотно зросло з моменту запуску нового напрямку. Підприємство вийшло на ринок, але всюди стикалося з проблемою не конкурентоздатності ціни на певні види силового кабелю. Пошук вирішення проблеми, з якою довелось зіткнутися продавцям, привів до того, що на підприємстві повсюдно знайшов застосування ще один з інструментів контролінгу – дірект-костінг -аналіз вкладу на покриття. Елементи Direct Costing використовувалися на підприємстві досить давно. Формування ціни на виріб відбувалося виходячи з вкладу на покриття по плановій калькуляції і, до певного моменту, задовольняло усіх. Але ринок диктує свої правила і підприємство зіткнулося з тим, що такий метод формування ціни на деякі вироби, зокрема на силову групу, не дозволяє "Одескабелю" конкурувати за ціною з іншими виробниками.

Вивчення цієї проблеми спеціалістами-контролерами, дозволило знайти рішення, яке й було запропоновано службі збуту. Вихід з ситуації, що склалася, лежав в площині директ-костінгу, але не по кожному виробу, а в

цілому по специфікації або за договором. Такий підхід дозволив продавати продукцію, яка не давала необхідній рентабельності, але була затребувана ринком. При цьому втрати в загальному вкладі на покриття по контрагенту не спостерігалося за рахунок інших позицій.

Світова економічна криза продемонструвала те, що обмежуватися тільки застосуванням інструментів оперативного контролінгу не варто, необхідно рухатися далі. Підготовка звітності по МСФО на підприємстві започаткувала розробку нового проекту по впровадженню інструментів стратегічного контролінгу, зокрема системи довгострокового планування на підприємстві.

Висновки: Застосування інструментів контролінгу на ПАТ "Одескабель" дозволило підвищити якісний рівень ухвалення управлінських рішень, привести управлінську звітність до єдиних стандартів, а також встановити критерії ефективності для підрозділів. Надалі застосування інструментів контролінгу на ПАТ "Одескабель" буде спрямовано в бік використання методів стратегічного контролінгу і управління вартістю компанії.

4. Перспективи та тренди українського контролінгу

4.1. Контролінг та залежність від попереднього розвитку організації.

Господарча система являє собою соціальну-економічну систему, що належить до складних динамічних систем, характеризується всіма ознаками таких систем, зокрема, нелінійністю процесів, чутливістю до початкових умов, органічною залежністю майбутніх станів від попереднього розвитку, тощо. Тому перспективи впровадження контролінгу в Україні попадають в залежність від попереднього розвитку і потребують як організаційних, так і інституціональних змін.

Два фактори формують напрямок інституційних змін: зростаюча віддача і недосконалість ринків, що відрізняються значними транзакційними витратами. У тому світі, де немає зростаючої віддачі інститутів і ринки бувають тільки конкурентними, інститути не мають значення. Однак при зростаючій віддачі інститути набувають значення. Д. Норт [6] стверджує, що економія від масштабу, компліментарність та мережеві екстерналії інституційних форм роблять інституційні зміни інкрементними і залежними від шляху розвитку. Залежність від шляху розвитку не може означати нічого більшого, ніж те, що вчорашній вибір є відправним пунктом для сьогоденного.

Незважаючи на беззастережний перехід до ринкової економіки, інституціональні утворення все ще потерпають від спільного адміністративно-командного минулого. Це виражається, насамперед, в орієнтуванні української економіки на російський ринок та ринок країн СНД. Так, в 2012 році 39% українського експорту пішли в країни СНГ, і тільки 26% — в країни Євросоюзу. Відповідно в торгівлі тільки з Росією український експорт і імпорт перевищує сумарний об'єм експорту та імпорту в країни Євросоюзу [13].

Крім того, в українській економічній науці залежність від попереднього розвитку знаходить своє місце в критиці економічного лібералізму та превалюванні національних академічних стандартів над міжнародними. А в бізнесовій практиці – в домінуванні державного часто ручного регулювання ринковими процесами, корупційних процесах, а також в укрупненні бізнесу за рахунок витіснення малих і середніх підприємств за мовчазною згодою державних структур.

Організаційна структура українських підприємств також історично будується на основі сукупності обмежень з урахуванням зворотних змін, які впливають на вибір керівництва компанії. Безумовно, впровадження контролінгу потребує певних зусиль, змін в системах обліку, контролю, аналізу і управління. Трудність докорінної зміни шляху розвитку або інструментів управління компанією, які використовуються, очевидна і переконує в тому, що процес пізнання, за допомогою якого сучасні

українські менеджери створюють сьгоднішні компанії, часто родом з соціалістичного минулого і обмежує їхній майбутній вибір.

В таких умовах нові нетипові знання, підходи та розуміння зустрічають серйозний опір. Але концепція контролінгу вже подолала блокувальний бар'єр в Україні і, як про це було сказано раніше, провокує цілу низку інституціональних, організаційних і технічних змін. Очевидно, існує певна схожість механізмів ініціювання та впровадження змін, як в техніці, так і на рівні національних інститутів або всередині організації. І хоча необхідно проводити розходження між технологічно зумовленими правилами, корпоративною економічною культурою і власне соціальними інститутами, дослідження механізмів організаційних, технологічних та інституційних змін дозволяє сконцентрувати увагу на загальних моментах якісної динаміки.

Висновок. Організаційний розвиток організації напряму пов'язаний з розвитком інституцій. Завдяки зусиллям ентузіастів концепція контролінгу вже як знайшла своє інституційне місце, так і завоювала прихильників в бізнес середовищі. Тому найближчим часом в Україні контролінг повинен зайняти гідне місце в системі управління підприємством. В тому числі і за рахунок введення системи антикризового управління на багатьох підприємствах.

4.2. Контролінг та сталий розвиток

Трансформація економіки на шляху до сталого розвитку є одним з найважливіших викликів нашого століття. Його(її) ще називають «другою промисловою революцією», яка вселяє певні надії, але в той же час викликає побоювання. Країни і регіони стикаються, як з додатковими можливостями, так і з потенціальними конфліктними ситуаціями, оскільки екологічні та соціально відповідальні ініціативи часто пов'язані з додатковими витратами. В свою чергу ринкова економіка припускає, що витрати і результати діяльності підприємств будуть цілком і повністю визначатися ступенем ефективності управління, обсягом і якістю роботи кожного підрозділу і члена трудового колективу. Для об'єктивної оцінки цих параметрів знадобиться змінити, перебудувати існуючу систему планування, нормування, обліку і звітності, націлити її в, першу чергу, на задоволення потреб внутрішньофірмового управління.

Контролінг відіграє дуже важливу роль у житті будь-якого підприємства, бо він виконує функцію підтримки системи управління та покликаний створити систему ефективного управління фірмою, направлену на поступовий, ефективний, економічний і сталий її розвиток. Контролінг необхідний українським підприємствам для істотного підвищення ефективності їхньої діяльності, забезпечення їхньої конкурентоздатності, оптимізованого вирішення проблеми: «обмеженість ресурсів - безмежність потреб». Це означає, що в перспективі контролінг може стати мостом між економічною доцільністю та сталим розвитком.

Важливою проблемою, що об'єднує сьогодні сталість та економічну ефективність, є енергетичне питання, а саме стале виробництво та споживання енергії. В наш час енергія є невід'ємною частиною життя та розвитку кожного суспільства, незалежно від того в якому куточку земної кулі воно знаходиться. Невідступні процеси реформування глобальної енергетичної системи потребують спільної участі національних урядових органів, міжнародних структур, бізнес-організацій і науковців. Деякі науковці [15] навіть наполягають, що енергія може стати майбутньою міжнародною грошовою одиницею і усі міжнародні розрахунки будуть здійснюватись саме у цієї валюти.

Для України питання енергетичної безпеки набуває все більшого значення та актуальності, бо вона енергетично залежить від Росії, має на своєму балансі морально та фізично застарілі реактори й до того ж українська промисловість є однією з найбільш енерговитратних в Європі. Тому є вкрай необхідним не тільки шукати нові енергетичні ресурси, в тому числі застосовуючи нетрадиційні джерела енергії, але й підвищувати ефективність виробництва й споживання енергії, в тому числі за рахунок енергозберігаючих технологій. Найбільшими економічними викликами у цієї сфері є підвищення виробництва й споживання енергії, отриманої з поновлюваних ресурсів; проведення інституціональних і організаційних реформ в енергетичній галузі та розробка інновативної енергетичної стратегії, яка б вела до зменшення вартості енергії, отриманої з альтернативних ресурсів.

Застосування та розповсюдження інноваційних енергетичних «ноу-хау» у всьому світі, включаючи Україну, залежить не тільки від політичної волі керівництва держави та глобальної регулятивної політики, але й від того наскільки економічно привабливими і конкурентоздатними будуть нові джерела енергії. Останні дослідження показали, що економічна ефективність і контролінг мають бути вагомими частинами будь-якої успішної стратегії використання нетрадиційних енергетичних ресурсів [4]. Підвищення ефективності використання поновлюваної енергії за допомогою теорії і практики контролінгу приведе до посилення її комерційної привабливості, а отже, й до подальшого широкого застосування та розповсюдження.

Висновок. Не існує ніякого «технологічного чуда» на шляху до сталого розвитку. Так, наприклад, щоб підвищити комерційну привабливість і економічну ефективність нетрадиційної енергії потрібні не тільки інновативні технології та інженерні конструкції, але й економічні інструменти. Контролінг є одним з них.

Література.

1. Виробництво основних видів промислової продукції ./ Державний комітет статистики України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу - <http://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Григораш І.О. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук «Формування та розвиток системи управління підприємством на засадах контролінгу (за матеріалами фармацевтичних підприємств України)». Київ 2012, - 20 с.
3. Дегтярева О.А. Контролінг. «Пальмира», Одеса 2008. – 356 с.
4. Дегтярева О.А., Пудичева Г.О. Передумови створення системи контролінгу альтернативних джерел енергії на підприємстві / Науковий вісник. - Одеський національний економічний університет. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. - 2012. - № 15 (167). - С. 148 - 157.
5. КНЕУ – Інститут фінансового контролінгу. [Електронний ресурс]. – Режим доступу - http://kneu.edu.ua/ua/scince/Institute_for_Financial_Controlling/
6. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Дуглас Норт. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.
7. Петрович Й.М., Панас Я.В. Еволюція контролінгу в сучасній теорії та практиці управління вітчизняними підприємствами// Маркетинг і менеджмент інновацій. № 1 2013. – с.129-137.
8. Пушкар М.С., Пушкар Р.М. Контролінг - інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія. - Тернопіль: Карт-бланш, 2004. - 370 с.
9. Статистичний щорічник України за 2009-2011 рік/ Державний комітет статистики України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу - <http://www.ukrstat.gov.ua/>
10. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контролінг – основа управління бізнесом. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.
11. Терещенко О.О. Контролінг у системі антикризового управління підприємством // Фінанси України.-2001.- №12.-С. 56-63.

- 12.Цигилик І.І. Контролінг (навчальний посібник у схемах і таблицях): Навчальний посібник. - Київ: Центр навчальної літератури, 2004. - 76 с.
- 13.Щомісячні обсяги експорту-імпорту товарів за країнами світу у 2012 році / Державний комітет статистики України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу - <http://www.ukrstat.gov.ua/>
- 14.Hollidt A., Stelling J.N., Tolkmitt V. Das Rechnungswesen und Controlling in ukrainischen Unternehmen. Hochschule Mittweida (FH) – University of Applied Sciences, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften. Diskussionspapier 2009/01.
- 15.Rattle Robert. Computing our way to paradise?: The Role of Internet and Communication Technologies in Sustainable Consumption and Globalization (Globalization and the Environment). AltaMira Press, 2010. – 234 pp.
- 16.Stelling J. Kostenmanagement und Controlling, München, Wien, 3 Aufl. 2009, ISBN 978-3-486-58780-7