

Тетяна ОДІНЦОВА

## КОНТРОЛІНГ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЗБАЛАНСОВАНОГО СТАЛОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ І ПЕРСПЕКТИВИ ЙОГО РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ

*Розглянуто актуальні концепції, функції і оцінено роль контролінгу у діяльності підприємств як елемента політики забезпечення збалансованого сталого розвитку. Дано характеристику стану контролінгу на підприємствах України. Визначено перспективи його подальшого впровадження в практику управління діяльністю підприємств.*

Ключові слова: *контролінг, збалансований розвиток, концепції контролінгу, звітність.*

Однією з важливих умов стабілізації економічної системи України та забезпечення її подальшого зростання є створення таких механізмів управління діяльністю суб'єктів господарювання реального сектору економіки, які дають змогу досягти стійкості функціонування і реалізувати економічний потенціал їх повноцінного розвитку. На сьогодні підприємство не може розглядатися поза середовищем функціонування і його розвиток передбачає формування такого механізму управління внутрішніми процесами, який забезпечує не тільки ефективність діяльності, а й постійну взаємодію з цим середовищем з урахуванням перспектив життєздатного і динамічного існування в ньому.

Збалансований сталий розвиток підприємства передбачає його стабільне й ефективне функціонування в наявних і розширених масштабах, перспективну конкурентоспроможність, фінансову стійкість та інвестиційну привабливість. Можливості такого розвитку визначаються не тільки економічними характеристиками, а й факторами корпоративної соціальної відповідальності і стратегічної спрямованості підприємства на довгострокову стабільність, розвиток та гармонійне існування в економічному середовищі, природі і суспільстві, які формують довіру інвесторів до компанії та виступають капіталостворюючими факторами "тривалої дії". До них належать: позиціонування підприємства в соціально-економічній системі як центру перетину інтересів значної кількості зацікавлених осіб та побудова його діяльності з урахуванням балансування цих інтересів; соціальна орієнтація й екологічна відповідальність бізнесу; наявність стратегії розвитку та ефективної системи управління, що оперативно й адекватно реагує на зміни у зовнішньому і внутрішньому середовищі.

Відповідно *виникає необхідність* не просто у виборі нових інструментів і методів менеджменту, а в концептуально новому підході, що позиціонує підприємство в соціально-економічному просторі як центр перетинання інтересів різних суб'єктів та інститутів, цілі діяльності якого – не стільки отриманням власної вигоди, скільки гармонізація з цими інтересами. Одним із сучасних напрямків, що динамічно розвиваються та дозволяють реалізувати такий підхід, є контролінг. Контролінг – це підсистема менеджменту суб'єкта господарювання, яка забезпечує інформаційну, методичну та організаційно-технологічну підтримку процесу управління. Еволюція

концепцій контролінгу показує, що в своєму розвитку він проходить стадії від засобу коментування облікової інформації до системи забезпечення стратегічної навігації й управління досягненням цілей, що балансують інтереси підприємства і його навколишнього середовища. Оцінюючи якість виконання та механізм взаємодії основних функцій управління, він забезпечує їх ув'язку та інтеграцію, осмислення, упорядкування і підкорення управлінських процесів загальному вектору розвитку підприємства, дає змогу перевести менеджмент на інший, якісно вищий рівень.

Питанням сутності, ролі і завдань контролінгу, принципів його побудови і особливостям використання в практичній діяльності суб'єктів господарювання присвячено доволі багато досліджень і публікацій. Значним внеском у їх розробку є *праці таких авторів*: Н. Данилочкіна, С. Фалько, А. Кармінського, М. Пушкаря, С. Петренко, О. Терещенко, Д. Ковальова та інших. Вони наголошують на ролі контролінгу у формуванні ефективної системи управління діяльністю суб'єктів господарювання, спрямованої на досягнення основних цілей бізнесу. Особливий інтерес викликають роботи професора С. Г. Фалько, який акцентує увагу на значенні сучасних концепцій контролінгу для забезпечення стратегічної навігації та збалансованого розвитку підприємства з урахуванням інтересів його стейкхолдерів. Також можна відзначити фундаментальні дослідження професора О. Терещенко, присвячені ролі контролінгу у забезпеченні фінансової стабільності та довгострокової інвестиційної привабливості компаній. Питанням збалансованого та сталого розвитку доволі багато уваги останнім часом приділяється фахівцями в галузі бухгалтерського обліку та фінансової звітності – С. Головим, Л. Кіндрацькою, В. Палієм, Д. Панковим, С. Легенчуком та іншими. При цьому мова йде про роль обліку у формуванні такого інформаційного середовища, яке дає можливість оцінити фінансові та нефінансові, минулі і майбутні, внутрішні та зовнішні параметри діяльності і сформувані звітність сталого розвитку (в контексті теорії зацікавлених осіб). Проте акцент в них робиться на ролі обліку, а оцінці можливостей контролінгу в досягненні збалансованого сталого зростання на нашу думку, приділяється недостатньо уваги.

Потенціал контролінгу, як сучасного перспективного напрямку в галузі підтримки менеджменту суб'єктів господарювання в Україні на сьогодні ще не до кінця розкритий і не реалізований через низку причин. По-перше, трактування його сутності і визначення, дані в літературних джерелах, доволі неоднозначні. Різні автори під контролінгом розуміють функцію підтримки керівництва, напрямок економічної роботи на підприємстві, сукупність методів управління, концепцію, систему або підсистему, фазу процесу менеджменту або навіть філософію управління. Такі різночитання є причиною суперечок про природу, місце, роль і доцільність самостійного позиціонування контролінгу, його віднесення до різних галузей економічної науки і сфер практичної діяльності, ускладнюють його інституційне оформлення та застосування в роботі підприємств. Крім того, незважаючи на доволі велику кількість публікацій з контролінгу, до сьогодні не цілком однозначно визначеними залишаються його функції та завдання. По-друге, на сьогодні ще немає достатньої кількості робіт, присвячених ролі контролінгу в досягненні збалансованого сталого розвитку підприємств, де він розглядається як один з факторів економічного зростання та забезпечення прозорості інформаційного середовища функціонування, як суб'єктів господарювання, так і фінансово-економічної системи загалом. По-третє, контролінг як форма практичної діяльності недостатньо поширений на підприємствах України, оскільки є відносно новим явищем у вітчизняному менеджменті, не має відповідної бази у вигляді розвинутого

управлінського обліку, наділяється різними функціями і не цілком оформлений організаційно.

*Метою статті* є розгляд сутності та функцій контролінгу, оцінка його ролі у забезпеченні збалансованого сталого розвитку підприємств, а також характеристика стану та перспектив подальшого впровадження в практику управління діяльністю українських підприємств.

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

Оскільки до характерних ознак системи в загальному вигляді належать: наявність взаємопов'язаних елементів, взаємодія між ними, впорядкованість цієї взаємодії для досягнення спільної мети системи та структурованість через зв'язки і відносини елементів, можна відзначити відповідність контролінгу цим ознакам. Як наголошує Г. Круссер: "Розглядаючи контролінг з позиції системного підходу, його можна визначити як цілісну систему управлінських елементів, за допомогою взаємодії яких досягається орієнтація управлінського процесу на підприємстві для досягнення поставлених цілей" [1]. Контролінг є недетермінованою соціальною системою, в числі найбільш важливих характеристик якої – поліструктурність і багатофункціональність, наявність механізмів цілепокладання, адаптивність, саморегуляція, саморозвиток та наявність штучних елементів. Будучи системою, контролінг одночасно може розглядатися як одна з підсистем управління, оскільки підсистему можна визначити як ряд елементів системи, об'єднаних схожою функціональною спрямованістю і роллю в структурі системи. Це стосується контролінгу, який може бути виділений як самостійний комплексний блок у структурі системи управління і оформлений організаційно, інституційно і процедурно.

Доволі поширеним є визначення контролінгу як функції, що забезпечує підтримку системи менеджменту. Такої точки зору дотримуються, зокрема, П. Хорват, Е. Піч, Г. Шерм, Р. Герсне, І. Гусєва. Під функцією управління розуміється відокремлений вид управлінської діяльності, що характеризується певною однорідністю і стабільністю впливів на об'єкт. До загальних функцій управління традиційно відносять планування, організацію, мотивацію і контроль. В сучасних наукових працях у цей перелік додатково включаються керівництво (розробка і прийняття рішень), регулювання, координація, управління персоналом, моніторинг, цілепокладання, прогнозування, інформаційне забезпечення (облік, аналіз). Причому, частина названих функцій – координація, комунікація і регулювання – можуть розглядатися як мета-функції (тобто надбудовні, що зв'язують або міжобласні). До них же можна віднести і контролінг, який забезпечує міжфункціональну конвергенцію цілей, координацію та інтеграцію в процесі реалізації функцій, а також оцінку якості їх виконання, інформаційну, організаційну, конструюючу, координуючу, інструментально-методичну та оціночно-рефлексивну підтримку.

У числі функцій самого контролінгу доцільно відокремити: сервісну (що структурує, що моделює, організаційна, методична, рефлексивна та консалтингова підтримка процесу управління); інформаційну (інформаційне забезпечення процесу управління); координуючу (міжфункціональна координація в системі управління, дій менеджерів щодо оперативної системи і в процесі підготовки та прийняття рішень); навігаційну

(моніторинг середовища функціонування, забезпечення адаптації до мінливих умов, оцінка і коректування цілей, орієнтація процесу управління на їх досягнення).

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

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

Аналіз концепцій контролінгу, що виникли в кінці ХХ – на початку ХХІ ст., дає змогу говорити про його роль у забезпеченні конкурентоспроможності та збалансованого сталого розвитку підприємства. До них належать концепції, орієнтовані на досягнення комплексу взаємопов'язаних цільових показників, на створення доданої вартості, на забезпечення раціональності управління, на стратегічну навігацію, на стійкий розвиток і оптимізацію інтересів зацікавлених осіб. Цільовою установкою підприємства є не стільки оптимізація фінансово-економічних показників (прибутку, рентабельності, грошових потоків, вартості бізнесу), скільки забезпечення довгострокової привабливості, іміджу та довіри до нього з боку широкого кола зацікавлених осіб – держави, власників, кредиторів, працівників, соціальних, екологічних інститутів, місцевої громади та інших. Умовою досягнення такої стійкості є комплексний підхід до економічної ефективності, екологічної безпеки та соціальної відповідальності бізнесу.

На нашу думку, впровадження контролінгу в діяльність підприємств може розглядатися як один з елементів механізму, що забезпечує збалансоване і стале економічне зростання, через низку причин.

Перш за все, контролінг забезпечує бачення цілей функціонування підприємства в контексті специфіки зовнішнього і внутрішнього середовища та сучасної економічної парадигми, розглядаючи його як центр перетину інтересів зацікавлених осіб, балансуючи і пов'язуючи корпоративну стратегію з цими інтересами. Як зазначає С. Фалько, зміна неокласичної на інституційну парадигму припускає, що дії агентів на ринку диктуються вже більшою мірою не власними інтересами, а "відбуваються на арені, заповненої великою кількістю різноманітних інститутів, у яких є свої інтереси, норми і правила поведінки. Таким чином, агенти повинні не стільки займатися максимізацією прибутку, скільки намагатися збалансувати свої інтереси з інтересами

найбільш впливових інститутів” [2]. Відповідно до цього діяльність служби контролінгу орієнтується на зовнішніх зацікавлених осіб, так званих стейкхолдерів. Перехід від теорії акціонерів (Shareholders Theory) до теорії зацікавлених осіб (Stakeholders Theory) передбачає, як справедливо вказує С. Ф. Голов, що “керівництво має задовольняти інтереси будь-кого, хто перебуває під впливом підприємства. Поряд з акціонерами такими зацікавленими особами є працівники, постачальники, клієнти, уряд і суспільство, в якому діє підприємство. У зв’язку з цим керівництво підприємства повинно знаходити належний баланс інтересів таким чином, щоб діяльність підприємства не призводила до задоволення однієї групи користувачів, приносячи шкоду іншим” [3].

Контролінг орієнтує систему управління підприємством на досягнення конкурентоспроможності та довгострокової стабільності, тобто сталий розвиток у тривалій перспективі. Факторами такої стійкості, як уже зазначалося, є корпоративна соціальна відповідальність і стратегія розвитку, спрямована на збалансоване гармонійне існування у зовнішньому середовищі. Це підтверджують сучасні тенденції розвитку корпоративної звітності, яка перестає обмежуватися фінансовою інформацією, вже недостатньою для точної оцінки надійності та ефективності цього бізнесу.

Звітність не лише доповнюється нефінансовими показниками та коментарями до них, а трансформується – спочатку в управлінську звітність, що характеризує середовище, перспективи та стратегічні аспекти функціонування компанії, а потім – у звітність сталого розвитку (“sustainability reporting”). Звітність сталого розвитку будується на основі концепції соціальної відповідальності і передбачає оцінку перспектив і наслідків діяльності цієї організації, її впливу на життя суспільства і внеску в природний, людський і соціальний капітал. Однією з найбільш поширених систем звітності сталого розвитку є звітність на базі “м’якого” міжнародного стандарту GRI “Глобальна ініціатива зі звітності” (Global Reporting Initiative), який передбачає формування звітності за принципом “триєдиного підсумку” – економіка компанії, екологія виробництва і соціальна політика. Звітні показники результативності, що дають порівнянню інформацію про економічні, екологічні і соціальні результати діяльності організації, наводяться в контексті характеристики умов і середовища цієї діяльності, стратегії і підходів менеджменту в цьому напрямку [4]. Формування таких звітів є передумовою для переходу до наступного етапу – повністю інтегрованої корпоративної звітності, яка буде поєднувати в собі фінансовий звіт та звіт про стратегічну стійкість, об’єднані в новому форматі на якісно новому рівні. Хоча стандарти інтегрованої звітності поки ще перебувають у стадії розробки, ряд країн і компаній вже практикує її підготовку та публікацію [5].

Корпоративна звітність, основу якої все-таки становить фінансова, традиційно розглядалася і розглядається у площині фінансового обліку та надання інформації зовнішнім користувачам. Самоконтролінг сформувався на базі управлінського обліку з властивою йому орієнтацією на інформаційне забезпечення процесу управління в середині підприємства. В контексті актуальних вимог до корпоративної звітності одним із завдань контролінгу є не просто формування інформації про фактори довгострокової стійкості, а й налаштування системи управління на регулювання цих основних параметрів бізнесу, які набувають пріоритетного значення. Тобто контролінг виконує роль зв’язувальної ланки між зовнішнім і внутрішнім обліком, джерела і гаранта якості тієї інформації про компанію, яка поставляється в зовнішнє середовище і формує довіру до неї, її репутацію і, відповідно, перспективи економічного зростання. Більш того, якщо розділення “зовнішнього” і “внутрішнього” обліку, що існувало тривалий

час, передбачало розмежування їх інформаційного продукту, застосовуваних технологій і підходів, то сьогодні актуальною тенденцією в галузі обліку і звітності є їх зближення і асиміляція в рамках концепцій "Corporate Governance", "Management Approach" [2; 6]. Відбувається певна конвергенція фінансового та управлінського обліку та формується єдине інформаційне середовище, що дає змогу зробити інформацію про компанії для зовнішніх споживачів прозорою, сформувати довіру, і одночасно зорієнтувати внутрішні процеси управління на ті цільові орієнтири, які є пріоритетними для стейкхолдерів.

Найбільш значимими капіталоутворюючими факторами вважаються: якість, організаційна структура і системність управління, здатність підприємства створювати вартість і платформи для її створення (інновації, бренди, задоволеність і лояльність клієнтів, якість і оновлюваність продукції, ланцюжок "постачальник-споживач", людський капітал, репутація, стійкість до ризиків). Звітність сталого розвитку передбачає розкриття інформації про них у вигляді нефінансових показників і пояснень до них, що дає змогу зовнішнім споживачам оцінити:

- стратегію підприємства, що визначає його місце в середовищі функціонування та забезпечує життєздатність і можливості розвитку бізнесу;

- здатність компанії до генерування економічної доданої вартості і механізм її створення за основними бізнес-сегментами;

- ефективність системи корпоративного управління (бачення цілей і перспектив, плани, організаційна структура, критерії оцінювання діяльності, політика в частині винагород, які використовуються механізми внутрішнього контролю, підходи до регулювання ризиків тощо);

- наявність економічних ресурсів, які не відображаються в стандартній фінансовій звітності, але є реальними факторами створення вартості (людський, інноваційний, організаційний капітал, репутація та імідж, інші невраховані нематеріальні активи, позабалансове майно та інші).

Ці фактори потрібно розглядати як пріоритетні об'єкти управління з боку топ-менеджменту підприємства. Роль контролінгу полягає в тому, щоб виокремити їх серед таких об'єктів, створити систему інформаційного забезпечення та організаційно-методичної підтримки процесу управління основними нематеріальними складовими капіталу, що створюють основу для економічного зростання, тобто налаштувати систему управління на регулювання параметрів бізнесу, які набувають пріоритетного значення.

Відповідно до обраних цілей і стратегії розвитку контролінг дає змогу оцінити організаційну структуру підприємства, визначити доцільність виділення сегментів і здійснити реконфігурацію бізнес-процесів. Далі він оцінює якість системи управління і конструює (реконструює) її таким чином, щоб вона забезпечувала досягнення поставлених цілей і функціонувала з максимальною ефективністю. У пізніших і розвинених концепціях контролінг трактується як система, що забезпечує ефективність і раціональність процесу управління. Наприклад, концепція, орієнтована на раціональність управління, ґрунтується на існуванні конфлікту "принципал-агент" і допускає опортуністичні дії менеджерів внаслідок відмінності їх власних цілей від цілей підприємства. Ще одним фактором нераціонального управління, відповідно до цієї концепції вважається недостатність одержуваної керівництвом інформації і можливість обмеженого або помилкового її сприйняття. Оцінюючи якість інформації та дії менеджерів, контролінг дає можливість уникнути нераціональних дій. Аналогічно

концепція самоаналізу прийнятих рішень основним об'єктом контролінгу визначає управлінські рішення, що представляють собою свідомий вибір менеджером з безлічі можливих альтернатив певного варіанта дії, який може бути не завжди адекватним поставленим цілям і критеріям оптимальності [7]. Крім того, важливим об'єктом контролінгу є поведінка учасників фінансових відносин. Необхідність контролінгу поведінки (Behavioral Controlling) обумовлюється асиметричним розподілом інформації і конфліктом цілей, а основними завданнями визначається підвищення ефективності управлінських рішень за рахунок використання інструментів мотивації, матеріального стимулювання і вимірювання результативності діяльності [8].

У контролінгу реалізується підхід вартісно-орієнтованого управління компанією, оскільки він дає можливість оцінити здатність кожного з бізнес-сегментів генерувати економічну додану вартість у взаємозв'язку з рухом ресурсів, вкладених в активи цих сегментів, дає змогу зорієнтувати підприємство на ефективне управління фінансовими ресурсами, підтримуючи при цьому відповідний рівень економічної стійкості, платоспроможності і маневреності. Критеріями ефективності фінансового менеджменту, згідно з контролінгом, є такі: створення цінності для споживача, що формує ринкові переваги і конкурентоздатність підприємства; підвищення його вартості та зростання ринкової вартості власного капіталу, що полегшує процес залучення фінансових ресурсів та інвестиційну привабливість бізнесу; відповідне збільшення фінансових показників, що визначають перспективну стійкість – DCF, CFROI, CVA, EVA, SVA. Контролінг дає можливість визначити актуальну вартість підприємства і дає змогу вибрати показники для оцінювання ефективності діяльності компанії, характеризують її здатність генерувати додану вартість і визначити їх як цільові – це можуть бути показники дисконтованого грошового потоку (А. Рапппорт, Т. Коупленд), грошової віддачі на вкладені інвестиції та доданої кеш-вартості (Бостонська консультативна група), економічної доданої вартості (С. Штерн) або інші. Крім того, він дозволяє планувати, інформаційно забезпечувати та координувати потенціал зростання вартості компанії [6].

Контролінг дозволяє на якісно новому рівні реалізувати вимоги до системи внутрішнього контролю підприємства. Ще однією умовою, що підтверджує якість процесів управління і адекватність звітної інформації про підприємство, вважається наявність системи внутрішнього контролю, створення та налаштування якої також може належати до завдань контролінгу. Наприкінці ХХ–початку ХХІ ст. міжнародними організаціями був прийнятий ряд законодавчих актів та вимог, які стосуються і питання внутрішнього контролю. Найбільш відомим з них вважається закон Сарбейнса-Окслі (SOX act 2002), який посилює вимоги до внутрішнього контролю і аудиту публічних компаній. Визнаною у світі методологією дотримання вимог глави 404 закону Сарбейнса-Окслі є методологія COSO ERM (Enterprise Risk Management), що ґрунтується на розвитку і вдосконаленні попереднього стандарту ICIF (Internal Control – Integrated Framework). Оцінюючи вимоги SOX та інших аналогічних документів, треба зазначити, що всі вони спрямовані на регламентацію контролю складання фінансової звітності підприємства, що суттєво обмежує розуміння внутрішнього контролю. Потреба в системі внутрішнього контролю обумовлена не тільки вимогами зовнішніх користувачів інформації (таких як інвестори, кредитори та інші учасники фінансових ринків), а й необхідністю забезпечення належного рівня якості управління бізнес-процесами на підприємстві. Її формування має базуватися не лише на законодавчих вимогах, пов'язаних з виходом на фондовий ринок, а й на потребах власників та

керівництва компаній. Актуальною тенденцією є формування дворівневої системи внутрішнього контролю, що охоплює систему органів, підзвітних власникам (наглядова рада, ревізійна комісія, служба внутрішнього аудиту), і систему органів та відповідальних осіб, підзвітних керівництву підприємства, тобто виконавчому органу, що діє в інтересах власника, до якої і буде ставитися служба контролінгу [6]. Коло завдань контролінгу значно ширше, ніж перевірка якості корпоративного управління на предмет відповідності інтересам власника та достовірності звітних даних. Він визначає архітектуру системи контролю таким чином, щоб забезпечити не тільки відповідність якості управління та інформаційного продукту зовнішнім вимогам, а й пов'язати локальні завдання внутрішнього контролю з корпоративною стратегією і цілями, забезпечити його відповідність вимогам ефективного менеджменту підприємства. Конфігуруючи організаційну структуру бізнесу і систему управління ним, виокремлюючи центри відповідальності, показники та процедури їх моніторингу та контролю, контролінг дасть змогу не просто забезпечити постановку системи внутрішньогосподарського контролю, а й інтегрувати її з іншими функціональними сферами управління.

Стан контролінгу на підприємствах України на сьогодні можна охарактеризувати тільки як початкову стадію його формування, тому що для більшості з них це явище нове і недостатньо чітко позиційоване. Окремі функції контролінгу виконуються без відповідного інституційного і процедурного оформлення працівниками різних служб та підрозділів або безпосередньо керівниками. З огляду на факультативність контролінгу доцільність його виділення як відокремленого напрямку економічної роботи на підприємстві часто піддається серйозним сумнівам. Функції і завдання, які у світовій практиці належать до сфери контролінгу, на підприємствах України присутні (більшою чи меншою мірою), але не виокремлені як відповідний напрям діяльності ні функціонально, ні інституційно, тому розпорошені між різними рівнями управління, підрозділами і посадовими особами. Крім того, вони "розмиті" за змістом і нерідко необґрунтовано запозичуються з інших функціональних сфер менеджменту, що викликає паралелізм, дублювання і переділ компетенцій, ускладнює розуміння місця контролінгу в організаційній та функціональній корпоративній структурі і є вагомим аргументів противників його впровадження.

Відповідний структурний підрозділ існує тільки на невеликій кількості підприємств. Переважно це великі дочірні компанії мультинаціональних і транснаціональних корпорацій, що працюють у сфері виробництва так званих FMCG (Fast-moving consumer goods, споживчих товарів, що швидко реалізуються – таких, як продукти харчування, безалкогольні напої, засоби особистої гігієни), сільськогосподарські виробники (агрохолдинги, трейдери, які прагнуть до виходу на європейський ринок сільськогосподарської продукції), металургійні підприємства.

Основу контролінгу становить управлінський облік, який майже не застосовується у практичній діяльності підприємств і серйозних традицій в Україні. Це також є стримуючим фактором розвитку контролінгу, оскільки позбавляє його повноцінного інформаційного забезпечення. Крім того, історично властивий національній обліковій традиції акцент на інформацію для зовнішніх користувачів і необхідність формування звітності відповідно до міжнародних стандартів визначили як один із специфічних завдань контролінгу в Україні складання або трансформацію фінансової звітності згідно з IAS-IFRS. Так, дослідження групи підприємств, які застосовують контролінг, показали, що 70 % з них включають такий вид робіт у посадові інструкції контролерів. Показовим

є також наявність у цих інструкціях таких напрямків діяльності, як моніторинг фінансової звітності (70%), ведення роботи з учасниками фінансового ринку (45%), консолідація звітності групи підприємств (10%), робота з аудиторськими компаніями (15%).

У системі менеджменту українських підприємств найбільш поширені такі напрями діяльності у сфері контролінгу:

- ведення управлінського обліку (часто не оформлене, як робота однойменного напрямку і навіть відокремлене від бухгалтерії; ця функція виконується фахівцями фінансового відділу або відділу репортингу (звітності) та аналізу, що надає звітність згідно з МСФО в материнську компанію);

- так звані “костінгові” розрахунки, що дають змогу визначити собівартість продуктів та інших об’єктів, що становлять інтерес для оцінки ефективності роботи (у більшості випадків комплекс показників також встановлюється зарубіжною холдинговою компанією, або – що трапляється рідше – власниками та топ-менеджментом прогресивних швидкозростаючих компаній – прикладом можуть послужити такі кондитерські фабрики, як “Конті”, “АВК”, “Рошен”). До цього ж напрямку можна віднести аналіз основних фінансових показників, СVP-розрахунки та інші аналітичні процедури;

- бюджетування, яке за відсутності відділу контролінгу зазвичай здійснюється фінансовим відділом (або на деяких підприємствах створюється спеціальний відділ бюджетування); відповідно, цей підрозділ здійснює контроль виконання бюджетів, які затверджуються топ-менеджментом компанії;

- підготовка управлінської звітності для топ-менеджменту та материнської компанії, аналіз фінансових і нефінансових показників діяльності – на більшості великих компаній це завдання вирішує відділ репортингу (звітності і аналітики), що підкоряється, як правило, фінансовому директору;

- трансформація звітності відповідно до вимог МСФЗ та складання консолідованої звітності для материнської компанії (цей напрямок діяльності більше належить до облікової сфери, але фактично здійснюється спеціальною службою звітності, яка і проводить аналіз основних показників для оцінки фінансового стану підприємства). На деяких підприємствах виділяється спеціальний внутрішній підрозділ у бухгалтерії, що виконує цю функцію. У цій сфері найбільший досвід накопичений у великих компаніях з іноземним капіталом (“Стирол”, “Краматорський завод феросплавів”, “Київенерго” та ін.);

- підтримка роботи прикладних модулів систем ERP, зокрема SAP R/3, до яких належить модуль CO, що забезпечує облік витрат за місцями їх виникнення, замовленнями, проектами, калькуляцію, контроль результатів, прибутку, облік виробки і контролінг діяльності підприємства. У цьому напрямку при постановці модулів використовується аутсорсінг, а підтримка їх функціонування може здійснюватися внутрішнім відділом ІТ відповідно до запитів основних користувачів системи.

Передумовами і умовами подальшого розвитку контролінгу в Україні, на нашу думку, мають стати: розвиток його теоретичної бази, що дасть змогу домогтися більш чіткого розуміння сутності контролінгу; аналіз досвіду організації контролінгу на великих і середніх підприємствах, виявлення і структуризація проблем, досягнень, запитів практиків і, відповідно, пріоритетних сфер уваги; розробка методичних положень та рекомендацій з управлінського обліку; розвиток системи підготовки та перепідготовки кадрів у сфері контролінгу; створення професійних об’єднань та популяризація ідей контролінгу.

*Таким чином, контролінг відіграє суттєву роль у забезпеченні стійкого і*

збалансованого економічного зростання. Він дає можливість вибудувати стратегію розвитку підприємства відповідно до вимог зовнішнього середовища і збалансувати при цьому інтереси підприємства і зацікавлених осіб та інститутів, конструює і підтримує оптимальне функціонування системи управління підприємством, підпорядкованість внутрішніх процесів цілям розвитку й адекватне бачення цих цілей в контексті тенденцій розвитку економічної системи загалом. У подальших дослідженнях планується конкретизувати механізм реалізації функцій контролінгу, який дасть змогу забезпечувати досягнення цілей підприємства і підтримувати збалансований сталий розвиток суб'єктів господарювання в Україні.

### Література

1. Круссер Н. Г. Контроллинг как инструмент координации управленческих воздействий при реализации стратегии предприятия (на примере предприятий газовой отрасли) [Электронный ресурс] / Н. Г. Круссер. – Режим доступа : <http://www.masters.donntu.edu.ua/2009/fem/dorohov/library/article3.htm>.
2. Фалько С. Г. Контроллинг: миссия, современное состояние и перспективы развития / С. Г. Фалько // Формування ринкової економіки : зб. наукових праць. Спец. вип., присвяч. Міжнар. наук.-практ. конф. "Контролінг у бізнесі: теорія і практика". – К. : КНЕУ, 2008. – С. 3–11.
3. Голов С. Ф. Система глобального бухгалтерського учета / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2010. – № 3. – С. 3–12.
4. Руководство по устойчивости в области устойчивого развития. 2000–2006, GRI [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.globalreporting.org/Home/LanguageBar/RussianLanguagePage.htm>.
5. Емельянова С. Шаги корпоративной отчетности [Электронный ресурс] / С. Емельянова, В. Сметанников // Marketing pro. – 2010. – № 5–6. – Режим доступа : <http://www.stepconsulting.ru/publ/16092010.shtml>.
6. Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку : в 3 т. / за ред. чл.-кор. НАН України А. І. Даниленка. Т. 3: Фінанси підприємств: тенденції, стан і проблеми управління. – К. : Фенікс, 2008. – 308 с.
7. Беккер В. Взаимодействие менеджмента и контроллинга: опыт Германии и России / Беккер В., Бальтцер Б., Гончарова Л. // Контроллинг. – 2010. – № 3 (36). – С. 20–29.
8. Терещенко О. О. Сучасний стан і перспективи розвитку фінансового контролінгу (до підсумків україно-російського "круглого столу" / Терещенко О. О., Стащук Д. М., Савчук Д. Г. // Фінанси України. – 2011. – № 2. – С. 117–126.

Редакція отримала матеріал 24 грудня 2012 р.