

# ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛІНГ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ УКРАЇНИ

Гузар Б.С., к.е.н., доцент  
Уманський національний університет садівництва

Концепція контролінгу визначається як сукупність економічних цілей, завдань, інструментів, суб'єктів і організаційних структур підприємства. Контролінг також можна інтерпретувати як інформаційне забезпечення орієнтованих на результат процесів планування, регулювання і контролю (моніторингу) витрат на підприємстві. Контролінг - достатньо нове явище в теорії і практиці сучасного управління, що зумовлює недостатній рівень дослідження питань його ефективного впровадження. Зокрема дискусійним залишається трактування сутності самого базового поняття "контролінг", про що свідчить наявність різних підходів у працях вітчизняних і зарубіжних науковців, присвячених проблемам менеджменту. Дана обставина зумовлює відсутність чітких рекомендацій щодо формування цілісних концептуальних основ фінансового контролінгу як складової стратегічного управління економічними процесами на підприємстві.

В теорії та практиці виділяються два наукові напрями щодо визначення сутності поняття «контролінгу»:

- англо-американський (Р. Ентоні, Р. Хілтон, Р. Каплан, Ч. Хорнгрен та ін.) - до першочергових завдань контролінгу належить підтримка процесу ведення внутрішнього обліку, що наближає розуміння контролінгу до змісту управлінського обліку.
- континентальний європейський або німецький (Й. Вебер, Г. Кюппер, Д. Хан, П. Хорвач, К. Штайнле та ін.) - контролінг розглядається як система координації планування і контролю або інформаційної підтримки менеджменту<sup>1</sup>.

Аналіз досліджень з даної проблематики дозволяє стверджувати, що існує неоднозначність трактувань, які характеризують внутрішній зміст поняття "контролінг", при цьому його найчастіше ідентифікують як: діяльність щодо забезпечення ефективного управління; управління процесом одержання прибутку; діяльність з інформаційного забезпечення управління;

механізм саморегулювання діяльності; механізм координації системи управління; контроль, що охоплює всі сторони діяльності; управлінський облік; коментуюча функція менеджменту; діяльність, спрямована на оцінку усіх сторін господарювання; обліково-аналітична система.

Для розуміння значення фінансового контролінгу в діяльності підприємств слід з'ясувати його сутність. Різними науковцями сформульовано певні характеристики, притаманні даній категорії. Так, О. О. Терещенко<sup>2</sup>, Н. М.

<sup>1</sup> Цигилик І. І., Мозіль О. І., Кірдякіна Н. В.. Контролінг в системі управління. *Актуальні проблеми економіки*. 2005. № 3. С. 117-124.

<sup>2</sup> Терещенко О. О. Нові інструменти управління фінансами реального сектору економіки/ URL: [http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc\\_gum/znpn/2009\\_5/5.Novi%20instrumenty%20upravlinnia.pdf](http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/znpn/2009_5/5.Novi%20instrumenty%20upravlinnia.pdf). (дата

Дяченко<sup>3</sup> вважають фінансовий контролінг саморегульованою системою методів та інструментів, спрямованою на підтримку фінансового менеджменту підприємства. На думку таких авторів, як Л. Є. Пустовіт<sup>4</sup>, О. А. Зоріна<sup>5</sup>, фінансовий контролінг є інтегрованою системою методів планування, обліку, аналізу, нормування та контролю, що забезпечує отримання та аналіз інформації про діяльність підприємств. Згідно з підходами Г. О. Партина, М. Г. Адаменко фінансовий контролінг являє собою контролюючу систему, спрямовану на досягнення поставлених цілей підприємства<sup>6,7</sup>.

У сучасній вітчизняній і зарубіжній літературі, як свідчать твердження науковців, не існує єдиного підходу до визначення категорії контролінгу, проте узагальнення наявних дефініцій дозволяє виділити три підходи щодо її трактування:

- процесно-функціональний, що зосереджує увагу на винятковій ролі контролінгу в підтримці та забезпеченні функцій і напрямів реалізації процесу управління;
- концептуально-процесний, який ідентифікує категорію контролінгу через концептуальну систему поглядів, принципів і підходів щодо ефективної організації досягнення цілей суб'єкта господарювання (фірми, підприємства);
- системний, у якому інтегровано синтезуються елементи двох інших підходів і робиться спроба комплексного відображення всіх можливих аспектів змісту та сутності даного поняття.

У той же час необхідно сказати про складність і неоднозначне трактування даної категорії.

Отже, перша група науковців, зокрема А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т.

---

звернення: 13.09.2012).

<sup>3</sup> Дяченко Н. М. Контролінг як фактор підвищення ефективності управління підприємством. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Npkntu\\_e/2010\\_18\\_2/stat\\_18\\_2/16.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Npkntu_e/2010_18_2/stat_18_2/16.pdf). ( дата звернення: 21.03.2012).

<sup>4</sup>Контролінг як функція управління конкурентоспроможністю підприємства. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Staptp/2010\\_45/files/ST45\\_13.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Staptp/2010_45/files/ST45_13.pdf). ( дата звернення : 17.06.2013).

<sup>5</sup>Зоріна О. А. Місце контролінгу в системі управління підприємством *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2010. № 2 (49). С.59-66.

<sup>6</sup> Партин Г. О., Маєвська Я. В. Види та місце фінансового контролінгу на підприємстві. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. Вип.19 (6). С. 199-202.

<sup>7</sup>Адаменко М. Г. Перспективи використання системи контролінгу на підприємствах України. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vddfa/2008\\_1/4/4%20Adamenko.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vddfa/2008_1/4/4%20Adamenko.pdf). ( дата звернення : 19.10.2013).

С. Смовженко<sup>8</sup>, О. О. Терещенко, Я. І. Невмержицький та А. П. Куліш<sup>9</sup> розглядають фінансовий контролінг як окремий напрям економічної роботи, головним завданням якого є інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень. Однак даний підхід є дещо звуженим, оскільки даний процес має комплексний характер і передбачає використання методичних підходів системи планування, бюджетування, ризик-менеджменту та внутрішнього контролю. Подібною точки зору дотримується і наступна група науковців: І. О. Бланк<sup>10</sup>, Л. І. Єрохіна<sup>11</sup>. Зазначені вчені також звертають особливу увагу на те, що в рамках фінансового контролінгу відбувається не лише збір та аналіз інформації, отриманої на різних етапах фінансового менеджменту, а й здійснюється оперативне відстеження відхилень значень ключових показників від запланованих нормативів, виявлення факторів, що їх спричинили, і корегування діяльності у відповідь на ідентифіковані розбіжності.

Крім того, доцільно відмітити, що проаналізовані вище підходи двох груп науковців базуються тільки на дослідженні окремих аспектів та інструментів, які використовуються у процесі реалізації системи фінансового контролінгу. Однак такі вчені, як Г. О. Партин, Я. В. Маєвська<sup>12</sup>, не зосереджують увагу на виявленні та характеристиці специфіки самого процесу, акцентуючи увагу на досягненні кінцевої стратегічної мети його впровадження та реалізації на підприємстві, зокрема забезпеченні зростання вартості суб'єкта господарювання та отримання перманентно зростаючих прибутків.

Найбільш повне визначення контролінгу надано Г. Демеумовою<sup>13</sup>, яка у своєму дослідженні вказує на те, що у широкому сенсі контролінг не обмежується виключно інформаційним забезпеченням прийняття управлінських рішень, а являє собою орієнтовану на досягнення цілей інтегровану систему інформаційно-аналітичної та методичної підтримки процесів планування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень за всіма функціональними сферами діяльності підприємства.

Такий підхід значно розширює сферу функціонування контролінгу,

---

<sup>8</sup> Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. 4-те вид., випр. та доп. К.:2002 ; Л. : Знання : ЛБІ НБУ, 567 с.

<sup>9</sup> Терещенко О. О., Невмержицький Я. І., Куліш А. П та ін Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. за заг. ред. О. О. Терещенка. К. : КНЕУ, 2006. 312 с.

<sup>10</sup>Бланк И. А. Финансовая стратегия предприятия. К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. 720 с.

<sup>11</sup> Ерохина Л. И., Васильчук О. И. Инструменты контроллинга в системе управления хозяйствующих субъектов. *Школа университетской науки: парадигма развития*. 2010. Т. 1. № 1. С. 91-98.

<sup>12</sup> Партин Г. О., Маєвська Я. В. Види та місце фінансового контролінгу на підприємстві. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. Вип.19 (6). С. 199-202.

<sup>13</sup>Демеуова Г. Т. Контроллинг: теория, управление, механизм совершенствования . Алматы: ТОО «Издательство LEM», 2006. 203 с.

виходячи за межі лише обґрунтування прийняття управлінських рішень, за рахунок включення й інших функцій процесу управління.

Важливою перевагою даного визначення також є конкретизація очікуваних результатів від впровадження контролінгу.

Враховуючи існування двох історично сформованих шкіл «контролінгу» - англо-американської та континентальної європейської, слід зазначити, що погляди вітчизняних науковців базуються переважно на концептуальних засадах останньої. Відповідно контролінг вивчається з позиції цілісної системи поєднання підсистем обліку, аналізу та контролю з метою інформаційного забезпечення процесу управління незалежно від сфери виявлення та користувачів такої інформації - як внутрішнього, так і зовнішнього, і часових горизонтів цілеспрямованості управлінських дій - як тактичних, оперативних, так і стратегічних. При цьому контролінг, на відміну від англо-американської концепції, не розмежовує сферу функціонування систем контролінгу виключно управлінським обліком, а поширюється також і на аспекти діяльності підприємств, що традиційно належать до предмета фінансового обліку. Порівнюючи й аналізуючи зміст визначень сутності фінансового контролінгу, слід зазначити, що ряд авторів небезпідставно стверджують, що контролінг є важливим засобом успішного функціонування підприємства, оскільки:

- забезпечує керівництво й акціонерів необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень шляхом інтеграції процесів збору, обробки, підготовки, аналізу, інтерпретації інформації;
- надає інформацію для управління трудовими і фінансовими ресурсами;
- забезпечує виживання підприємства на рівнях стратегічного й тактичного управління;
- сприяє оптимізації залежності “дохід - витрати - прибуток”.

Слід зауважити, що управління і контролінг мають спільну природу та історію розвитку, засновану на еволюції поглядів щодо процесу стратегічного цілепокладання у діяльності підприємств. Загальний аналіз та систематизація етапів становлення контролінгу вказує на те, що в сучасних умовах механізм дії контролінгу являє собою предметну технологію ефективного й оптимального вирішення управлінських завдань, побудовану на взаємодії інструментів різних галузей знань, скоординованих системою менеджменту підприємства на досягнення стратегічних цілей його розвитку.

Крім того, судячи з зарубіжної та вітчизняної літератури, контролінг - це поняття дуже широке і на перший погляд асоціюється зі словом “контроль”. Проте на нашу думку, контролінг не зводиться тільки до простої системи контролю, а охоплює значно ширшу сферу діяльності підприємства, оскільки контролінг - це і система спостереження, й вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства та розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою, і система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства, а також є складною конструкцією, що об'єднує в собі настільки різні елементи, як постановка цілей, планування, облік, контроль, аналіз,

управління інформаційними потоками і розробка рекомендацій для прийняття управлінських рішень. Контролінг - це функціонально відособлене направлення економічної роботи на підприємстві, пов'язане з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень. Контроль переважно пов'язаний з оцінкою ретроспективи діяльності з метою встановлення помилок і прорахунків, а контролінг - має перспективний характер, тобто зорієнтований на управління майбутнім для забезпечення тривалого успішного функціонування суб'єкта господарювання. Саме ця загальна спрямованість контролінгу на успішне перспективне довготермінове функціонування та розвиток підприємства в майбутньому дозволяє зробити висновок, що в сучасних умовах контролінг є насамперед підсистемою стратегічного управління фінансами підприємств, яка орієнтована на майбутній розвиток підприємства чи регіону в цілому; система спостереження та вивчення поведінки внутрішнього економічного механізму конкретного підприємства і розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою. Як стверджують Г. Воляник, Н. Марушко<sup>14</sup> контролінг одна з найсучасніших і ефективних систем управління підприємством, відособлена система, економічна суть якої полягає у динамічному процесі перетворення та інтеграції існуючих методів обліку, аналізу, планування, контролю і координації в єдину систему отримання, оброблення інформації для прийняття на її основі управлінських рішень, а точніше, в систему управління підприємством, орієнтовану на досягнення всіх завдань, що постають перед ним. Як відмічає Е. Майер<sup>15</sup> контролінг являє собою в широкому розумінні систему забезпечення виживання підприємства в двох аспектах: короткостроковому - оптимізація прибутку - і довгостроковому - збереження і підтримка гармонійних відносин і взаємозв'язку даного підприємства з оточуючими його сферами: природою, соціальною, господарською; контролінг являє собою в широкому розумінні систему забезпечення виживання підприємства в двох аспектах: короткостроковому - оптимізація прибутку - і довгостроковому - збереження і підтримка гармонійних відносин і взаємозв'язку даного підприємства з оточуючими його сферами: природою, соціальною, господарською. Разом з тим справедливою є й позиція інших авторів, наприклад І.Боярко<sup>16</sup>, оскільки контролінг як цілісна система контролю та інформаційної підтримки процесу управління на підприємстві містить у своєму складі як стратегічну, так і оперативну компоненту, що різняться переліком виконуваних функцій і характером необхідної методологічної підтримки .

---

<sup>14</sup>Воляник Г. М., Марушко Н. С. Контролінг у системі управління підприємством. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. Вип. 19 (4). С. 151-155.

<sup>15</sup> Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления. М. : *Финансы и статистика*, 1993. 286 с.

<sup>16</sup> Боярко І.М. Теоретико-методологічні аспекти стратегічного фінансового контролінгу. Проблеми та перспективи ринково-орієнтованого управління підприємствами: теорія, методологія, практика . Національний університет «Києво- Могиланська академія». Київ-Кривий Ріг : Видавництво «СТІРЕС», 2015. С. 171-183.

У сучасній практиці управління контролінг розглядають як систему, яка містить такі елементи: фінансового контролінгу, інвестиційний контролінг, контролінг персоналу, маркетинговий контролінг та інші елементи залежно від специфіки діяльності підприємства.

На нашу думку, контролінг насамперед слід розглядати як фінансовий. Це пояснюється тим, що будь-яка система управління підприємством направлена на досягнення головної мети, що виражається в певних фінансових результатах, а саме: підвищення добробуту акціонерів, отримання прибутку або підвищення вартості бізнесу. Усе інше - виробничий контролінг, маркетинговий контролінг, контролінг персоналу тощо - це вже похідні елементи, які допомагають виконати основну мету.

Мету контролінгу можна розглядати не тільки з позиції елементів, але й з позиції визначених завдань. Аналіз завдань контролінгу дозволяє стверджувати, що більшість авторів не розмежовують та не виокремлюють завдання, відповідно до їх виду, на стратегічні та тактичні.

Визначення соціальних і економічних цілей суб'єкта господарювання переводить стратегічне бачення і напрям його розвитку на вирішення конкретних завдань. Вміння застосувати необхідний інструмент для оптимізації фінансового результату через максимізацію прибутку і цінності капіталу підприємства при гарантованій ліквідності є основною умовою для виживання підприємства в ринковій економіці. Концепція контролінгу визначається як сукупність економічних цілей, завдань, інструментів, суб'єктів і організаційних структур підприємства. Для подолання цих проблем світова практика пропонує нові методи і технології забезпечення ефективного функціонування суб'єктів господарювання, які комплексно реалізуються в системі фінансового контролінгу підприємства.

Дослідження теоретичних аспектів організації фінансового контролінгу на підприємстві підтверджує, що фінансовий контролінг являє собою відносно нову концепцію управління, яка забезпечує інтегроване, на основі загальній підпорядкованості досягненню цілісної системи стратегічних та тактичних цілей розвитку підприємства. Тому дослідження являється актуальним так як залишається недостатньо дослідженим питання визначення сутності фінансового контролінгу з врахуванням сучасних умов господарювання, макроекономічної нестабільності та глобальних інтеграційних процесів.

Метою дослідження є узагальнення та розвиток теоретичних аспектів та розробка практичних рекомендацій щодо сутності та організації системи фінансового контролінгу на підприємствах.

Дослідження ґрунтується на фундаментальних положеннях сучасної економічної теорії, концепцій менеджменту, економіки та фінансів підприємства, економічного аналізу та контролю, управління грошовими потоками, які визначають підходи до організації системи контролінгу на підприємствах та інструментарію його використання. При проведенні

При систематизації результатів використано такі методи дослідження: порівняльний і статистичний аналіз, логічне узагальнення та групування (при типізації методів та інструментів фінансового контролінгу), системно-

структурний аналіз.

Дослідження теоретичних аспектів організації фінансового контролінгу на підприємстві підтверджує що фінансовий контролінг являє собою відносно нову концепцію управління, яка забезпечує інтегроване, на основі загальній підпорядкованості досягненню цілісної системи стратегічних та тактичних цілей розвитку підприємства, управління формування, використанням і розподілом його фінансових ресурсів, фінансових результатів та рухом грошових коштів. Концепція контролінгу визначається як сукупність економічних цілей, завдань, інструментів, суб'єктів і організаційних структур підприємства. Контролінг також можна інтерпретувати як інформаційне забезпечення орієнтованих на результат процесів планування, регулювання і контролю (моніторингу) витрат на підприємстві. Контролінг - достатньо нове явище в теорії і практиці сучасного управління, що зумовлює недостатній рівень дослідження питань його ефективного впровадження.

Оскільки суттю системи фінансового контролінгу є інтеграція окремих елементів функцій управління, змістовними його функціями можна вважати облік, планування, контроль та аналіз. Інформаційна ж функція охоплює всю систему фінансового контролінгу, адже саме в наданні необхідної управлінської інформації головне призначення контролінгу. Щодо функції координації, то вона притаманна системі фінансового контролінгу та гарантує безперервність і системність заходів. Її метою є досягнення узгодженості в роботі всіх ланок організації (підприємства) шляхом встановлення між ними оптимальних зв'язків (комунікацій).

Тому важливою складовою процесу розробки та реалізації фінансової стратегії підприємства є фінансовий контролінг, спрямований на постійне відстеження ефективності виконання базових довгострокових параметрів, передбачених його стратегічними планами розвитку, та своєчасне коригування цих показників та/або системи заходів щодо їх досягнення з урахуванням зміни впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ на фінансово-господарську діяльність підприємства. При цьому функціонування системи контролінгу засноване на принципі зворотнього зв'язку, який передбачає багаторазове повторення циклу контролінгу унаслідок постійного впливу системи управління на фактори формування підконтрольних показників та зміни чинників внутрішнього і зовнішнього бізнес-середовища, що зумовлює відповідне коригування фінансової стратегії.

З урахуванням зазначених специфічних рис доцільно розглядати систему фінансового контролінгу як функціональну підсистему інформаційної підтримки системи фінансового менеджменту на підприємстві, яка передбачає комплексне використання методів, технологій та інструментів аналізу, планування, внутрішнього контролю, інформаційного забезпечення для вчасного виявлення впливів прийнятих управлінських рішень і результатів їх реалізації на фінансовий стан та ринкову вартість підприємства з метою забезпечення позитивного довгострокового ефекту, максимально ефективного використання фінансових ресурсів, досягнення стратегічних цілей розвитку підприємства в умовах змінюваності зовнішнього та внутрішнього середовища.

Для забезпечення ефективної реалізації процесу організації фінансового контролінгу необхідно здійснювати його чітке структурування за певними етапами і стадіями, виходячи із поставлених завдань і доцільної, з позиції логіки, оптимальності та ефективності, послідовності їх реалізації. При цьому завершеність певного етапу визначається отриманням цільового результату. Необхідно виділити певні особливості фінансового контролінгу, які необхідно враховувати при формуванні відповідної управлінської організаційної структури, методології та практичного інструментарію реалізації контролінгових процедур.

Під час визначення ключових факторів створення цінності того чи іншого підприємства та розмежування їх на показники діяльності окремих підрозділів слід також приділити увагу такому аспекту, як призначення відповідальних осіб за досягнення запланованого рівня означених показників та розробка системи мотивації, що дозволить підприємству використовувати потенціал не тільки ключових характеристик її діяльності, але й інтелектуальний потенціал менеджерів різних рівнів.

У світовій практиці широко розповсюджене впровадження на підприємствах системи збалансованих показників і ключових показників ефективності – Key Performance Indicator (KPI). Послідовність введення даних двох систем на підприємстві буде виглядати таким чином: визначення головної мети підприємства; проведення багаторівневої її декомпозиції до цілей структурних підрозділів; вибір ключових показників ефективності для кожної мети; визначення критеріального значення кожного показника з урахуванням їх взаємозв'язку; збалансування критеріальних значень коефіцієнтів ефективності; встановлення зон відповідальності кожного менеджера; розробка процедури контролю досягнення цілей, а за необхідності процедури коригування цілей та критеріальних значень показників ефективності; формування системи мотивації співробітників підприємства на досягнення поставлених цілей.

У рамках фінансової перспективи будь-яке підприємство прагне підвищувати ефективність фінансово-господарської діяльності, оскільки така ситуація задовольняє інтереси різних груп стейкхолдерів, а саме: для акціонерів зростає вірогідність отримання дивідендів; для власників – можливість акумуляції додаткових фінансових ресурсів для розширення виробництва і, як наслідок, отримання значної віддачі на вкладений капітал; для робітників – стабільне підвищення оплати праці та гарантія подальшого працевлаштування; для клієнтів – можливість отримання додаткових пільг і стабільність у відносинах з партнером тощо. Остаточним виразом підвищення ефективності функціонування підприємства є нарощення його ринкової вартості, яка інтегрує результат використання всіх видів ресурсів і є свідченням підвищення інвестиційної привабливості підприємства. При цьому підвищення інвестиційної привабливості підприємства знаходить відображення у можливості залучати інвестиційні ресурси на кращих умовах, що призводить до зменшення середньозваженої вартості інвестованого капіталу, покращення структури капіталу підприємства та, відповідно, зниження фінансового ризику. Означені прояви зниження фінансового ризику, які є чинниками формування показників



ринкової вартості, у свою чергу, також сприяють додатковому зростанню останньої у фінансовому контурі стратегічної карти підприємства; забезпечення ефективної фінансово-господарської діяльності можливе за рахунок: підвищення лояльності персоналу та результативності його діяльності, що позитивно впливає на динаміку імплементації інноваційних розробок, а також зростання ефективності збутової та логістичної політики, що призводить до підвищення рівня лояльності клієнтів, а отже, і до збільшення обсягів реалізації.

Організація системи фінансового контролінгу на підприємстві має бути спрямована на побудову цілісного і максимально ефективного механізму мобілізації та оптимального використання всіх видів ресурсів, що є запорукою сталого розвитку підприємства у довгостроковій перспективі, забезпечення ефективності і конкурентоспроможності в умовах невизначеності та нестабільності зовнішнього середовища.

При цьому обґрунтування такої доцільності передбачає визначення передумов запровадження контролінгу (наявність на підприємстві економічних і управлінських проблем), а також оцінку очікуваної ефективності використання систем фінансового моніторингу (перевірка наявності достатніх ресурсів та прогнозування результату від впровадження).

Вивчення особливостей застосування інструментів фінансового контролінгу свідчить, одним з базових індикаторів ефективності системи управління витратами на підприємстві, на підставі якого приймається рішення щодо доцільності оптимізації витрат, є рівень витрат у доходах підприємства.

Наявність у аграрних підприємств України резервів щодо скорочення витрат та нарощення прибутковості оперативної діяльності, виявленню та ефективній реалізації яких може сприяти впровадження систем фінансового контролінгу, одним із очікуваних результатів функціонування яких є оптимізація витрат.

Як свідчать дані табл. 1 діяльність сільськогосподарських підприємств у порівнянні з іншими галузями національної економіки є рентабельною, проте, рівень цього показника є нестабільним у просторовому часі та коливається від 8,8% у 2014 р. до 16,1% у 2019 р. Негативним моментом є збільшення частки збиткових підприємств з 15,2 відсотка в 2014 році до 16,6 відсотка у 2019 році.. Необхідно звернути увагу на показники рівня рентабельності операційної діяльності підприємств, які за період дослідження коливались від 18,5% у 2018 р. до 43,0% у 2015 р. та 19,3 відсотка у 2019 році., що свідчить про суттєвий негативний вплив фінансово-інвестиційної діяльності підприємств на формування чистого прибутку.

Основною причиною зниження рентабельності є висока вартість фінансових ресурсів, залучених виробниками у господарську діяльність, а також низький рівень їх інвестиційної активності на фінансовому ринку. Розглядаючи показники рентабельності діяльності сільськогосподарських підприємств необхідно визначити їх суттєве коливання.

Така ситуація пов'язана з нестабільністю ведення аграрного бізнесу, суттєвим коливанням цін на сільськогосподарську продукцію в різні роки та різновекторними змінами державної фінансової політики щодо аграрного

сектору економіки.

Характеризуючи кінцевий фінансовий результат господарювання будь-якого підприємства, чистий прибуток, можна відзначити, що спостерігається тенденція до його зростання: з 2014 р. цей показник зріс у 4,5 рази, але таке зростання зумовлено не стабільно високими темпами росту прибутковості галузі, а суттєвим зростанням чистого прибутку у 2019 р. до 90167,0 млн. грн.

**Табл. 1. Динаміка фінансових результатів діяльності підприємств аграрного сектору національної економіки**

Рік	Чистий прибуток (збиток) млн. грн.	Підприємства, які одержали чистий прибуток		Підприємства, які одержали чистий збиток		Рівень рентабельності (збитковості), %	
		у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат млн. грн.	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат млн. грн.	усієї діяльності	операційної діяльності
2014	20262,9	84,8	50949,8	15,2	30686,9	8,8	21,1
2015	101912,2	88,9	127525,5	11,1	25613,3	30,4	43,0
2016	89330,8	88,4	102230,4	11,7	12899,6	24,9	32,7
2017	68276,8	86,7	88676,3	13,3	20399,5	18,7	23,5
2018	70461,8	86,7	93249,0	13,3	22787,2	13,5	18,5
2019	90167,0	83,4	114666,4	16,6	24499,4	16,1	19,3

Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

Натомість, у 2016-2018 рр. спостерігалось зниження суми чистого прибутку підприємств галузі порівняно з попереднім періодом на 30,9%.

Слід зазначити, що виявлений резерв щодо скорочення сукупних витрат та збільшення обсягів чистого прибутку за рахунок впровадження методів та інструментів фінансового контролінгу у деяких досліджуваних підприємствах у 2019р. у 4,7 рази перевищує обсяги сформованого чистого збитку на підприємствах у відповідному періоді. Тобто запас антикризового регулювання для забезпечення прибуткової діяльності підприємств складав 72,8% від розрахункового обсягу резерву приросту чистого прибутку, що свідчить про можливість упровадження методів та інструментів фінансового контролінгу в систему управління суб'єктами господарювання аграрної сфери.

Практичне застосування фінансового контролінгу на підприємстві базується на використанні набору методів. Сукупність усіх можливих методів, аналітичних процедур, методик, процесів, дій, знань та різнопланового досвіду їх створення і використання функціональними підсистемами підприємства складають інструментарій контролінгу. Складність застосування специфічних

методів зумовлена тим, що вони мають досить вузький спектр реалізації і зазвичай спрямовані на управління окремим етапом чи взагалі процесом у рамках фінансової роботи. Варто також зауважити, що ефективність використання специфічних методів фінансового контролінгу значною мірою визначається повнотою розуміння природи та механізму реалізації кожного конкретного методу, що і обумовлює необхідність концентрації уваги на проблемі дослідження сутності та ключових характеристик базових специфічних методів фінансового контролінгу (табл.2).

Дослідження методологічного інструментарію системи фінансового контролінгу на підприємстві доцільно проводити в контексті реалізації технологічного циклу відповідного процесу. Традиційно він передбачає поділ на низку етапів, погляди різних авторів щодо кількості та змісту яких є достатньо узгодженими. Так, більшість авторів, як свідчить міжнародна практика використання різних методів, виокремлює такі основні методи технології контролінгу на підприємстві, які є стандартними для процесу управління та можуть бути застосовані у будь-якій предметній площині провадження контролінгових процедур, у т.ч. і фінансовій.

Так, більшість авторів, як свідчить міжнародна практика використання різних методів, виокремлює такі основні методи технології контролінгу на підприємстві, які є стандартними для процесу управління та можуть бути застосовані у будь-якій предметній площині провадження контролінгових процедур, у т.ч. і фінансовій. При цьому специфіка саме контролінгу при реалізації різних функцій управління (обліку, аналізу, планування, регулювання та контролю) є інформаційне забезпечення їх ефективної реалізації.

**Табл. 2. Порівняльна характеристика застосування методів контролінгу в управлінні підприємствами різних країн.**

<b>Країна</b>			
<b>Німеччина</b>	<b>США</b>	<b>Польща</b>	<b>Україна</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• SWOT-аналіз;</li> <li>• бюджетування;</li> <li>• вартісний ABC та XYZ-аналізи;</li> <li>• матриця Мак-Кінсі;</li> <li>• аналіз конкурентних переваг Портера;</li> <li>• аналіз точки беззбитковості;</li> <li>• аналіз цінової собівартості</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SWOT-аналіз;</li> <li>• бюджетування;</li> <li>• функціональний аналіз;</li> <li>• Balanced Scorecard;</li> <li>• бенчмаркінг;</li> <li>• матриця БКГ;</li> <li>• аналіз витрат за центрами обліку і звітності</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SWOT-аналіз;</li> <li>• бюджетування;</li> <li>• аналіз відхилень;</li> <li>• аналіз ризиків;</li> <li>• аналіз точки беззбитковості</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SWOT-аналіз;</li> <li>• бюджетування;</li> <li>• аналіз ризиків;</li> <li>• аналіз точки беззбитковості;</li> <li>• аналіз витрат;</li> <li>• факторний аналіз;</li> <li>• Balanced Scorecard;</li> <li>• бенчмаркінг;</li> <li>• матриця БКГ</li> </ul>

Для всіх етапів циклу в системі фінансового контролінгу розробляється

методичне забезпечення, тобто здійснюється формування і вдосконалення інформаційної системи кожного етапу, стандартизація інформаційних носіїв та каналів, відбір інструментарію, визначення параметрів застосування інструментів, тощо.

Отже, специфіка завдань кожного етапу технологічного циклу фінансового контролінгу вимагає використання інструментарію, що за своїм функціоналом відповідає цим завданням, забезпечує їх оперативне та ефективне розв'язання. При цьому акцент уваги у процесі дослідження інструментів фінансового контролінгу має бути спрямований не тільки на обґрунтування вибору конкретного інструменту з числа елементних, а й - на виявлення можливостей їх комбінування для досягнення конкретної оперативної чи стратегічної цілі за найменший період часу й оптимальними зусиллями.

Розглянемо найбільш використовуваний метод стратегічного фінансового контролінгу SWOT-аналіз. З цією метою побудуємо матриці вірогідностей/впливів, в одній з яких позиціюємо виявлені чинники зовнішнього середовища, що роблять позитивний вплив на підприємство (можливості), в іншій – чинники зовнішнього середовища, що надають негативну дію на підприємство (погрози). Такі матриці приведені у вигляді таблиць 3 і 4, які дозволяють отримати три оцінки міри значущості чинників для підприємства: високе, середнє, низьке.

Аналіз даних таблиць 3 і 4 дозволяє зробити наступні висновки:

**Табл. 3. Матриця «вірогідність/вплив» для позиціонування можливостей зовнішнього середовища**

		Вірогідність		
		Висока	Середня	Слабка
Дія	Сильне	1. Не повністю задоволений попит на продукцію 2. Стійкий попит на продукцію 3. Впровадження в нові сегменти ринку	1. Вдосконалення технології виробництва 2. Зниження цін на сировину і готову продукцію	1. Зниження податків і мит 2. Поява нових виробників
	Помірне	1. Вільний вхід на ринок 2. Вдосконалення менеджменту	1. Розорення і відхід підприємств-виробників	1. Зміни переваг споживачів
	Слабке	1. Невдала поведінка конкурентів	1. Відсутність зарубіжних конкурентів	1. Державна підтримка підприємств

Для здобуття більш диференційованої оцінки значущості чинників зовнішнього середовища, застосуємо метод зваженої оцінки дії чинників, результати якої представлені в таблиці, де: - в першу колонку вписані окремі чинники середовища; - у другу – вага даного чинника, у вигляді відносної важливості, визначуваної експертним дорогою; - у третю – оцінка в балах міри впливу чинника на організацію, яка привласнюється експертом відповідно до вибраної шкали. Зважена оцінка дії чинника на організацію визначається як твір ваги чинника на його бальну оцінку.

**Табл.4. Матриця «вірогідність/вплив» для позиціювання погроз зовнішнього середовища**

		Вірогідність		
		Висока	Середня	Низька
Дія	Сильне	1. Несприятлива економічна ситуація в державі	1. Збої в постачаннях продукції	1. Поява товарів-субститутів 2. Поява нових фірм на ринку 3. Посилення конкуренції
	Помірне	1. Зниження рівня життя населення 2. Зростання податків і мит	1. Посилювання законодавства	1. Поява принципово нового товару 2. Скачки курсів валют 3. Зміна купівельних переваг
	Слабке	1. Зміна рівня цін	1. Зростання темпів інфляції	1. Погіршення політичної обстановки

Для більш повного аналізу ситуацій зовнішнього середовища, необхідно отримані дані ранжувати в порядку убудвання їх міри дії (табл.5).

З даних таблиці 5, можна визначити, які з певних зовнішніх чинників мають найбільший позитивний або негативний вплив на підприємство.

Внутрішню структуру організації називають ще внутрішнім середовищем. До неї відносяться функціональні структурипідприємства, що забезпечують управління, розробку і тестування нових товарів, просування товарів до покупців, збут, обслуговування, взаємини з постачальниками і іншими зовнішніми органами. У поняття внутрішнього середовища так само входять кваліфікація персоналу, система передачі інформації та ін.

**Табл. 5. Зовнішні можливості і погрози для ТОВ «Зоря Поділля»**

<b>Можливості</b>	<b>Погрози</b>
Вдосконалення технології виробництва	Зростання податків і мит
Стійкий попит на продукцію	Пониження рівня цін
Зниження податків і мит	Зростання темпів інфляції
Зниження цін на сировину і матеріали	Посилювання законодавства
Відсутність зарубіжних конкурентів	Зниження рівня життя населення
Не повністю задоволений попит на продукцію	Зміна купівельних переваг
Державна підтримка малих підприємств	Поява товарів-субститутів
Поліпшення рівня життя населення	Скачки курсів валют
Вдосконалення менеджменту	Несприятлива економічна ситуація в державі
Розорення і відхід фірм-виробників	Посилення конкуренції
Підвищення рівня цін	Поява нових виробників
Вільний вхід на ринок	Поява принципово нового товару
Впровадження в нові сегменти ринку	Збої в постачаннях продукції
Невдала поведінка конкурентів	Погіршення політичної обстановки

Таким чином, аналіз внутрішнього середовища є управлінським обстеженням функціональних зон організації з метою визначення сильних і слабких сторін ТОВ «Зоря Поділля» (табл.6).

Оцінку внутрішнього середовища фірми – її силу і слабкість, а також зовнішніх можливостей і загроз зазвичай називають SWOT-аналізом.

SWOT-аналіз — це визначення сильних і слабких сторін підприємства, а також можливостей і загроз, що витікають з його найближчого оточення (зовнішнього середовища).

**Табл. 6. Сильні і слабкі сторони ТОВ «Зоря Поділля» Гайсинського району Вінницької області**

<b>Сильні сторони</b>	<b>Слабкі сторони</b>
Достатня популярність	Вузький асортимент продукції
Імідж на ринку	Збої в постачанні
Фокусування на споживачі	Середній рівень цін
Високий контроль якості	Залежність від постачальників комплектуючих
Висока рентабельність	Не повна завантаженість виробничих потужностей
Зростання оборотних коштів	Слабка структура управління
Наявність джерела фінансування	Неучасть персоналу в ухваленні управлінських рішень
Сучасні технології виробництва	Вузька спеціалізація
Продумана стратегія у сфері діяльності	Непридатність продукції в інших областях
Висока кваліфікація персоналу	Слабкість в створенні нових видів продукції
Хороша мотивація персоналу	Застаріле устаткування
Конкурентноздатна цінова політика	Залежність від постачальників комплектуючих
Налагоджена збутова мережа	-

Зведемо результати в загальну таблицю для SWOT-аналізу, використовуючи основні моменти слабких і сильних сторін підприємства, загроз і можливостей для нього.

Отже, мета підприємства – вихід на регіональні ринки. Для здійснення поставленого завдання керівництво ТОВ планує наступне:

- зміцнити свої позиції на ринку Вінниччини та по всій Україні;
- налагодити виробництво на ринках інших регіонів;

На основі даних можна побудувати наступну SWOT-таблицю (табл.7).

На основі отриманих даних можна визначити стратегії, які може використовувати ТОВ для успішного розвитку:

1. Сильні сторони (S).

а) можливості (O):

- стратегія концентрованого зростання. Можливий вихід на нові ринки.

- стратегія інтегрованого зростання, а саме зворотної вертикальної інтеграції. Достатньо ефективним буде придбання виробництв діючих постачальників. Подібна політика понизить надалі витрати підприємства.

**Табл. 7. SWOT- матриця ТОВ «Зоря Поділля»**

	<b>Сильні сторони (S)</b>	<b>Слабкі сторони (W)</b>
<b>Внутрішнє середовище</b>	1. Відносно невеликий штат організації. 2. Молодий і перспективний колектив. 3. Гнучка політика керівництва. 4. Порівняно недорогі початкові матеріали. 5. Хороша репутація у клієнтів.	1. Брак власного устаткування. 2. Додаткові транспортні витрати.
	<b>Можливості (O)</b>	<b>Загрози (T)</b>
<b>Зовнішнє середовище</b>	1. Розширення виробничої лінії. 2. Вихід на нові ринки. 3. Налагодження роботи з постачальниками інших регіонів.	1. Поява нових конкурентів. 2. Збільшення цін на МШП. 3. Зростаючий конкурентний тиск. 4. Зниження репутації. 5. Банкрутство.

б) загрози (Т):

- стратегія концентрованого зростання.
- стратегія інтегрованого зростання, а саме горизонтальної інтеграції.

Придбання підприємств конкурентів. Це поліпшить виробничу базу, підвищить потужності фірми. На одного конкурента стане менше.

2. Слабкі сторони(W).

а) можливості (O):

- стратегія концентрованого зростання. Оскільки слабких сторін у Тов «Зоря Поділля» більше, ніж сильних, то найбільш ефективними є дії з посилення позицій на ринку.

б) загрози (Т):

- стратегія диверсифікованого зростання, а саме горизонтальної диверсифікації ТОВ «Зоря Поділля» необхідно налагодити роботу з надання нової послуги;

- стратегія центрованої диверсифікації.

Отже, можна відзначити, що найбільш переважною для господарюючого суб'єкта ТОВ «Зоря Поділля» на даному етапі розвитку є стратегія посилення позицій на ринку Вінниччини та України. У компанії все-таки існує ряд переваг,



завдяки яким вона є досить сильним конкурентом в своєму регіоні. Тому слід укріпити свої позиції перед таким значним кроком, як вихід на нові ринки. Вибрана стратегія, безумовно, частково веде до досягнення поставленої мети.

Для ТОВ «Зоря Поділля» після проведеного аналізу найбільш значимими і вірогідними виявилися можливості розширення частки ринку та розширення асортименту.

Після позиціювання погроз було виявлено, що:

До критичного стану підприємство можуть привести або вихід в галузь великого числа конкурентів і перемикання споживачів на продукцію підприємств конкурентів.

До руйнування підприємства або її виходу з галузі може привести обмежувальна політика державних органів, наприклад, збільшення зборів, зростання податків, посилювання регулювання рівня цін на продукцію, примусова реалізація продукції для соціальних об'єктів за заниженими цінами. Стратегія має бути направлена на максимальне використання можливостей, що надаються, і максимально можливий захист від погроз.

Таким чином, розглянувши можливості ТОВ «Зоря Поділля», його слабкі і сильні сторони, провівши аналіз погроз, які випливають із зовнішнього середовища, можна визначити стратегію підприємства, при цьому спираючись на меті підприємства. Стратегію розглядатимемо в контексті реалізації проекту підприємства по розширенню ринку збуту у Вінницькій області.

Спочатку передбачалося, що на даному сегменті ринку конкуренція дуже висока. В результаті SWOT-аналізу з'ясувалося, що надалі конкуренція на даному сегменті ринку може посилитися, тоді має бути переглянута стратегія підприємства. Оскільки підприємство збирається збільшити обсяг виробництва і захопити весь, що залишився сегмент ринку, на якому в майбутньому передбачається конкуренція, то для неї найкращою буде комбінована стратегія, націлена на вирішення своїх конкурентних переваг і яка передбачає глибше проникнення і географічний розвиток ринку, з подальшою вертикальною інтеграцією вгору.

Це можна сформулювати таким чином:

- мінімізувати витрати і тим самим укріпити свою конкурентну позицію;
- удосконалювати реалізацію в тих районах області, в яких вже налагоджена;
- проводити активну рекламну компанію своєї продукції, потім вийти на нові ринки збуту, уклавши договори з організаціями.

Таким чином, провівши SWOT-аналіз діяльності ТОВ «Зоря Поділля», виявилися помилки в стратегії підприємства, які могли б привести до невдачі проекту. Матриця SWOT-аналізу допомогла виявити сильні і слабкі сторони підприємства, проаналізувати можливості і погрози зовнішнього середовища, і в результаті створити нову стратегію діяльності підприємства.

Слід враховувати й те, що не має універсального підходу до впровадження системи фінансового контролінгу на підприємстві. У кожного підприємства існує своя стратегія розвитку, бачення проблем управління, взаємодії з контрагентами тощо. Не рідкість, коли суто технологічні особливості,

статус підприємства на ринку визначають менталітет його організаційної структури.

Ці та інші передумови повинні враховуватись при визначенні стратегії фінансового котролінгу для кожного підприємства окремо та для групи споріднених підприємств за галузевою приналежністю.

У контексті даного дослідження необхідно відзначити, що одним із досить ефективних сучасних інструментів забезпечення високої результативності діяльності суб'єктів бізнесу є фінансовий контролінг, який дозволяє оптимізувати фінансові рішення, використовуючи при цьому різні технології. Так, фінансовий контролінг як комплекс заходів у фінансовому менеджменті підприємств охоплює блок роботи пов'язаний значним чином із контролінгом витрат, який є ключовим у системі їх управління та основним об'єктом фінансового контролінгу.

Слід зазначити, що «контролінг витрат» та «управління витратами» не є зовсім тотожними поняттями, оскільки контролінг охоплює собою ряд заходів з координації планування, розподілу, аналізу та контролю за витратами підприємства, а управління представляє собою конкретну систему заходів прямого впливу на зміну структури витрат, їх динаміки та інше. Тобто, по суті, контролінг розробляє інструментарій для управління витратами підприємства.

Застосування даних інструментів дозволяє підприємству отримати максимальну ефективність діяльності шляхом досягнення оптимального рівня витрат - основний принцип, який обумовлює важливість здійснення контролінгу на підприємстві.

Ознака оптимальності витрат - є індивідуальною характеристикою для кожного підприємства, особливо враховуючи специфіку його діяльності, адже неможливу визначити універсальні для усіх суб'єктів господарювання правила структурування витрат, виконання яких дозволило б гарантувати максимально позитивний результат різним групам економічних суб'єктів без винятку. Більше того, не видається можливим навіть розробка таких уніфікованих рекомендацій для підприємств, які функціонують у межах єдиної галузі, сегменту ринку, регіону тощо, адже система управління витратами значною мірою залежить від стратегії підприємства, яка може мати різні орієнтири: як кількісні, так і якісні.

Зокрема, досить часто у практичній діяльності підприємств реального сектору економіки оптимізація витрат ототожнюється з їх мінімізацією. Однак, слід зазначити, що мінімальна величина витрат не завжди свідчить про оптимальність вкладених ресурсів. Наприклад, як правило, підприємства прагнуть скоротити собівартість реалізованої продукції, щоб отримати додаткові конкурентні переваги та зайняти відповідний сегмент ринку, використовуючи при цьому переваги системи ціноутворення продукції окремої галузі на мінімально можливому рівні, але, разом з тим, таке управлінське рішення може мати значні негативні наслідки: джерелом скорочення собівартості продукції досить часто виступає використання дешевшої сировини, менш кваліфікованого персоналу, нехтування фізичним та моральним зносом основних засобів тощо. Це може викликати погіршення якості продукції і, як наслідок, втрати частини попиту з боку тих споживачів, які у процесі прийняття рішення про придбання

певного товару визначають більш пріоритетними його якісні характеристика, порівняно з вартістю такого товару.

Справедливо також відзначити, що концепція мінімізації собівартості є певною мірою ризиковою, оскільки в умовах невизначеності зовнішнього середовища не завжди є можливість з високим рівнем достовірності спрогнозувати коливання цін на сировину та матеріали і, як наслідок, протягом тривалого періоду гарантувати зменшення витрат на виробництво товарів, а тому можна підсумувати, що мінімізація витрат дозволяє досягти позитивного короткострокового ефекту, що не завжди є передумовою довгострокового зростання бізнесу.

Крім того, у контексті даного дослідження, варто зауважити, що підприємства реального сектору економіки у процесі своєї виробничої діяльності використовують не лише значні обсяги оборотних активів, а й також необоротні активи, при чому деякі види основних засобів (устаткування, обладнання) мають особливо значний вплив на результативність виробничого процесу. У зв'язку з цим, для підприємств досить часто критерієм оптимальності витрат є не їх скорочення, а оптимізація їх структури, що передбачає виключення неефективних витрат та збільшення ефективних, що, у свою чергу, може виступати джерелом отримання вигод в майбутньому, тобто забезпечити позитивний результат у довгостроковій перспективі.

Для визначення оптимального рівня витрат підприємств у рамках фінансового контролінгу необхідно використовувати науково-методичний підхід, який базується на використанні задачі лінійного програмування. Дана методика дозволяє за допомогою лінійних рівнянь визначити напрям і силу впливу факторних ознак на результативні й побудувати систему нерівностей, за якою буде досягатися умова оптимальності, враховуючи необхідний напрям розвитку ключового показника.

Зарубіжний досвід свідчить, що проведені у Німеччині дослідження відмінних особливостей підприємств, які успішно функціонують, від тих, які менш ефективно діють, показали, що перші відзначаються насамперед структурою координації й інтеграції функціональних сфер, оскільки вирішальною проблемою для великих підприємств є питання, як оптимально налагодити співробітництво різних структурних одиниць.

Було встановлено, що у рамках цього процесу існують три рівні завдань управління:

- загальногосподарський (визначення постановок цілей підприємства, узгоджених з вимогами навколишнього середовища);
- інтеграційний (координація планування випуску продукції, послуг з цілями генерального підрядчика);
- рівень розробки планів.

У зв'язку із зазначеним вище на великих підприємствах Німеччини створюються служби контролінгу, спеціальні робочі місця контролерів. На невеликих підприємствах (чисельністю до 100 осіб працюючих) впроваджується система контролінгу, проте спеціальної служби і посади контролера немає, а його функції виконує головний бухгалтер підприємства. Такий підхід до

вирішення проблеми найбільш прийнятний для підприємств України, оскільки він дуже ефективний і економічний. Функціонування контролінгу на підприємстві потребує перетворення, гнучкості систем планування, управління, контролю, для яких тепер у Німеччині й Україні часто характерний потужний бюрократичний механізм, ліквідувати який зсередини дасть змогу контролінг, виконуючи функцію координації в рамках управління підприємством.

На підприємствах Німеччини фахівці з контролінгу перетворилися у радників і координаторів управління підприємством з питань економіки й організації виробництва. Значення контролінгу зростає не тільки для підприємств, а й інших сфер економічної діяльності (страхування, медицина, банківська діяльність тощо). Подальший розвиток контролінгу як нової галузі економічної науки обумовлений різними причинами:

- зміною технологій, диференціації, диверсифікації, інтернаціоналізації компаній;
- збільшенням числа змінних, на основі яких приймаються рішення;
- ускладненням середовища, у якому функціонує підприємство;
- ускладненням обсягу та предметного змісту інформації, необхідної для управління;
- ускладненням комунікацій та циклу прийняття рішень, що вимагає високої компетенції кадрів у галузі організації та системотехніки.

Впровадження інструментарію фінансового контролінгу в систему управління підприємствами дасть можливість провести зміни елементів управління в процесі управління підприємством за кожним функціональним елементом управління (табл. 8).

Як свідчать дані таблиці 8, що із впровадженням системи контролінгу проходять відповідні зміни за всіма функціональними елементами управління. За функціональним елементом інформаційне забезпечення розширяться можливості отримання своєчасної, релевантної інформації з усіх сфер діяльності підприємства, збільшення якості інформаційної підтримки в прийнятті рішень:

- у прогнозуванні (плануванні) - розширення кількості та підвищення якісних параметрів факторів і прогнозних змін економічної ситуації, що враховуються в процесі прогнозування;
- в обліковій системі - побудова ефективної системи управлінського обліку та, як наслідок, виявлення негативних факторів і причин зміни економічної ситуації (забезпечує економію витрат, запобігання ймовірним збиткам, неефективному відволіканню коштів, створення резервів тощо).
- в аналізі - всебічне розкриття причин відхилень та впливу факторів на економічну ситуацію, розширення можливостей використання резервів, оцінка ступеня ризиків, аналіз майбутнього стану (забезпечує додатковий прибуток, економію витрат від усунення негативних відхилень);
- у контролі - зіставлення показників різних чинників від заданих параметрів (забезпечує скорочення витрат діяльності);
- у моніторингу - розширення можливостей відслідковування інформаційних потоків підприємства (забезпечує додатковий прибуток, економію витрат від усунення негативних відхилень);

**Табл.8. Матриця змін елементів управління за результатами впровадження системи контролінгу**

Функціональний елемент управління підприємством	Зміни в процесі управління підприємством	Результат від упровадження контролінгу
1.Інформаційне забезпечення	Розширення можливості отримання своєчасної, релевантної інформації з усіх сфер діяльності підприємства, збільшення якості інформаційної підтримки в прийнятті рішень	Єдина інформаційна система (база) підприємства та скорочення ризику помилок у процесі прийняття рішень
2.Облік	Побудова системи управлінського обліку, облік наявних факторів і причин змін економічної ситуації	Облік непродуктивних витрат, втраченої вигоди, підвищення повноти та достовірності облікової інформації
3.Планування (прогнозування)	Розширення кількості та якості факторів і прогнозних змін економічної ситуації, що використовуються в процесі планування (прогнозування)	Підвищення реальності відображення майбутнього стану економічної ситуації, зменшення відхилень від заданих параметрів, своєчасне планування джерел покриття імовірних збитків і дефіциту коштів
4.Аналіз	Всебічне розкриття причин відхилень та впливу факторів на економічну ситуацію, розширення можливостей розкриття резервів, оцінок ступеня ризиків, аналіз минулих подій і майбутнього стану	Виявлення економічних резервів у діяльності підприємства

5.Контроль та моніторинг	Розширення можливостей зіставлень фактичних показників від прогнозних (бюджетних) за різними факторами впливу та відслідковування будь- якого інформаційного потоку підприємства	Система всебічного внутрішнього контролю діяльності підприємства, виявлення прихованих ресурсів і можливостей
--------------------------	--	---

- в інтеграції - удосконалення взаємодії підрозділів (центрів відповідальності) на основі використання даних єдиного інформаційного простору підприємства (забезпечує покращення комунікації, вивільнення ресурсів);

- у координації (регулюванні) - удосконалення взаємозалежності дій та використання інструментів усередині підприємства при реалізації управлінського рішення; узгодження цілей окремих підрозділів (центрів відповідальності) підприємства;

- у консалтингу - покращення якості інформаційної допомоги в прийнятті управлінського рішення (забезпечує зменшення ймовірності негативних результатів діяльності та її збитковості);

- в інформаційній підтримці - розширення можливостей отримання своєчасної та релевантної інформації щодо всіх сфер діяльності підприємства (забезпечує підвищення ефективності управлінських рішень).

Основними способами вдосконалення системи фінансового контролінгу на підприємстві є: скорочення часу подання інформації та прийняття рішень; прозорість і достовірність даних; використання новітніх технологій; стратегічне планування; організація служби контролінгу.

Проведене дослідження свідчить що контролінг є важливим компонентом у цілісній системі управління підприємством, оскільки є його ефективним інструментом. Він є окремою системою, що з економічної точки зору розглядається як динамічний процес перетворення та трансформації наявних методів, аналізу, обліку, планування, бюджетування та контролю в єдину систему отримання, опрацювання інформації для прийняття управлінських рішень, орієнтованих на досягнення всіх завдань, що стоять перед підприємством.

З метою удосконалення механізму здійснення системи управління на підприємстві службою контролінгу необхідно створити інформаційну базу, яка дасть змогу вчасно реагувати на всі зміни і відповідно до цього приймати необхідні управлінські рішення.

Як свідчить зарубіжний досвід, запроваджений фінансовий контролінг переводить управління підприємством на якісно новий рівень, інтегруючи, координуючи і узагальнюючи діяльність різних служб і підрозділів організації, спрямовуючи її на досягнення оперативних і стратегічних цілей.

Процес формування та реалізації системи фінансового контролінгу залежить від організаційної структури, яка існує на підприємстві. При цьому

підприємства різних галузей економіки мають свої специфічні особливості побудови організаційної структури.

Координуючи, інтегруючи і спрямовуючи діяльність усієї системи управління підприємством на досягнення поставлених цілей, контролінг є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, який забезпечує ефективний зворотній зв'язок у контурах управління. Очевидно, що одним із кінцевих результатів упровадження контролінгу на підприємстві є скорочення часу реакції економічного механізму на зміни зовнішнього та внутрішнього середовища, а також зменшення управлінського ризику.

На сучасному етапі розвитку України відбувається трансформація ключових засад функціонування різних суб'єктів економічних відносин, що обумовлено активізацією глобалізаційних та інтеграційних процесів, оскільки посилення впливу означених процесів призводить до зростання рівня відкритості національних економік, а, отже, і до інтенсифікації конкуренції. Таким чином, суб'єкти господарювання мають об'єктивну необхідність проводити адаптацію їх діяльності до викликів зовнішнього та внутрішнього середовища з метою набуття додаткових конкурентних переваг. Окрім необхідності трансформації господарських систем підприємств реального сектору економіки з метою отримання лідируючих позицій на ринку, актуальність такого типу перетворень також визначається і зростанням рівня волатильності середовища функціонування суб'єктів господарювання, адже протягом останніх десятиліть суттєво збільшилися масштаб та інтенсивність кризових процесів, тобто господарська діяльність підприємницьких структур супроводжується значними ризиками, необхідність нівелювання яких також виступає передумовою зміни базових характеристик організаційного механізму ведення бізнесу.

Таким чином, можна відзначити, що специфіка сучасних умов господарювання підприємств, які охоплюють питання інтенсифікації конкурентної боротьби, підвищення рівня прибутковості, нівелювання ризиків, зумовлюють необхідність трансформації системи управління господарюючого суб'єкта, однією з найбільш важливих складових якої є система управління витратами підприємств.

На основі проведеного аналізу зарубіжного досвіду організації системи фінансового контролінгу доцільно виходити з постулатів наукових шкіл і наукових тверджень щодо її сутності та розглядати її як функціональну підсистему інформаційної підтримки системи фінансового менеджменту на підприємстві. Це забезпечує отримання позитивного синергетичного ефекту від взаємної інтегрованості систем стратегічного управління та контролінгу за рахунок комплексного поєднання їх функцій, методів та прийомів, системної узгодженості оперативних фінансово- економічних розрахунків і стратегічних рішень. Концептуальні засади організації системи фінансового контролінгу слід розглядати з позиції структурного підходу, який дозволяє: 1) відобразити специфічну його роль у системі управління підприємством шляхом поділу його функцій на загальні та спеціальні; 2) структурувати систему фінансового контролінгу на підсистеми за їх цільовим спрямуванням та функціональним призначенням - оперативно-тактичну, стратегічну та організаційно-методичну;

3) встановити відмінність у цільовій його спрямованості та обґрунтовано обирати ефективні методи та інструменти залежно від методу організації фінансів, який застосовується на підприємстві; 4) покращити інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень за рахунок встановлення взаємозв'язків між складовими системи фінансового контролінгу - об'єктами, суб'єктами (центрами відповідальності), принципами та елементами (методологічне та організаційно-технічне забезпечення, інформаційна система).

В сучасних умовах головним напрямом розвитку інструментів фінансового контролінгу слід вважати поєднання їх з методами вартісно-орієнтованого управління. При цьому вибір інструментів залежить від специфіки завдань на різних етапах технологічного циклу фінансового контролінгу підприємства, що передбачає класифікацію інструментів за сферою використання - універсальні та інструменти оперативного або стратегічного контролінгу, за можливістю комбінування - елементні та комплексні.

В збалансованій системі показників, на основі якої здійснюється управління діяльністю в системі фінансового контролінгу підприємства необхідно у якості ключового таргету використовувати рівень фінансового ризику втрати ринкової вартості підприємства. В процесі його оцінювання доцільно враховувати інтегральний вплив чинників формування ринкової вартості підприємства, ранжованих за пріоритетністю моніторингу в системі фінансового контролінгу, що досягається шляхом комплексного поєднання методів та інструментарію оперативного та стратегічного фінансового контролінгу.

Стратегію управління господарською діяльністю підприємств слід обирати на основі складу контрольованих параметрів збалансованої системи показників на підприємстві. При цьому у якості можливих альтернатив мають використовуватися такі фінансові стратегії підприємства: гнучке управління, управління в межах існуючої ресурсної бази, нормативне управління.

З метою забезпечення можливості ефективної реалізації цілей та завдань системи фінансового контролінгу необхідно удосконалювати організаційну структуру управління підприємствами за функціонально-технологічними та організаційними особливостями. Це дозволить впорядкувати організаційну підсистему системи фінансового контролінгу шляхом встановлення відповідності між видами суб'єктів та взаємозв'язків між ними.

Спроможність підприємства досягати головну мету системи фінансового контролінгу підприємства - збільшення ринкової вартості, визначається сформованістю та використанням потенціалу прибутковості підприємства. Його необхідно оцінювати на основі кількісної інтегральної оцінки рівня відповідності системи показників-факторів формування ринкової вартості підприємства середньоринковим значенням. При цьому комплекс управлінських заходів та інструментів, який рекомендується використовувати підприємству для підвищення ринкової вартості в системі фінансового контролінгу, визначається потенціалом прибутковості підприємства.

З метою забезпечення можливості ефективної реалізації цілей та завдань системи фінансового контролінгу необхідно удосконалювати організаційну



структуру управління підприємствами за функціонально-технологічними та організаційними особливостями. Це дозволить впорядкувати організаційну підсистему системи фінансового контролінгу шляхом встановлення відповідності між видами суб'єктів та взаємозв'язків між ними.

Для ефективного використання потенціалу прибутковості підприємствам слід скерувати систему фінансового контролінгу на оптимізацію витрат з урахуванням впливу обсягів та структури їх на формування ринкової вартості підприємства. У сучасних умовах, які визначають об'єктивні обмеження щодо ефективного функціонування аграрних підприємств України, свідчить про доцільність організації системи фінансового контролінгу і її інструментарію з метою вивчення і аналізу якості основних підконтрольних параметрів показників, які характеризують склад, структуру основного об'єкта контролінгу - витрат на виробництво продукції.

Проаналізувавши інструментарій, який може використовуватися в системах оперативного та стратегічного фінансового контролінгу, можна відзначити особливе місце саме специфічних методів, застосування яких спрямоване на реалізацію конкретних завдань фінансового контролінгу. Найбільш поширеними серед специфічних методів фінансового контролінгу, що використовуються на сучасному етапі розвитку економіки, є SWOT-аналіз, ABC-аналіз, стандарт-костинг, бенчмаркінг. При цьому в контексті комбінування таких елементних методів перспективним напрямом розвитку систем фінансового контролінгу в сучасних умовах та трансформації їх у базові компоненти стратегічного фінансового управління особливого значення набуває застосування концепцій та моделей вартісно-орієнтованого управління.

Отже, фінансовий контролінг - це концепція ефективного управління фінансами економічного об'єкта з метою забезпечення його сталого розвитку в постійно змінюваному внутрішньому і зовнішньому середовищах.