Електронне наукове фахове видання **"Ефективна економіка"** включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975)
www. economy.nayka.com.ua | № 4, 2021 | 29.04.2021 р.

DOI: 10.32702/2307-2105-2021.4.6

УДК 336.67 : 657.1

А. А. Роскладка,
д. е. н., професор, завідувач кафедри цифрової економіки та системного аналізу,
Київський національний торговельно-економічний університет
ORCID ID: 0000-0002-1297-377X

ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ФУНКЦІОНАЛЬНОСТІ КОНТРОЛІНГУ: ОСОБЛИВОСТІ СФЕРИ ТОРГІВЛІ

A. Roskladka
Doctor of Economic Sciences, Professor, Chief of the Department of Digital Economy and System Analysis, Kyiv National University of Trade and Economics

ACCOUNTING ASPECTS OF CONTROLLING FUNCTIONALITY: FEATURES OF TRADE SPHERE

У статті розглядається та вивчається роль облікової компоненти у забезпеченні функціональності контролінгу у сфері торгівлі. Проведено аналіз позицій провідних вчених щодо сутності контролінгу та його ролі у функціонуванні сучасного підприємства. Обґрунтована авторська позиція щодо функцій, завдань контролінгу та їх змістовного наповнення. Детерміновано сутність та вимоги до облікового забезпечення контролінгу на підприємстві. Встановлено особливості сфери торгівлі з точки зору використання контролінгу суб'єктами господарювання цієї сфери діяльності. Обґрунтовано місце обліку у забезпеченні функціональності контролінгу на торгівельних підприємствах. Розкрито передумови широкого практичного застосування контролінгу торгівельними підприємствами в Україні у сучасних умовах. Встановлено ключі переваги розвитку облікових аспектів у забезпеченні функціональності контролінгу в Україні.

In article the role of accounting component in ensuring of controlling functionality in the field of trade is considered and studied. Analysis of positions of leading scientists concerning the essence of controlling and its role in the functioning of modern enterprise is made. Emphasis is made on the reasons of scientific discussion concerning controlling functions. The role of controlling in the modern concept of enterprise management, in particular, in strategic corporate management is disclosed. The author's position concerning controlling functions, tasks and their content is justified. Comparative analysis of scientific positions concerning accounting functions and controlling functions is made.
Essence and requirements to accounting support of controlling at the enterprise are determined. Essential connection between the concepts "controlling" and "management accounting" is disclosed. Functioning of management system is impossible without reliable, operational and relevant information. System of accounting support of corporate management plays relevant role in enterprise management system functioning, ensuring the interaction of different units of business entity and responding to changes in internal and external environment. It is argued that controlling service is a link that coordinates all processes within a single entity. Accordingly, there are new strategic opportunities for company and increasing of its competitiveness.

Features of trade sphere in terms of controlling use by economic entities in this sphere of activity are established. Assessment of place and role of trade in the modern economy of Ukraine is made. Influence of trade on the formation of macroeconomic trends in Ukraine is determined. Place of accounting in ensuring the functionality of controlling at commercial enterprises is justified. It is determined that sectoral features of trade stipulate their consideration in accounting management system construction and, accordingly, controlling. Preconditions of wide practical application of controlling by trade enterprises in Ukraine in modern conditions are disclosed. The key advantages of development of accounting aspects in ensuring controlling functionality in Ukraine are established.

Ключові слова: *стратегічне управління; корпоративний менеджмент; контролінг; облік; управлінський облік; інформація; облікове забезпечення контролінгу; торгівля.*

Keywords: *strategic management; corporate management; controlling; accounting; managerial accounting; information; accounting support of controlling; trade.*

Постановка проблеми. Сучасне конкурентне бізнес-середовище характеризується кількома визначальними тенденціями. Насамперед, мова йде високу мобільність економічних ресурсів, їх трансформацію (зокрема, через активне «включення» в економічні відносини інформації та знань), віртуалізацію, мережевизацію, технологізацію. Все зазначене суттєво ускладнює обґрунтування та реалізацію управлінських рішень в існуючому надзвичайно волатильному зовнішньому середовищі. Якщо в країнах з розвиненими економіками існують численні та часто ефективні «інституційні запобіжники», які частково нівелюють деструктивний вплив дестабілізуючих зовнішніх факторів на бізнес, то в Україні суб'єкти господарювання мають покладатися насамперед на управлінський хист менеджерів, використання сучасних технологій менеджменту. На третьому десятилітті економічних реформ можна цілком впевнено сказати, що вітчизняні економічні реалії не залишають місця для простої апроксимації навіть найбільш вдалого зарубіжного досвіду у стратегічному управлінні підприємствами, адже, насамперед, мають бути враховані умови, в яких функціонує вітчизняний бізнес. Повною мірою це стосується і контролінгу та його облікового забезпечення. Українська наука має запропонувати теоретичні, методичні та практичні засади у цій царині, які б зважали на особливості та динаміку внутрішнього та зовнішнього середовища вітчизняних підприємств, їх ключові характеристики. Все зазначене формує передумови для подальших наукових пошуків у сфері облікового забезпечення контролінгу на підприємствах різних галузей української економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зважаючи на свою очевидну актуальність, проблематика контролінгу та його облікового забезпечення розглядалася вітчизняними вченими – Н. Бабяк, І. Брітченком, Н. Буреніною, І. Давидович, О. Деменіною, О. Зоріною, І. Литвиновою, Л. Лігоненко, І. Маркіною, М. Тарасюк, О. Терещенком та багатьма іншими.

В свою чергу, питання управлінського обліку, інформаційно-аналітичного забезпечення стратегічного корпоративного менеджменту знаходиться в центрі досліджень П. Атамас, І. Белової, Ф. Бутинця, Ю. Валуєва, С. Голова, Г. Кірейцева, Л. Нападовської, І. Садовської, О. Фоміної.

Визнаючи теоретичну та практичну значимість здобутків зазначених авторів, підкреслимо необхідність актуалізації існуючих наукових положень щодо облікових аспектів функціональності контролінгу у сфері торгівлі, з врахуванням особливостей, що притаманні цьому видові економічної діяльності.

Мета статті – доповнити існуючі теоретичні положення щодо сутності та ролі облікового забезпечення у функціональності контролінгу на підприємствах торгівельної сфери.

Виклад основного матеріалу дослідження. Підвищення уваги до теоретичних та прагматичних проблем функціонування та управління підприємствами торгівлі визначене нарощуванням ролі цього виду економічної діяльності в Україні та загалом на глобальному рівні. Фактично на сьогодні ми є свідками формування колосальної за масштабами мережі торгівлі різноманітними товарами та послугами, яка функціонує на основі визначених принципів.

Так, навіть в умовах глобальних обмежень, пов'язаних з пандемією COVID-19, які викликали суттєве зниження міжнародного руху товарів та послуг, у 2019 році світова торгівля товарами склала близько 19 трлн. дол. США, аналогічний показник для міжнародної торгівлі послугами – 6 трлн. дол. США [1]. Відповідно, падіння за результатами 2020 року в секторі торгівлі товарами склало 6,2 %, в секторі торгівлі послугами – 16,5 % [1].

Фактично ми маємо справу з суттєвою інтенсифікацією торгівельних зв'язків, їх ускладненням, що має відповідним чином відобразитися і на управлінні торгівельними підприємствами. Такий висновок підтверджується і поступовим нарощуванням ролі торгівлі у формуванні макроекономічної динаміки в Україні. Зокрема, за даними Держслужби статистики України у 2019 році питома вага сектору «Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів та мотоциклів» у виробництві ВВП склала 13,2 % з явною тенденцією до зростання [2].

Загальновідомою є і висока залежність української економіки від зовнішньої торгівлі, особливо в частині «критичного імпорту». Зрозуміло, що зазначені дані можна оцінювати по-різному, але в будь-якому випадку вони

свідчать про зростання обсягів торгівлі у національній економіці України та ролі торгівельної сфери в економічному житті нашої держави. Окрім того, треба зважати на надзвичайно високий рівень конкуренції у торгівельній сфері. Так, станом на початок 2020 року цим видом економічної діяльності займалося 834,8 тис. бізнес-одиниць, а у 2010 році аналогічний показник становив 1,2 млн. од. [2].

Таким чином, інтенсифікація руху товарів та послуг на національному та глобальному рівнях у поєднанні зі зміною конкурентного ландшафту визначають необхідність використання вітчизняними торгівельними підприємствами нових управлінських підходів, серед яких на особливу увагу заслуговує контролінг. Досліджуючи концептуальні підходи до використання інструментарію контролінгу, а також його облікові аспекти, варто зважати і на особливості торгівельної діяльності та торгівельних підприємств.

Зауважимо, що на таких особливих характеристиках акцентують відомі вітчизняні вчені, і їх позиція є достатньо аргументованою. Так, в роботі вітчизняних авторів торгівельне підприємство розглядається «…як самостійний суб'єкт господарювання, загальними ознаками якого є закупівля, реалізація товарів та надання послуг населенню з метою задоволення його потреб і на цій основі отримання прибутку» [3].

Як бачимо, автори артикулюють ключову характеристику торгівельних підприємств (закупівля та реалізація товарів, надання послуг), а також наділяють їх загальними рисами будь-якого суб'єкта господарювання – самостійність, отримання прибутку. У зв'язку з зазначеним виникає об'єктивне питання – чи є зазначений перелік ознак торгівельного підприємства вичерпним?

Для відповіді на це питання врахуємо, що у відповідності з Господарським кодексом України виділяється поняття «господарсько-торгівельна діяльність», яка розглядається як «…діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання у сфері товарного обігу, спрямована на реалізацію продукції виробничо-технічного призначення і виробів народного споживання, а також допоміжна діяльність, яка забезпечує їх реалізацію шляхом надання відповідних послуг» [4].

На наш погляд, сутність торгівельного підприємства з позиції облікових аспектів контролінгу варто аналізувати з орієнтацією на значно ширший перелік специфічних рис цієї діяльності. Компаративний аналіз позицій провідних вчених [5-7] з цього питання дає можливість детермінувати їх наступним чином:

- формування об'єкту торгівлі (товарів/послуг) з врахуванням специфіки цільової аудиторії споживачів;
- максимальне наближення до споживачів товарів/послуг, використання новітніх мережевих технологій продажу;
- суттєва залежність масштабів господарської діяльності від попиту на ті чи інші товари та послуги;
- можливість надання широкого спектру додаткових послуг при продажеві базових товарів і/або послуг.

З метою подальшого аналізу особливостей використання контролінгу торгівельними підприємствами та його облікового забезпечення розглянемо наукові позиції щодо функцій контролінгу. Так, в роботі О. Шатохіна та Є. Зданевич аргументується думка про наявність у контролінгу трьох функцій: 1) сервісної (забезпечення необхідною для управління інформацією); 2) функції прийняття рішень (функція управління); 3) внутрішнього контролю на підприємстві [8].

Зазначимо, що інші науковці значно ширше розглядають функції контролінгу на підприємстві, порівняно з наведеним вище підходом. Зокрема, про існування чотирьох функцій контролінгу говорить С. Колесников, який відносить до них планування, інформаційне забезпечення, контроль, насамкінець, управління [9].

В роботі відомого вітчизняного науковця І. Брітченка зазначається: «Функціями контролінгу є функція обліку, планування, функція контролю і регулювання, функція інформаційно-аналітичного забезпечення та спеціальні функції» [10].

Іншу позицію з цього питання займає Р. Бруханський, який спочатку виділяє такі функції контролінгу як інформаційна, обліково-контрольна, аналітична та функція планування [11, С. 17]. Розвиваючи свою думку, цей вітчизняний науковець виділяє і наявність у контролінгу специфічної (коментуючої) функції. На його думку, вона полягає у формуванні альтернативних варіантів прийняття управлінських рішень, а контролінг при цьому формує широкий спектр можливих шляхів реалізації намічених цілей з обґрунтуванням і коментарем для кожного.

Навіть аналізуючи наведені позиції вітчизняних та зарубіжних науковців, можна зробити висновок про неоднозначність теоретичних положень щодо функцій контролінгу. Зазначимо, що означений перелік функцій контролінгу не є вичерпним. Фахівці, обґрунтовуючи свою позицію з цього питання, виділяють в тих чи інших варіаціях ще цілий ряд функцій – акумулювальну, методологічну, моніторингову, інноваційну, консалтингову, регулювальну тощо.

З нашої точки зору, розбіжності у трактуванні функцій контролінгу можна пояснити не тільки наявністю значної кількості фахової літератури з цього питання за кордоном та, відповідно, її перекладом. Насамперед, тут треба звернути увагу на дискусійний характер питання щодо дефініювання поняття «контролінг». Очевидно, що наявність великої кількості наукових підходів до сутності контролінгу обумовлює і наукову дискусію щодо його основних функцій.

Окрім того, розбіжності в трактуванні сутності контролінгу та його функцій призводять до існування численних прагматичних пропозицій щодо місця служби контролінгу в організаційній структурі сучасного підприємства. В цьому питанні існує досить широкий спектр думок – служба контролінгу має бути підпорядкована бухгалтерським або фінансовим підрозділам, має обслуговувати виключно вище керівництво підприємства, насамкінець, має бути повністю незалежною.

В той же час, компаративний аналіз підходів робіт провідних вчених щодо функціональності контролінгу дає можливість зробити висновок щодо існування в абсолютній більшості з них акцентів на інформаційний та облікові складники. Більше того, досить часто у фаховій літературі аналізуються спільні та відмінні характеристики понять «контролінг» та «управлінський облік», а у визначеннях контролінгу провідних вчених артикулюється думка про контролінг як певну інформаційну систему, що створена на підприємстві.

Наведемо таку позицію: «…термін «управлінський облік» підходить до європейського терміну «контролінг» та до англійського аналогу. Ці два терміни не є повністю еквівалентними та відображають два підходи у розумінні терміну «управлінський облік» [12]. Аналізуючи зазначену позицію, можна навести як її переваги, так і наявність певних дискусійних положень. Зокрема, на наш погляд, можна погодитися з тим, що говорити про повну тотожність контролінгу та управлінського обліку не варто. Проте, не можна пояснити різницю між цими поняттями відмінностями перекладу чи розуміння їх сутності в різних країнах.

Орієнтуючись на найбільш поширені на сьогодні наукові позиції щодо сутності контролінгу та управлінського обліку, можна зробити висновок про їх певну близькість, проте, не тотожність.

Так, в роботі вітчизняних вчених зазначається, що контролінг представляє собою аналітичну, координаційно-консультаційну систему ефективного управління підприємством з метою успішного функціонування в довгостроковому періоду для досягнення стратегічних цілей [13].

В свою чергу, К. Друрі зазначає, що управлінський облік – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та подання фінансової інформації, котра використовується менеджментом в плануванні, в оцінці та управлінні підприємством для забезпечення оптимального використання його ресурсів і повноти їх обліку [14]. В загальному, є усі підстави для висновку, що за своїм сутнісним змістом поняття «контролінг» є значно ширшим у порівнянні з поняттям «управлінський облік». Об'єктивно, управлінський облік формує інформаційний базис для контролінгу, але не підмінює його, тим більше функціонально.

Як і у випадку з дослідженням контролінгу, варто відзначити розбіжності в наукових позиціях щодо сутності, характеристик та місця управлінського обліку в системі менеджменту бізнес-одиниці. Так, у спеціалізованій літературі на сьогодні представлені кілька основних підходів до управлінського обліку: бухгалтерський; інформаційний; процесний; системний. Для кожного із них характерне власне тлумачення управлінського обліку та його функціонального призначення для сучасного корпоративного менеджменту. Проте в будь-якому підході можна виділити спільні та відмінні риси між контролінгом та управлінським обліком.

Наведені вище положення сучасної теорії контролінгу на підприємстві визначають і необхідність аналізу питання про його облікове забезпечення. Обумовлена необхідність такого аналізу і авторською позицією щодо відмінностей між контролінгом та управлінським обліком. Можна цілковито погодитися з позицією вітчизняного науковця А. Купрієнка, який зазначає: «Основним завданням облікового забезпечення контролінгу є покращення управлінської діяльності. Центральним елементом облікового забезпечення контролінгу є бухгалтерський облік, який виступає одним з основних джерел економічної інформації, що характеризує фактичний стан справ на підприємстві» [14]. Таким чином, виникає своєрідний логічний ланцюг, який можна описати наступним чином «управлінський облік – облікове забезпечення — контролінг». Така, послідовність пояснюється тим, що управлінський облік є лише однією із частин облікового забезпечення функціональності контролінгу на підприємствах.

Висновки та перспективи подальших розвідок. Проведений аналіз дає можливість зробити наступні висновки:

1. Динамічність сучасної економіки, нарощування масштабів міжнародного руху товарів та послуг визначають як зростання ролі сфери торгівлі в економічному житті, так і ускладнення в реалізації конкурентних стратегій для торгівельних підприємств. Виникає об'єктивна потреба у пошуку новітніх управлінських підходів для забезпечення ефективності та результативності їх корпоративних стратегій.

2. Ускладнення конкурентного середовища торгівельних підприємств, зміна принципів взаємодії з покупцями товарів та споживачами послуг (зокрема, віртуалізація каналів продажу) формують потребу у застосуванні інструментарію контролінгу такими суб'єктами господарювання.

3. Функціональність системи контролінгу на торгівельних підприємствах має забезпечуватися серед іншого на тріаді «управлінський облік – облікове забезпечення – контролінг», в якій безпосередньо управлінський облік разом з іншими елементами облікового забезпечення підприємства торгівлі є базисом для реалізації основних функцій контролінгу, насамперед, в частині забезпечення необхідною інформацією.

Список літератури.

1. Key statistics and trends under the COVID-19 pandemic. UNCTAD. URL.: https://unctad.org/system/files/official-document/ditctab2020d4_en.pdf(дата звернення: 10.04.2021).

2. Статистична інформація. Державна служба статистики України. Офіційний веб-сайт. URL: http://www.ukrstat.gov.ua (дата звернення: 10.04.2021).

3. Мошек Г., Ціпуринда В. Структуризація комерційної діяльності торговельного підприємства. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 5. С. 5-13.

4. Господарський кодекс України №436-IV від 16 січня 2003 р.

5. Иванов Г. Экономика и организация деятельности торгового предприятия. Москва: ИНФРА-М, 2000. 295 с.

6. Бозуленко Ю. Дефініція поняття «торговельне підприємство» *Економічний аналіз.* 2015. Т. 19, № 2. С. 20-25.

7. Громова Т. Торговельні підприємства і їх роль у створенні конкурентного середовища. *Інтелект XXI.* 2018. №4. С. 50-53.

8. Шатохін О., Зданевич Є. Контролінг та його функції в системі управління конкурентоспроможністю підприємства. *Ефективна економіка.* 2014. № 5. URL.: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2014_5_9 (дата звернення: 10.04.2021).

9. Колесников С. «Экономический учет», или что такое «управленческий учет» в современном понимании. *Управление компанией*. 2002. № 8. С. 40-43.

10. Брітченко І., Князевич А. Контролінг. Рівне: Волинські обереги, 2015. 280 с.

11. Бруханський Р. Ф. Контролінг. Тернопіль: ТНЕУ, 2010. 114 с.

12. Манцуров І. Г. Статистика ринків. К.: КНЕУ, 2009. 544 с.

13. Турило А., Святненко С. Контролінг – система забезпечення ефективного управління підприємством. Економічний вісник Національного гірничого університету. 2007. № 3. С. 73-80.

14. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2017, 655 с.

15. Kupriienko A. V. Controlling Concept Development in the Context of Formation of Accounting Provision, *Modern Economics*, 2018, vol. 12, pp. 126-132.

References.

1. The official site of UNCTAD (2021), “Key statistics and trends under the COVID-19 pandemic”, available at: https://unctad.org/system/files/official-document/ditctab2020d4_en.pdf (Accessed 10 April 2021).

2. The official site of State Statistics Service of Ukraine (2021), “Statistical Information”, available at: http://www.world-exchanges.org (Accessed 10 April 2021).

3. Moshek, G. and Tsipurinda, V. (2011), “Structuring the commercial activity of a commercial enterprise”, *Vistnyk KNTEU,* vol. 5, pp. 5-13.

4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2012), “Economic Code of Ukraine”, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text (Accessed 10 April 2021).

5. Ivanov, G. (2000), *Ekonomika i organizaciya deyatel'nosti torgovogo predpriyatiya* [Economics and organization of the trading enterprise], Infra-M, Moscow, Russian.

6. Bozulenko, Yu. (2015), “Definition of trading company”, *Ekonomichniy analiz,* vol. 19/2, pp. 20-25.

7. Gromova, T. (2018), “Trade enterprises and their role in creating a competitive environment”, *Intelect* XXI, vol. 4, pp. 50-53.

8. Shatohin, O. and Zdanevich, Ye. (2014), “Controlling and its functions in the enterprise competitiveness management system”, *Efektivna ekonomika,* vol. 5, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2014_5_9 (Accessed 10 April 2021).

9. Kolesnikov, S. (2002), “Economic accounting, or what is “management accounting” in the modern sense”, *Upravlenie kompanijej,* vol. 8, pp. 40-43.

10. Britchenko, I. and Kniazevich, A. (2015), *Kontroling* [Kontrolling], Volynski oberegi, Rivne, Ukrainian.

11. Bruhanskiy, R. (2010), *Kontroling* [Kontrolling], TNEU, Ternopil’, Ukraine.

12. Mantsurov, I. (2009), *Statistika Rinkiv* [Market Statistics], Kyiv, KNEU, Ukraine.

13. Turylo, A. and Sviatnenko, S. (2007) “Controlling - a system of effective management of the enterprise”, Ekonomichnyi *visnyk Natsionalnoho hirnychoho universytetu*, vol 3. pp. 73-80.

14. Druri, K. (2017), Upravlencheskiy uchet dlia biznes-resheniy [Management accounting for business solutions], YuNITI-DANA, Moscow, Russia.

15. Kupriienko, A. (2018), “Controlling Concept Development in the Context of Formation of Accounting Provision”, *Modern Economics*, vol. 12, pp. 126-132.

Стаття надійшла до редакції 20.04.2021 р.