

ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ВИДІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ ТА ЇХ ВПЛИВУ НА ПОБУДОВУ ЕФЕКТИВНОЇ КОНТРОЛІНГОВОЇ СИСТЕМИ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

© 2016 КЛОКАР О. О.

УДК 336.008.6

Клокар О. О. Характеристика основных видов финансового контроллинга и их влияния на построение эффективной контроллинговой системы субъекта хозяйствования

Мета статті полягає в характеристиці основних видів фінансового контролінгу та їх впливу на побудову ефективної контролінгової системи суб'єкта господарювання. Розглянуто еволюцію концепцій фінансового контролінгу, систематизовано погляди дослідників на визначення його основних складових. Сформовано єдиний підхід до трактування фінансового контролінгу. Визначено два основні види фінансового контролінгу: стратегічний та оперативний (тактичний). Обґрунтовано, що ефективність реалізації контролінгової системи залежить від її систематичного кількісного та якісного виміру за загальноекономічними та експертними показниками. Перспективою подальших досліджень у даному напрямі є визначення заходів щодо поліпшення оцінки та прогнозування ефективної діяльності суб'єктів господарювання на макро- та мікрорівнях.

Ключові слова: фінансовий контролінг, стратегічний контролінг, оперативний (тактичний) контролінг, внутрішній консалтинг, контролінгова система.

Рис.: 1. **Табл.:** 1. **Бібл.:** 14.

Клокар Олег Олександрович – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри фінансів і кредиту, Білоцерківський інститут економіки та управління Відкритого міжнародного Університету розвитку людини «Україна» (пров. 2-й Комсомольський, 42, Біла Церква, 09100, Україна)

E-mail: klokar@rambler.ru

УДК 336.008.6

UDC 336.008.6

Клокар О. А. Характеристика основных видов финансового контроллинга и их влияния на построение эффективной контроллинговой системы субъекта хозяйствования

Цель статьи заключается в характеристике основных видов финансового контроллинга и их влияния на построение эффективной контроллинговой системы субъекта ведения хозяйства. Рассмотрена эволюция концепций финансового контроллинга, систематизированы взгляды исследователей на определение его основных составляющих. Сформирован единый подход к трактовке финансового контроллинга. Определены два основных вида финансового контроллинга: стратегический и оперативный (тактический). Обосновано, что эффективность реализации контроллинговой системы зависит от ее систематического количественного и качественно измерения по общеэкономическим и экспертным показателям. Перспективой дальнейших исследований в данном направлении является определение мероприятий по улучшению оценки и прогнозированию эффективной деятельности субъектов ведения хозяйства на макро- и микроуровнях.

Ключевые слова: финансовый контроллинг, стратегический контроллинг, оперативный (тактический) контроллинг, внутренний консалтинг, контроллинговая система.

Рис.: 1. **Табл.:** 1. **Библ.:** 14.

Клокар Олег Александрович – доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры финансов и кредита, Белоцерковский институт экономики и управления Открытого международного университета развития человека «Украина» (пер. 2-й Комсомольский, 42, Белая Церковь, 09100, Украина)

E-mail: klokar@rambler.ru

Klokar O. O. Characterization of the Main Types of Financial Controlling and their Impact on Constructing Efficient Controlling System for an Economic Entity

The article is aimed at characterization of the main types of financial controlling and their impact on constructing efficient controlling system for an economic entity. Evolution of the concepts of financial controlling has been considered, views of researchers on the definition of its basic components have been systematized. A unified approach to the interpretation of financial controlling has been developed. Two main types of financial controlling: strategic and operational (tactical) have been defined. It is substantiated that efficiency of implementation of a controlling system depends on systematic quantitative and qualitative measuring of its general economic and expert indicators. Prospect for further research in this area is to identify measures to improve assessing and forecasting an efficient activity of economic entities at the macro and micro levels.

Keywords: financial controlling, strategic controlling, operational (tactical) controlling, internal consulting, controlling system.

Fig.: 1. **Tabl.:** 1. **Bibl.:** 14.

Klokar Oleg O. – D. Sc. (Economics), Associate Professor, Professor of the Department of Finance and Credit, Bilotserkiivskiy Institute of Economics and Management of Open International University of Human Development «Ukraine» (42 2-ya Komsomolskiy Lane, Bila Tserkva, 09100, Ukraine)

E-mail: klokar@rambler.ru

Розвиток соціально орієнтованої ринкової економіки України, ефективна реалізація соціально-економічних реформ у даному напрямі та підвищення добробуту громадян неможливо без впровадження дієвої системи фінансового контролінгу в суб'єктах господарювання всіх сфер суспільної діяльності. Проте відсутність дієвих важелів впливу державних і приватних інститутів на реалізацію вищевказаних реформ, погіршення конкурентоспроможності вітчизняних товарів і послуг на світових ринках, неефективний фаховий менеджмент у всіх сферах суспільної діяльності негативно вплинули на соціально-економічний розвиток держави в цілому. Так, обсяг експорту товарів і послуг у зарубіжні

країни за 2008–2014 рр. в Україні зменшився майже на 15 млрд дол. США.

Крім цього, за вказаний період фінансовий результат суб'єктів господарювання до оподаткування зменшився більше, ніж у 57 разів і становив 517,4 млрд грн. Як наслідок, зайнятість населення в Україні за 2008–2014 рр. зменшилася на 860 тис. осіб [7, с. 21–22]. Ця ситуація негативно позначилася на ефективності соціально-економічної розбудови держави в цілому. Тому актуальним питанням на сучасному етапі розвитку України є визначення базових умов формування фінансового контролінгу.

Дослідженням вищевказаної проблеми займалися такі вчені: Є. Ананькіна, Н. Бабяк, І. Бланк, Д. Білик,

Ш. Ванг, Й. Вебер, І. Давидович, С. Данилочкин, Н. Данилочкина, Д. Ковалев, К. Серфінг, О. Терещенко, Т. Райхманн, С. Фалько, Р. Хілтон, П. Хорват тощо [1–6; 8–14]. Науковці визначили основні умови формування фінансового контролінгу в ринковій економіці. Проте аналіз провідних підходів до вивчення фінансового контролінгу в процесі трансформації соціально-економічних відносин в Україні відображений ними недостатньо.

Враховуючи актуальність вищенаведеної проблеми, головною метою даної статті є характеристика основних видів фінансового контролінгу та їх впливу на побудову ефективної контролінгової системи суб'єкта господарювання. Для реалізації даної мети нами сформувані такі основні завдання:

- ✦ визначити категоріальний апарат щодо трактування соціально-економічної сутності фінансового контролінгу;
- ✦ охарактеризувати основні види фінансового контролінгу та сформувати їх сутність;
- ✦ проаналізувати вплив основних видів фінансового контролінгу на побудову ефективної контролінгової системи суб'єкта господарювання та визначити заходи щодо її поліпшення.

У результаті аналізу нами встановлено, що існують різні підходи до трактування сутності фінансового контролінгу як суспільної категорії. Вони подібні між собою та відрізняються лише окремими складовими. Так, більшість науковців *під даною категорією розуміють* систему фінансового управління розвитком суб'єктів підприємницької діяльності в напрямку прогнозування й планування механізмів та інструментів досягнення стійкого фінансового стану [3, с. 10; 6, с. 10].

Крім цього, враховуючи вищевказане трактування фінансового контролінгу, нами встановлено, що залежно від цілей, виконуваних функцій та інструментарію фінансовий контролінг поділяють на *стратегічний* та *оперативний (тактичний)*. Так, *перший* передбачає комплекс функціональних завдань, інструментів і методів довгострокового (три і більше років) управління фінансами, вартістю та ризиками. Разом з тим *другий* є комплексом функціональних завдань, інструментів і методів короткострокового (до трьох років) управління фінансами, вартістю та ризиками [3, с. 41; 6, с. 31].

На думку О. Терещенка, принципова відмінність між цими напрямками контролінгу полягає в характері об'єктів стратегічного та оперативного планування і, відповідно, контролю. Фінансові проблеми, які виникають у суб'єктів господарювання, досить часто зумовлені відсутністю в керівництва чітких стратегічних цілей розвитку, довгострокових фінансових планів і нерозумінням місії суб'єкта господарювання. Як наслідок, у підприємства виникають труднощі з визначенням потреби в капіталі та інших видів ресурсів, потужності незавантажені, кошти заморожуються в неліквідних запасах, дебіторській заборгованості, окремі сектори діяльності є збитковими тощо [6, с. 31].

На нашу думку, з метою запобігання та уникнення проблем стратегічного характеру на підприємстві слід запровадити систему *стратегічного контролінгу*. Так,

оскільки термін застосування стратегічного контролінгу є необмеженим, то його головною метою є забезпечення стабільної, довготривалої та ефективної фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання завдяки оптимізації його існуючого ресурсного потенціалу й використанню власних додаткових резервів.

Подібне припущення зробив й О. Терещенко. Так, на думку вченого, у рамках стратегічного фінансового контролінгу зусилля фінансових служб підприємств мають концентруватися на виконанні таких основних завдань:

- ✦ обґрунтування стратегічних напрямів діяльності підприємства та виявлення стратегічних факторів успіху;
- ✦ визначення стратегічних цілей та розробка фінансової стратегії підприємства;
- ✦ постановка та підтримка на належному рівні системи ризик-менеджменту;
- ✦ довгострокове фінансове планування;
- ✦ довгострокове управління вартістю підприємства;
- ✦ стратегічне управління витратами;
- ✦ забезпечення інтеграції довгострокових стратегічних цілей та оперативних завдань, які постають перед окремими працівниками й структурними підрозділами [6, с. 31].

Проте не менш важливим є оперативний (тактичний) фінансовий контролінг, метою якого є підтримка оперативної прибутковості та ліквідності будь-якого суб'єкта господарювання. Аналогічної думки щодо мети тактичного контролінгу дотримувався й І. Давидович. Також вчений визначив основні завдання даного виду контролінгу. До них належать:

- ✦ контроль усіх тактичних показників відповідно до встановленої мети;
- ✦ контроль поточного та оперативного планування;
- ✦ порівняння планових і фактичних показників оперативного управління;
- ✦ контроль виконання поточних планів;
- ✦ визначення «вузьких місць» оперативного управління;
- ✦ створення та розвиток системи інформаційного забезпечення оперативного управління [3, с. 43].

Цілоком підтримуючи вищевказаний підхід, на наш погляд, не менш важливою складовою оперативного фінансового контролінгу є *внутрішній консалтинг*. Так, І. Давидович трактує його як діяльність власних фахівців суб'єкта господарювання з консультування своїх керівників, управлінців з широкого кола питань у сфері фінансової, комерційної, юридичної, технологічної, технічної, експертної діяльності. Його метою є допомога системі управління (менеджменту) в досягненні заявлених цілей. Разом з тим, на думку вченого, основне завдання консалтингу полягає в аналізі, обґрунтуванні перспектив розвитку та використання науково-технічних й організаційно-економічних рішень з урахуванням предметної області та проблем клієнта [3, с. 43].

Вважаємо, що всі вищенаведені позитивні аспекти щодо формування та використання стратегічного й тактичного фінансового контролінгу свідчать про їх

взаємозв'язок, а також можливість і необхідність спільного використання в процесі формування ефективної контролінгової системи будь-якого суб'єкта господарювання. Проте доцільно також визначити основні відмінності між стратегічним та оперативним контролінгом (табл. 1).

З табл. 1 видно, що важелі стратегічного контролінгу застосовуються виключно на етапі реалізації стратегії суб'єкта господарювання. До цих важелів належать: оцінка сильних і слабких сторін, інструменти стратегічного управління витратами (таргет-костинг, портфельний аналіз, ABC-аналіз), система раннього попередження та реагування, збалансована система показників (Balanced-Scorecard), бенчмаркінг, управління вартістю на базі EVA, DCF і CVA.

Крім цього, О. Терещенко стверджував, що ефективність стратегії оцінюється за величиною розриву між стратегічними цілями та реальними можливостями підприємства. Формою прояву стратегічного фінансового контролінгу є система стратегічного планування. Стратегічний план має враховувати результати аналізу сильних і слабких сторін підприємства, вимоги партнерів по ринку та інтереси власників. Для розроблення стратегічного плану використовуються експертні методи вирішення фінансово-економічних проблем, зокрема метод Делфі. Мова йде про методику організації групових дискусій між провідними фахівцями та менеджерами підприємства щодо вироблення та узгодження стратегічних фінансових показників. Фінансовий контролер при цьому відіграє роль активатора, є «модератором та синтезатором процесу». У стратегічному плані фіксуються цілі (трансформовані у відповідні показники), які підприємство прагне досягти в довгостроковому періоді. Указані цілі можуть бути немонетарними (якісні цілі), або монетарними (кількісні цілі) [6, с. 32–33].

Основні засади розвитку підприємства, що визначені в межах стратегічного контролінгу (стратегія фінансової діяльності, орієнтація цілей, концепція формування та відтворення ресурсного потенціалу), є основою для впровадження та реалізації оперативного (тактичного) фінансового контролінгу.

Подібне припущення зробив П. Хорват. Так, на його переконання, класичний контролінг орієнтований саме на вирішення оперативних завдань. Він сконцентрований на одно- та багаторічному бюджетуванні. Причому основні акценти його діяльності перебувають у площині розрахунку доходів і витрат як інформаційного джерела для прийняття управлінських рішень. На відміну від стратегічного контролінгу, який зорієнтований на аналіз шансів і ризиків, сильних і слабких сторін, оперативний фінансовий контролінг має спиратися на дослідження таких співвідношень, як «доходи – витрати» та «грошові надходження – грошові видатки» [11, с. 35].

Не заперечуючи описаний вище підхід, на наш погляд, слід проаналізувати вплив основних видів фінансового контролінгу на побудову ефективної контролінгової системи суб'єкта господарювання та визначити заходи щодо її поліпшення. Для здійснення відповідного аналізу нами був адаптований підхід І. Давидовича щодо аналітично-функціональної декомпозиції суб'єкта господарювання при оцінці системи контролінгу (рис. 1).

З метою оцінки ефективності впровадження системи контролінгу необхідною умовою є логічне об'єднання всіх оцінок. Тобто функціональних змін таких оцінок унаслідок впровадження системи контролінгу. Це передбачає використання запропонованих вищенаведеним автором методів: динамічного та просторового порівняння, угруповань, рейтингової оцінки, математичної статистики, матричного, рангової оцінки, нейромережевого, експертних оцінок тощо.

Крім цього, доцільно було б оцінювати ефективність реалізації системи фінансового контролінгу завдяки кількісному та якісному вимірам. Так, до першого належать загальноекономічні показники діяльності підприємства (рентабельність, прибуток, собівартість, продуктивність праці, конкурентоспроможність продукції, обсяг основних і оборотних засобів тощо), тим часом як до другого – показники, визначені завдяки оцінкам експертів (цілеспрямованість, альтернативність вибору, факторний вплив, адаптивність та ін.)

Таблиця 1

Розмежування стратегічного та оперативного контролінгу [6, с. 32]

№ з/п	Ознака	Стратегічний контролінг	Оперативний контролінг
1	Об'єкт	Вартість підприємства	Доходи, витрати, прибуток підприємства
2	Орієнтація	Адаптація підприємства до факторів зовнішнього середовища	Забезпечення економічності бізнес-процесів на підприємстві
3	Рівень планування	Стратегічне планування	Тактичне та оперативне планування, бюджетування
4	Акценти	Шанси / ризики. Сильні / слабкі сторони	Доходи / витрати. Грошові надходження / видатки
5	Цільові величини	Забезпечення життєздатності, конкурентоспроможності потенціалу розвитку, вартість підприємства	Кількісні показники прибутку, Cash flow, ліквідності
6	Інструменти	Система збалансованих показників (BSC), VBM, таргет-костинг, метод ABC, трансфертні ціни, бенчмаркінг, SWOT-аналіз, таргет-костинг, аналіз життєвого циклу продукту, побудова дерева цілей, GAP-аналіз, PIMS-аналіз	Бюджетування, бюджетний контроль, фінансовий аналіз, репортинг, CVP-аналіз, директ-костинг

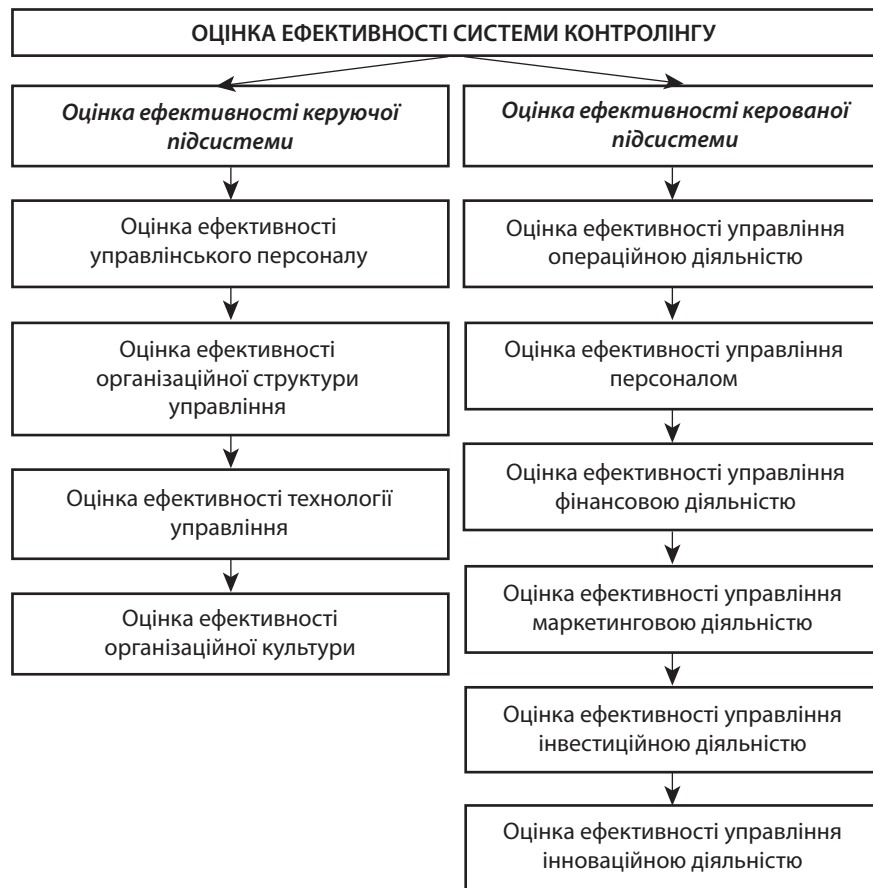


Рис. 1. Аналітично-функціональна декомпозиція суб'єкта господарювання при оцінці ефективності системи контролінгу

Джерело: автором адаптовано підхід І. Давидовича щодо оцінки ефективності системи фінансового контролінгу будь-якого суб'єкта господарювання [3, с. 44].

Проте для своєчасної й комплексної оцінки ефективності функціонування системи фінансового контролінгу окремого використання вищенаведених показників інколи недостатньо. Тому для оптимального підходу доцільно використовувати як кількісний, так й якісний вимір одночасно.

На нашу думку, до основних заходів щодо поліпшення контролінгової системи з урахуванням усіх вищезазначених підходів належать:

- ✦ визначення єдиних законодавчих підходів до ведення фінансово-господарської діяльності всіма суб'єктами кожної галузі економіки;
- ✦ забезпечення розвитку конкуренції між різними товаровиробниками окремих видів економічної діяльності;
- ✦ впровадження спрощених та єдиних умов ведення всіх видів обліку та подання звітності за результатами фінансово-господарської діяльності різними суб'єктами;
- ✦ розвиток кадрового потенціалу, особливо служб фінансового контролінгу;
- ✦ узгодження стратегічних і тактичних цілей щодо діяльності кожного суб'єкта господарювання його власником або їх групою;
- ✦ визначення єдиних підходів та показників щодо оцінки та прогнозування фінансово-господарської діяльності кожного підприємства тощо.

Вважаємо, що всі описані вище заходи поліпшення контролінгової системи сприятимуть оцінці та прогнозуванню ефективності діяльності суб'єктів господарювання на макро- та мікрорівнях.

ВИСНОВКИ

Отже, у результаті аналізу основних видів фінансового контролінгу та їх впливу на побудову ефективної контролінгової системи суб'єкта господарювання нами встановлено, що фінансовий контролінг – це система фінансового управління розвитком підприємств для прогнозування й планування механізмів та інструментів стійкої фінансової діяльності.

Крім цього, нами визначено, що фінансовий контролінг поділяють на стратегічний та оперативний (тактичний). Під *першим* розуміють комплекс функціональних завдань, інструментів і методів довгострокового (три і більше років) управління фінансовими процесами, тим часом як *другий* передбачає комплекс функціональних завдань, інструментів і методів короткострокового (до трьох років) управління фінансовими процесами.

До основних заходів щодо поліпшення контролінгової системи з урахуванням усіх вищевказаних підходів належать заходи поліпшення оцінки та прогнозування ефективності діяльності суб'єктів господарювання на макро- та мікрорівнях.

На наш погляд, вищенаведений підхід сприятиме стабільному та поступальному розвитку підприємств усіх сфер суспільної діяльності з ефективним відтворенням їх ресурсного потенціалу в цілому. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Бланк И. А.** Основы финансового менеджмента / И. А. Бланк. – К. : Ника-Центр, 1999. – Т. 1. – 592 с.
2. **Ванг Ш.** Прояви контролінгу в НР Китай / Ш. Ванг // Контролінг у бізнесі: теорія і практика // Формування ринкової економіки : зб. наук. праць. – К. : КНЕУ, 2008. – С. 20–25.
3. **Давидович І. Є.** Контролінг : навч. посіб. / І. Є. Давидович. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 552 с.
4. **Ковалев Д. В.** Определение компетенций контроллера с использованием матрицы РСММ / Д. В. Ковалев // Формування ринкової економіки : зб. наук. праць. – К. : КНЕУ, 2008. – С. 214–216.
5. Контролінг как инструмент управления предприятием / [Ананькина Е. А., Данилочкин С. В., Данилочкина Н. Г. и др.] ; под ред. Данилочкиной Н. Г. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
6. **Терещенко О. О.** Фінансовий контролінг : навч. посіб. / О. О. Терещенко, Н. Д. Бабяк. – К. : КНЕУ, 2013. – 407 с.
7. Україна у цифрах 2014: статистичний збірник. – К. : Державна служба статистики України, 2015. – 239 с.
8. **Фалько С. Г.** Контролінг для керівників і спеціалістів / С. Г. Фалько. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 272 с.
9. Фінанси підприємств : підруч. / [А. М. Поддєрьогін, М. Д. Білик, Л. Д. Буряк та ін.]. – 5-те вид. – К. : КНЕУ, 2004. – 546 с.
10. **Hilton, R. W.** Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment / Ronald W. Hilton, David E. Platt. – 10 edition. – New York, 2014. – 526 p.
11. **Horvath, P.** Controlling / P. Horvath. – 5 Aufl., München, 1994. – 441 p.
12. **Reichmann, T.** Controlling mit Kennzahlen / T Reichmann. – 2 Aufl. – Muenchen : Vahlen Verlag, 1990. – 384 s.

13. **Serfling, K.** Controlling / K. Serfling. – 2 Aufl. – Stuttgart, Berlin, Koln : Kohlhammer, 1992. – 360 s.

14. **Weber, J.** Logistik-Controlling / J. Weber. – 3. Aufl., Stuttgart, 1993. – 743 p.

REFERENCES

- Anankina, E. A. et al. *Kontrolling kak instrument upravleniya predpriyatiyem* [Controlling as a management tool now]. Moscow: Audit; YUNITI, 1998.
- Blank, I. A. *Osnovy finansovogo menedzhmenta* [Fundamentals of Financial Management]. Kyiv: Nika-Tsentr, 1999.
- Davydovych, I. Ye. *Kontrolinh* [Controlling]. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury, 2008.
- Falko, S. G. *Kontrolling dlya rukovoditeley i spetsialistov* [Controlling for managers and professionals]. Moscow: Finansy i statistika, 2008.
- Hilton, R. W., and Platt, D. E. *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*. New York, 2014.
- Horvath, P. *Controlling*. Munchen, 1994.
- Kovalev, D. V. "Opredeleniye kompetentsiy kontrollera s ispolzovaniyem matritsy RSMM" [Defining competencies controller using RSMM matrix]. In *Formuvannia rynkovoї ekonomiky*, 214–216. Kyiv: KNEU, 2008.
- Poddieryohin, A. M. et al. *Finansy pidpriyemstv* [Finance companies]. Kyiv: KNEU, 2004.
- Reichmann, T. *Controlling mit Kennzahlen*. Muenchen: Vahlen Verlag, 1990.
- Serfling, K. *Controlling*. Stuttgart; Berlin; Koln: Kohlhammer, 1992.
- Tereshchenko, O. O., and Babiak, N. D. *Finansovy kontrolinh* [Financial Controlling]. Kyiv: KNEU, 2013.
- Ukraina u tsyfrakh 2014* [Ukraine in Figures 2014]. Kyiv: Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy, 2015.
- Vanh, Sh. "Proiavy kontrolinhu v NR Kytai" [Controlling Appearance in HP China]. In *Formuvannia rynkovoї ekonomiky*, 20–25. Kyiv: KNEU, 2008.
- Weber, J. *Logistik-Controlling*. Stuttgart, 1993.