

О. О. Терещенко

### **ПРОФЕСІЙНІ КОМПЕТЕНЦІЇ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЕРА ТА ЙОГО РОЛЬ У ПРИЙНЯТТІ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИХ РІШЕНЬ**

*Незважаючи на численні публікації на тему контролінгу, практичні питання формування професійних компетенцій фінансового контролера залишаються невивченими. Стаття присвячена дослідженню сутності фінансового контролінгу та з'ясуванню його ролі в прийнятті фінансово-економічних рішень. Визначено, що фінансовий контролінг є новим для вітчизняної економічної науки та практики функціональним напрямом, хоча його окремі елементи вже тривалий час використовуються на підприємствах. Для досягнення цілей раціоналізації фінансових рішень і максимізації вартості компанії фінансовий контролер використовує інструментарій бюджетування, стратегічного планування, управлінського обліку, фінансової діагностики, ризик-менеджменту, фінансової комунікації, внутрішнього консалтингу та контролю. У статті деталізовано професійні компетенції, на яких зосереджується основна увага фінансового контролера, а саме: координація та методичне забезпечення бюджетування й бюджетного контролю; забезпечення управлінського обліку та репортиingu; внутрішній і зовнішній фінансовий консалтинг, аналітичне й методичне забезпечення фінансових рішень; внутрішній фінансовий контроль у компанії. З метою впорядкування завдань фінансового контролера та надання його діяльності системного характеру за результатами дослідження сформовано ключові професійні компетенції фінансового контролера, перелік яких може слугувати основою для розроблення посадових інструкцій фінансових контролерів.*

**Ключові слова:** контролінг, фінансовий контролінг, управлінський облік, внутрішній контроль, репортинг, професійні компетенції контролера.

Рис. 1. Табл. 2. Літ. 14.

О. А. Терещенко

### **ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ КОМПЕТЕНЦИИ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЛЕРА И ЕГО РОЛЬ В ПРИНЯТИИ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ**

*Несмотря на множество публикаций на тему контроллинга, практические вопросы формирования профессиональных компетенций фінансового контроллера остаются неизученными. Статья посвящена исследованию сущности финансового контроллинга и выяснению его роли в принятии финансово-экономических решений. Определено, что финансовый контроллинг является новым для отечественной экономической науки и практики функциональным направлением, хотя некоторые его элементы уже в течение длительного времени используются на предприятиях. Для достижения целей рационализации финансовых решений и максимизации стоимости компании финансовый контроллер использует инструментарий бюджетирования, стратегического планирования, управленческого учета, финансовой диагностики, управления рисками, финансовой коммуникации, внутреннего консалтинга и контроля. В статье детализированы профессиональные компетенции, на которых сосредоточивается особое внимание финансового контроллера, а именно: координация и методологическая поддержка бюджетирования и бюджетного контроля; обеспечение управленческого учета и репортинга; внутренний и внешний финансовый консалтинг, аналитическое и методологическое обеспечение финансовых решений; внутренний финансовый контроль в компании. С целью упорядочения задач финансового контроллера и придания его деятельности системного характера по результатам исследования сформированы ключевые профессиональные*

© Терещенко О. О., 2014

компетенции финансового контролера, перечень которых может служить основой для разработки должностных инструкций финансовых контроллеров.

**Ключевые слова:** контроллинг, финансовый контроллинг, управленческий учет, внутренний контроль, репортинг, профессиональные компетенции контроллера.

Oleh Tereshchenko

### PROFESSIONAL COMPETENCES OF FINANCIAL CONTROLLER AND HIS ROLE IN FINANCE AND ECONOMIC DECISION MAKING

*Despite numerous publications on controlling there is still lack of conducted research concerning practical issues of financial controller's professional competences. The article investigates the essence of financial controlling and its role in finance and economic decision-making. Financial controlling is defined as a new functional direction of domestic economic research and practice, although some of its elements have been used in domestic enterprises for a long time. Financial controller uses budgeting, strategic planning, management accounting, financial diagnostic, risk management, financial communication, internal consulting and control instruments to achieve the objective of financial decision rationalization and corporate value maximization. Core professional competencies of financial controller, such as: coordination and methodical support of budgeting and budgetary control, ensuring management accounting and reporting, internal and external financial consulting, analytical and methodical support of financial decision making, internal financial control are detailed in the given article. Key professional competences are defined according to the conducted research to streamline financial controller's tasks. The professional competences list can be used for development of a financial controller's job description.*

**Keywords:** controlling, financial controlling, management accounting, internal control, reporting, professional competences of a controller.

**JEL classification:** M40, M41.

Для застосування передових методів управління фінансово-господарською діяльністю потрібно створити ефективну систему інформаційного забезпечення фінансових рішень та координації окремих підсистем системи фінансового управління підприємством. Одним із шляхів побудови такої системи є використання інноваційного потенціалу фінансового контролінгу. Контролінг як такий започаткований німецькими вченими-економістами, хоча вперше термін “controller” був використаний у США та Англії у сфері управління доходами й видатками державного бюджету. Сутність, функції та інструменти контролінгу досить детально розглянуті передусім у працях німецьких науковців, котрі вважаються його класиками: Ю. Вебера, А. Дейлі, Х. Кюппера, Т. Райхмана, П. Хорвата та У. Шефера [1–5].

Водночас питання фінансового контролінгу, як пріоритетного напрямку парадигми контролінгу й у зарубіжній, й у вітчизняній літературі, висвітлено вкрай поверхнево. Більшість авторів застосовує спрощений підхід до інтерпретації фінансового контролінгу. Так, Т. Райхман обмежує фінансовий контролінг завданнями забезпечення поточної ліквідності, формування резервів ліквідності, планування й контролю фінансових ресурсів [4]. Водночас, як слушно зазначає Д. Гахмайстер, “з огляду на актуальні виклики вартісно-орієнтованого управління підприємством, фінансовий контролінг сьогодні не

обмежується плануванням і контролем фінансової сфери з метою забезпечення ліквідності” [6, с. 1]. Дедалі більшого поступу в теорії та практиці набуває концепція фінансового контролінгу в широкому розумінні, відповідно до якої це комплекс функцій і завдань із інформаційної підтримки та координації фінансово-економічних рішень на підприємстві.

Фінансовий контролер<sup>1</sup> на сучасних підприємствах виконує комплекс завдань, які підпадають саме під наведене визначення фінансового контролінгу. Хоча на багатьох вітчизняних підприємствах фінансові контролери успішно виконують свої функції, в національному класифікаторі професій така посада відсутня. Висновок про масштаби запровадження служб контролінгу та потреби у відповідних фахівцях можна зробити провівши аналіз веб-сайтів вакансій. Водночас питання професійних компетенцій фінансового контролера як у зарубіжній, так і у вітчизняній науковій літературі практично не досліджене. Для ефективної реалізації на практиці функцій фінансового контролінгу та розроблення відповідних посадових інструкцій потрібно чітко визначити й систематизувати ключові професійні завдання фінансового контролера. У зв'язку з цим метою статті є обґрунтування переліку професійних компетенцій фінансового контролера, зважаючи на сутність контролінгу та його роль у прийнятті фінансово-економічних рішень.

Варто зауважити, що дискусії українських науковців у сфері контролінгу досить часто концентруються на другорядних питаннях: чи існує контролінг взагалі, як його правильно назвати: виробничий контролінг, фінансовий контролінг чи просто контролінг. Натомість ігноруються запити практиків на науково-методичне обґрунтування й адаптацію сучасних технологій, методів і процесів контролінгу. Перш ніж перейти до способів практичної реалізації інструментів фінансового контролінгу, визначимося з його дефініцією.

Можна стверджувати, що функція контролінгу має міждисциплінарний характер та перебуває на межі спеціальностей “фінанси”, “облік і аудит”, “менеджмент”. Саме цим пояснюється велике число дефініцій контролінгу, котрі відрізняються за зробленим у них наголосом — на менеджменті, на обліку, на виробництві чи на фінансах. Утім, як уже зазначалося, у цій статті розглядається концепція контролінгу, орієнтована на фінанси, тобто йдеться про фінансовий контролінг у широкому розумінні.

Аналіз північноамериканської, західноєвропейської та української економічної літератури дає підстави для висновку, що комплекс функцій, спрямованих на інформаційну підтримку менеджменту (фінансового менеджменту) підприємств позначається як контролінг (controlling), фінансовий контролінг (financial controlling), управлінський облік (managerial accounting) або

<sup>1</sup> Особи, які виконують функції контролінгу (фінансового контролінгу), позначаються як “контролери” з наголосом на другій “о”.

управлінський контроль (management control). З'ясувати економічну сутність фінансового контролінгу допоможуть такі тези:

По-перше, поняття “контролінг” походить від англійського “to control”, яке в економічному розумінні означає управління, спостереження, контроль. Таким чином, фінансовий контролінг не слід ототожнювати з фінансовим контролем, це значно ширше коло завдань і функцій. Причому кожен випадок побудови контролінгу є індивідуальним, так само як і спосіб мислення кожної людини.

По-друге, контролінг є підсистемою фінансового управління та забезпечує керівництво підприємства інформацією для прийняття переважно фінансових рішень. Адже його пріоритетами є: стратегічне управління витратами, стратегічне й оперативне планування, фінансова діагностика, управління ризиками, внутрішній контроль, фінансова комунікація, котрі в сукупності спрямовані на підвищення вартості компанії. Усі ці інструменти безпосередньо пов'язані з прийняттям фінансових рішень. Як відомо, управління вартістю підприємства належить до компетенції саме фінансових служб, а не маркетингу, сектору виробництва чи бухгалтерії, адже його вартість здебільшого визначається грошовими потоками та фактором ризику, що характеризується ставкою дисконтування (чи капіталізації). Отже, фінансовий контролінг у широкому розумінні включає в себе переважну більшість функцій і завдань, які належать до контролінгу загалом. Цей висновок підтверджує й практика, оскільки на більшості підприємств запроваджено посади фінансових контролерів (а не контролёрів), до компетенції котрих входить коло завдань, притаманних контролінгу загалом.

По-третє, філософія фінансового контролінгу в широкому розумінні передбачає його інтерпретацію як мозкового центру підприємства, що забезпечує інформаційно-методичну підтримку фінансових рішень та координацію окремих підсистем управління. Для досягнення цілей оптимізації фінансових рішень і максимізації вартості підприємства фінансовий контролер оперує технологіями бюджетування, стратегічного планування, управлінського обліку, фінансової діагностики, ризик-менеджменту, фінансової комунікації, внутрішнього консалтингу та контролю.

По-четверте, запровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах зумовлене потребою в інформаційному забезпеченні та координації системи планування, синхронізації різних видів обліку, аналізу відхилень і контролю, внутрішньої й зовнішньої транспарентності управлінських рішень, інформаційного та методичного забезпечення менеджменту, підтримки на належному рівні ризик-менеджменту. Як мозковий центр підприємства, контролінг має бути спрямований на обслуговування його стратегії, тобто формування й реалізацію стратегічних цілей. У цьому контексті група німецьких економістів вбачає головне завдання контролінгу у визначенні цілей діяльності

підприємства, розробленні планів їх досягнення, а також супутніх коригуючих управлінських заходів, котрі впливають із аналізу відхилень (план-факт порівняння) [7, с. 21].

По-п'яте, можна виокремити такі модулі фінансового контролінгу, як контролінг витрат, інвестиційний контролінг, контролінг ризиків, контролінг ліквідності, контролінг поведінки, вартісно-орієнтований контролінг. Особливе місце в новітньому арсеналі корпоративного управління посідає інструментарій управління поведінкою, котрий забезпечується контролінгом поведінки.

На багатьох підприємствах функціонал контролінгу тісно переплітається з управлінським обліком. Саме тому для розуміння сутності контролінгу та завдань контролера треба чітко визначитися з терміном “управлінський облік”. Вживання в українсько- й російськомовній професійній літературі термінів “контролінг” і “управлінський облік” досить часто визначається першоджерелами, котрі використовують автори. Якщо дослідження ґрунтується на англо-американському досвіді, то найчастіше вживається термін “управлінський облік”, якщо на європейському, то “контролінг”.

Цікаво, що термін “controlling”, котрий має англomовне коріння, в американській і британській практиці майже не вживається. Типовий приклад англо-американського підходу до трактування поняття “управлінський облік” у вітчизняній літературі зустрічаємо в книзі С. Голова “Управлінський облік”. При підготовці підручника автор широко використовує праці провідних англomовних фахівців у цій галузі — К. Друрі, Р. Хілтона, Е. Еткінсона, К. Хорнгрена та ін. Саме цим зумовлений його підхід до інтерпретації системи інформаційної підтримки управлінських рішень та управлінського обліку. На думку С. Голова, управлінський облік — це частина системи бухгалтерського обліку, що забезпечує потреби управління в інформації. Під таким обліком автор розуміє процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передавання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [8, с. 642].

Подібне визначення знаходимо в посібнику П. Атамаса: “управлінський облік — це процес виявлення, вимірювання, збирання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі облікової інформації, яка використовується управлінським персоналом всередині підприємства при прийнятті управлінських рішень та для забезпечення ефективного використання ресурсів” [9, с. 5]. А також у підручнику К. Друрі: “управлінський облік призначений для надання відповідної інформації, необхідної менеджерам для прийняття рішень, планування, здійснення контролю та оцінювання показників функціонування” [10, с. 30]. Отже, згідно з англо-американською концепцією підтримки прийняття фінансово-економічних рішень, на управлінський облік покладаються функції й завдання, котрі в європейській практиці входять до

компетенції контролінгу. Саме цим можна пояснити той факт, що ряд вітчизняних фахівців, які зорієнтовані на англо-американську практику, ставлять між управлінським обліком і контролінгом знак рівності.

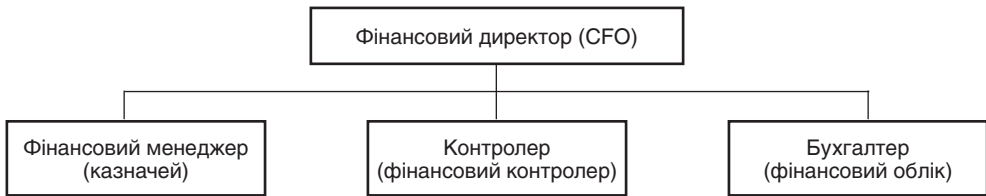
Відповідно до європейської парадигми контролінгу управлінський облік розглядається як складова контролінгу, спрямована на його інформаційну підтримку у сфері прийняття рішень щодо цінової політики, виробничої програми підприємства, матеріального забезпечення постачання й управління витратами. Управлінський облік при цьому інтерпретується як система розрахунку, планування та аналізу доходів і витрат, що націлена на внутрішніх користувачів та використовується для планування, оцінки й контролю діяльності компанії загалом та її окремих центрів відповідальності. До ключових об'єктів управлінського обліку відносять витрати й доходи підприємства, окремих видів продукції, центрів відповідальності, сегментів діяльності, ринків збуту тощо. З огляду на зазначене він виконує такі завдання:

- розрахунок витрат на виробництво й реалізацію окремих видів продукції;
- облік доходів і витрат окремих центрів відповідальності, сегментів, філій, груп продукції;
- визначення реальних економічних витрат підприємства, які включають поряд із експліцитними імпліцитні (приховані) витрати;
- калькулювання ціни на продукцію, котра забезпечує плановий обсяг прибутковості;
- виявлення причин невиконання планів витрат та їх зростання;
- економічне обґрунтування доцільності власного виробництва чи аутсорсингу.

У рамках підтримки управлінських рішень такий облік розглядається як ключовий інструмент інформаційного забезпечення. Інформація, котра ним продукується, безпосередньо використовується службами контролінгу для виконання їхніх функцій. Враховуючи викладене, можна стверджувати, що управлінський облік є однією з важливих професійних компетенцій фінансового контролінгу. Щоправда, на практиці ця компетенція може бути деталізована шляхом виокремлення певних інструментів або завдань (контролінг витрат, облік імпліцитних витрат тощо).

На рисунку наведена класична схема, на якій чітко визначено місце фінансового контролінгу в системі фінансових служб підприємства. Крім контролера фінансовому директору підпорядковуються фінансовий менеджер (казначей) і бухгалтерія. Відповідно до свого функціоналу фінансовий контролер здійснює підтримку фінансових рішень на основі забезпечення необхідною інформацією, поточної координації планування та контролю. З огляду на досвід у прийнятті управлінських рішень та професійні компетенції, саме колишні контролери, на думку німецьких фахівців, є найкращими претендентами на посади





*Джерело:* побудовано автором.

**Рисунок. Організаційна структура фінансово-економічних служб підприємства**

фінансових директорів (Chief Financial Officers, CFO) [11]. До того ж контролер відіграє роль кризового менеджера, або “пожежника”, при розв’язанні як локальних, так і стратегічних проблем, що можуть виникати на підприємстві.

У зв’язку з новітніми трендами на контролінг покладаються два ключових блоки компетенцій:

- 1) підтримка управлінських рішень (обґрунтування власних рішень менеджменту);
- 2) управління поведінкою (вплив на рішення інших осіб).

Контролінг, зорієнтований на підтримку управлінських рішень, зводиться до координації системи управління, складовою якої є він сам. Ідеться про механізми вибору найкращої з наявних альтернатив. Типовими інструментами контролінгу, котрі використовуються в цьому функціональному блоці, є стратегічне й оперативне планування, інвестиційні розрахунки, CVP-аналіз, SWOT-аналіз, контролінг ризиків. Натомість реалізація функціонального блоку управління поведінкою полягає у використанні інструментів координації таким чином, щоб спрямувати поведінку всіх учасників фінансових відносин на досягнення цільових орієнтирів підприємства. Ключовими проблемами є асиметричний розподіл інформації та конфлікт цілей, типовими інструментами контролінгу, що застосовуються для їх розв’язання, — система мотивації, ключові показники ефективності (Key Performance Indicators, KPI), збалансована система показників (Balanced Scorecard, BSC), трансфертні ціни, контроль.

Аналіз посадових інструкцій фінансових контролерів на вітчизняних підприємствах, де відповідні служби функціонують уже тривалий час, показує, що на фінансовий контролінг покладаються здебільшого такі завдання: методична підтримка стратегічного й оперативного планування; складання управлінських звітів (для керівництва, ради директорів, акціонерів); аналіз і розроблення пропозицій із удосконалення процедур фінансових операцій, систем обліку; обґрунтування рекомендацій щодо підвищення ефективності використання матеріальних, фінансових та трудових ресурсів, застосування цін і тарифів, розрахунково-платіжної дисципліни; налагодження системи регулярного контролю й оцінки ризиків; методична підтримка менеджменту та провідних

спеціалістів із питань оцінки ризиків, проведення фінансових операцій і регламентів обліку, трансформація й аналіз звітності відповідно до міжнародних стандартів. Узагальнюючи практику вітчизняних і зарубіжних підприємств, можна виокремити ключові напрямки та завдання діяльності фінансового контролера (табл. 1).

Отже, професійні компетенції фінансового контролера можна систематизувати таким чином:

- інформаційно-методична підтримка розроблення та реалізації корпоративної й фінансової стратегії компанії;
- координація та методичне забезпечення бюджетування й бюджетного контролю;
- забезпечення управлінського обліку та репортингу;
- трансформація фінансової звітності та її аналіз згідно з міжнародними стандартами;
- імплементація інструментів контролінгу витрат на підприємстві;
- консультативно-методична підтримка управління ризиками й вартістю компанії;
- фінансова комунікація підприємства;
- забезпечення фінансової аналітики, діагностики та моніторингу;
- оцінка результативності діяльності й управління поведінкою;
- внутрішній і зовнішній фінансовий консалтинг, аналітичне й методичне забезпечення фінансових рішень;
- внутрішній фінансовий контроль у компанії.

На думку фахівців Віденського економічного університету (Австрія), контролер має розумітися на комерційній моделі підприємства, вміти її аналізувати та здійснювати методичну підтримку її розвитку. Для цього замало володіння аналітичними й методичними компетенціями, необхідні відмінні комунікаційні здібності [12, с. 24]. Останні важливі для успішної реалізації завдання управління поведінкою (behavioral controlling). Для реалізації класичних завдань контролер повинен також знатися на технологіях виробництва продукції, яка реалізується підприємством.

Окремі, найскладніші, професійні компетенції фінансового контролера розглянемо детальніше. За результатами дослідження аудиторської компанії “CPMG” і фахівців Грацького університету (Австрія), служби контролінгу більшості підприємств зосереджуються на трьох ключових завданнях:

- 1) місячний, квартальний, річний репортинг (внутрішня звітність);
- 2) координація та методична підтримка бюджетування;
- 3) бюджетний контроль (аналіз відхилень фактичних показників від планових) [13].

Внутрішні звіти (рапорти) можна вважати головним “продуктом” контролінгу. У них відображаються ключові управлінські показники, хід їх виконання



Таблиця 1. Напрямки діяльності та завдання фінансового контролера

Напрямки	Завдання
Координація	Координація окремих підсистем системи управління (планування, контролю, інформаційного забезпечення, організаційної структури). Координація стратегічних і оперативних цілей та завдань. Забезпечення інтеграції систем ризик-менеджменту та планування. Узгодження стратегічного й оперативного планування на основі запровадження збалансованої системи показників (BSC)
Фінансова стратегія	Координація та методичне забезпечення процесу розроблення й реалізації фінансової стратегії. Вироблення пропозицій щодо адаптації (приведення у відповідність) організаційної структури підприємства до обраної стратегії розвитку. Портфельний аналіз (продукції, діяльності). Застосування VBM
Бюджетування	Визначення об'єктів та інструментів планування. Розроблення й удосконалення фінансової структури компанії з виокремленням центрів відповідальності. Розроблення та постійне вдосконалення внутрішньої методики прогнозування й бюджетування. Організація та імплементація процесу планування (бюджетування)
Внутрішній контроль	Експертиза управлінських рішень, пов'язаних із витратами за центрами відповідальності. Бюджетний контроль (аналіз відхилень фактичних показників діяльності від запланованих). Підготовка рапортів у розрізі окремих бюджетів, періодів і користувачів (рапортування). Підготовка консолідованого звіту про виконання бюджетів та пропозицій щодо корекції планів і діяльності. Контроль дотримання внутрішнього регламенту та законодавчих актів
Контролінг ризиків	Ідентифікація, аналіз ризиків у фінансово-господарській діяльності, а також розроблення заходів щодо їх нейтралізації. Виявлення й ліквідація "вузьких місць" на підприємстві. Своєчасне реагування на появу нових шансів та можливостей (виявлення й розвиток сильних сторін)
Внутрішній консалтинг та методичне забезпечення	Розроблення методичного забезпечення діяльності окремих структурних підрозділів. Надання консультацій і рекомендацій керівництву підприємства та структурним підрозділам у процесі розроблення фінансової стратегії, планування, розроблення й упровадження нових продуктів, процесів, систем. Вироблення пропозицій щодо розв'язання можливих конфліктів інтересів на всіх рівнях. Консультавання менеджменту з питань фінансового, податкового, банківського законодавства, а також інвестиційної діяльності, маркетингу, оптимізації оподаткування, реорганізації та ліквідації підприємств. Розроблення й координація системи матеріального стимулювання центрів фінансової відповідальності підприємства. Створення методичної та інструментальної бази з управління рентабельністю й ліквідністю підприємства. Методичне забезпечення фінансової діагностики підприємства, інтерпретація її результатів, розроблення рекомендацій щодо підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства
Інформаційне забезпечення менеджменту	Організація системи управлінського обліку та визначення структури фінансової інформації для керівництва. Визначення складу, термінів подання, обсягів і цілей управлінських звітів для різних користувачів. Аналіз і вдосконалення документообороту підприємства. Оцінка якості функціонування систем автоматизації фінансово-господарської діяльності підприємства та вироблення пропозицій щодо поліпшення роботи цих систем. Оцінка доцільності автоматизації контролінгової роботи на окремих етапах, здійснення розрахунків та обґрунтування витрат на впровадження сучасних інформаційних технологій. Підбір, участь у розробленні й удосконаленні систем автоматизації руху інформаційних потоків на підприємстві. Складання консолідованої фінансової звітності групи компаній та підготовка аналітичних звітів для власників корпорації

Джерело: складено автором.

за результатами звітних періодів та пояснюються причини відхилень факту від плану. У таких звітах слід мінімізувати суб'єктивні оцінки, а оперативність і швидкість подання звітності не повинна знижувати точність та об'єктивність інформації. Крім того, варто слідкувати за тим, щоб у рапортах не було зайвої, надлишкової інформації, адже чим коротший звіт, тим оперативніше можна осмислити його зміст та прийняти потрібне рішення. Витрати на складання звітності мають бути співвіднесені з вигодами від її використання, тобто повинен витримуватися критерій економічності. Серед типових причин незадоволення якістю репортингів користувачі називають такі: занадто багато показників; нечітка структура звіту; використання кожного разу нових показників; відсутність відомостей про динаміку в розрізі окремих періодів, а також порівняльних даних щодо інших підприємств.

У табл. 2 наведено пакет управлінської звітності одного з вітчизняних підприємств із іноземними інвестиціями. Вказані види звітності та їхні характеристики можна вважати типовими. Водночас кожне підприємство може конкретизувати ключові показники ефективності, періодичність і перелік рапортів.

**Таблиця 2. Стандартний пакет управлінської звітності, яка забезпечується службами контролінгу підприємства**

Період	Вид звіту	Користувачі	Значення	KPI
Щотижня	Звіт про продажі, про ліквідність грошових коштів	Генеральний, фінансовий директори	Інформація про дохід (можливий вплив на ведення бізнесу), інформація про рух CF	Показник обсягу продажів за сегментами, CF
Щомісяця	P&L за сегментами, баланс, звіт про грошові потоки (Cash flows, CF), звіт про продажі (за сегментами, з вирахуванням відсотка маржинальності по продуктах)	Топ-менеджмент, фінансові контролери, керівники департаментів	Оперативні управлінські рішення; визначення потреби в робочому капіталі (working capital, WC) та вплив на витрати; удосконалення системи знижок, портфеля продукції; зміна стратегії продажу	Досягнення запланованого відсотка маржинальності, показники DSO (days sales outstanding), EBITDA, EBIT, EBT
Щокварталу	Презентації про результати діяльності; аналіз ринку, клієнтів, тенденцій; відсоток виконання плану на поточний рік	Топ-менеджмент, керівники підрозділів, менеджери	Прийняття оперативних і стратегічних рішень, доведення показників та плану дій до агентів	EBT, операційна рентабельність продажу
Щороку	Презентації про результати діяльності, підбиття підсумків; аналіз ринку, клієнтів, тенденцій; відсоток фактичного виконання від запланованого, порівняння з показниками минулого періоду	Акціонери, власники, топ-менеджмент	Прийняття стратегічних рішень	Відсоток виконання плану, ROE; ROIC; EVA; оборот/чисельність клієнтів за сегментами

*Джерело:* складено автором.

Під контролінгом досить часто розуміють внутрішню систему контролю на підприємстві. Утім, його контрольна функція не є ключовою, а інтерпретація контролінгу виключно як контролю є помилковою. У цьому контексті

важливо визначити взаємозв'язки контролінгу та внутрішнього аудиту. На перший погляд, їхні функціональні завдання є подібними. Зокрема, до компетенцій обох інституцій входять завдання контролю, консалтингу, сприяння ризик-менеджменту. На передових підприємствах організована дворівнева система внутрішнього контролю, що зумовлено розмежуванням функцій управління та власності на підприємство: 1) система контролю діяльності підприємства, підзвітна виконавчим органам (топ-менеджменту), котра належить переважно до компетенції служби контролінгу; 2) система контролю фінансово-господарської діяльності, у т. ч. діяльності менеджменту, підзвітна власникам, що зазвичай здійснюється службою внутрішнього аудиту.

Створення єдиної системи внутрішнього контролю доцільне лише в тому разі, якщо власники одночасно виконують функції виконавчого керівництва підприємством. Принципова відмінність між контролем, який здійснюється фінансовим контролінгом, та наглядовими функціями служби внутрішнього аудиту полягає в належності до системи, що перевіряється. Контролінг є внутрішньою (по відношенню до цієї системи) інституцією, котра проводить так званий самоконтроль, а внутрішній аудит — зовнішньою [14, с. 388]. Таким чином, служби контролінгу є складовою системи внутрішнього контролю на підприємстві та зорієнтовані на інформаційно-аналітичне, методичне й консультативне забезпечення діяльності виконавчого керівництва. Водночас, як впливає з табл. 1, окрім контролю контролінг виконує цілу низку інших завдань, масштабніших за контроль.

Важливою компетенцією контролінгу є консультативно-методична підтримка керівництва, яка включає запобігання прийняттю помилкових рішень менеджментом, обґрунтування пропозицій щодо раціоналізації виробничих процесів, технологій і систем, у т. ч. на основі впровадження інноваційних розробок. Непересічною є також роль контролінгу в забезпеченні управління ризиками та вартістю підприємства. Вказані завдання тісно пов'язані між собою, оскільки ризики є ключовим чинником, що впливає на вартість.

У цьому контексті важливою є роль контролінгу в упровадженні інноваційної концепції фінансового менеджменту — вартісно-орієнтованого управління (Value Based Management, VBM). Вартісно-орієнтований підхід до управління підприємством та ведення бізнесу передбачає вибір пріоритетів за критерієм створення вартості: переорієнтацію систем планування, оцінки результатів діяльності та матеріального заохочення на вартісно-орієнтовані показники; спілкування з інвесторами мовою вартості. Основна ідея VBM полягає в управлінні фінансовими параметрами підприємства на основі оцінки, планування та контролю чинників, котрі визначають його вартість. Контролер мусить не лише розуміти концепцію вартісно-орієнтованого управління, а й уміти її розробити та адаптувати до потреб конкретного підприємства, а також оцінити її вплив на поведінку учасників фінансово-економічних відносин.

Підсумовуючи, слід зазначити, що контролінг, зокрема фінансовий, постійно розвивається. Немає двох підприємств із ідентичними завданнями, що ставляться перед контролером, однаковими стратегіями, системами бюджетування, управлінського обліку та контролю. Відповідно, компетенції контролера мають бути конкретизовані для кожного підприємства. Разом із тим сформований перелік професійних компетенцій може слугувати орієнтиром у процесі розроблення посадових інструкцій для відповідного функціонального блоку.

### Список використаних джерел

1. *Weber J.* Einführung in das Controlling / J. Weber, U. Schäffer. — 14 Aufl., überarb. und aktualis. — Stuttgart : Schäffer-Poeschel, 2014. — 548 s.
2. *Deyhle A.* Controller und Controlling / A. Deyhle. — Bern : Paul Haupt, 1993. — 228 s.
3. *Küpper H. U.* Controlling / H. U. Küpper. — 5 Aufl. — Stuttgart : Schäffer-Poeschel, 2005. — 595 s.
4. *Reichmann T.* Die systemgestützte Controlling-Konzeption in Theorie und Praxis / T. Reichmann // Controlling. — 2008. — No. 12. — S. 689–700.
5. *Horvath P.* Controlling / P. Horvath. — 10 Aufl., überarb. — München : Vahlen, 2006. — 907 s.
6. *Hachmeister D.* Finanzcontrolling. / D. Hachmeister // Controlling & Management. — 2006. — No. 3. — 125 s.
7. *Blazek A.* Finanz-Controlling. Planung und Steuerung von Bilanzen und Finanzen / A. Blazek, K. Eiselmayer. — 9 Aufl. — Offenburg und Wörthsee : Controllingwissen AG, 2012.
8. *Голов С. Ф.* Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. — 3-тє вид. — К. : Лібра, 2006. — 704 с.
9. *Атамас П. Й.* Управлінський облік : навч. посіб. / П. Й. Атамас. — 2-ге вид. — К. : ЦУЛ, 2009. — 440 с.
10. *Друри К.* Управленческий и производственный учет / К. Друри ; пер. с англ. — М. : ЮНИТИ-Дана, 2003. — 1071 с.
11. *Goeldel H.* Vom Controller zum CFO — Talente erkennen und fördern / H. Goeldel, C. Wudrack // Controlling & Management Review. — 2013. — S. 102–108.
12. Controlling-Lehre in Europa — Universitätsinstitute im Vergleich // Controlling & Management Review. — 2013. — S. 18–27.
13. *Dorfer A.* Controlling und Reporting vor dem Hintergrund der Anforderungen von Internationalen Rechnungslegungsstandards / A. Dorfer, Th. Gaber // Herausgeber : Alfred Wagenhofer und Christian Engelbrechtsmüller, Universität Graz und KPMG Linz, 2006. — 40 s.
14. *Терещенко О. О.* Фінансовий контролінг / О. О. Терещенко, Н. Д. Бабяк ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. — К., 2013. — 406 с.