

**Стефаненко М.М.,**

кандидат економічних наук,

доцент кафедри обліку та аудита

Кримського державного інженерно-педагогічного університету

### **ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДОЛОГІЧНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ КОНТРОЛІНГУ В ФІНАНСОВОМУ УПРАВЛІННІ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*Розглянуто актуальні проблеми, пов'язані із застосуванням на підприємствах України методологічного інструментарію контролінгу в фінансовому управлінні. Визначено основні напрями цього застосування в управлінні підприємств та їх відповідність сучасним умовам глобалізації економіки.*

*The article deals with the topical problems connected with application at Ukraine's enterprises of methodological controlling instruments in financial management and determines the basic directions of such application in the management of enterprises and also their conformity to the modern conditions of economic globalization.*

Фінансове мислення з огляду на пріоритетність для багатьох вітчизняних підприємств застосування методологічного інструментарію має пронизувати всю систему управління. Всі внутрішні процеси — від постановки генеральних цілей до втілення останніх на операційному рівні — мають гарантувати власнику капіталу реалізацію його інтересів. На практиці найчастіше на цьому шляху трапляється чимало перешкод: чи то відхилення роботи окремих структурних підрозділів від загальноновизначеного курсу розвитку чи навіть ігнорування власником його обов'язків щодо формалізованої постановки цілей.

Цілеспрямовану, організовану та скоординовану роботу на всіх рівнях управління має забезпечити контролер, який відповідає за прозорість результату діяльності. Під результатом у фінансовій сфері ми розуміємо рентабельність в умовах гарантованої ліквідності. Будучи майже виключно орієнтованим на цей результат, контролер може максимально підвищити ефективність роботи у фінансово-обліковій сфері<sup>1</sup>.

Першочергова постановка цілей, тобто визначення щодо основних видів діяльності, належить до якісного боку планування<sup>2</sup>. Контролінг на рівні прийняття стратегічних рішень завдяки інструментарію, який використовується додатково, гарантує важливий перехід від існуючих до стратегічних цілей і здійснює їх інтеграцію на стратегічному рівні управління. На наш погляд, цей момент є од-

---

<sup>1</sup> Уткин Э.А., Мырынюк И.В. Контролинг: российская практика. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 272 с.

<sup>2</sup> Котлер Ф., Армстронг Г., Сондерс Д., Вонг В. Основы маркетинга: Пер. с англ. / Н.В. Шульгина (ред.). — 2-е изд., европ. — М.: ЮНИТИ, 1999. — 1056 с.; Ehrmann H. Marketing-Controlling-Ludwigshafen: Kiehl, 1991 (Modernes Marketing fur Studium und Praxis), 1991.

ним із найбільш принципових, оскільки відокремлює предмет контролінгу від предмета інших фінансових дисциплін з їх виключною концентрацією на монетарних показниках діяльності.

Доцільно звернути увагу на те, що через зовнішню ідентичність завдань фінансового менеджменту та контролінгу не можна ототожнювати ці поняття. Контролінг в аспекті функції фінансів залишиться лише набором довільних інструментів аналізу, своєчасне застосування яких сприяє якіснішому процесу прийняття рішень менеджерами у фінансовій сфері.

Водночас значення контролінгу істотно зростатиме завжди, коли для реалізації встановлених власником цілей буде необхідна якісна координація всіх структурних підрозділів підприємства, що характерно насамперед для зростаючих великих підприємств. Спроможність координувати діяльність у вертикальному та горизонтальному напрямках робить контролінг — незалежно від того, хто виконуватиме цю функцію — ефективним інструментом сучасного менеджменту, діяльність якого має бути спрямована на збереження та зростання вартості компанії та гарантування її довгострокового стабільного розвитку.

Питання стабільного розвитку підприємства в довгостроковій перспективі потребує від менеджера реалізації успішної політики й на стратегічному, і на операційному рівні управління.

Для гарантування довгострокової виробничої та ефективної фінансової діяльності підприємства генеральні цілі діяльності обов'язково мають бути трансформовані до рівня операційного управління окремими підрозділами. Контролінг як об'єкт дослідження сфери управління відрізняється від будь-якої іншої сфери наявними міжфункціональними взаємозв'язками. Саме через це оптимізація діяльності у сфері управління стає максимально наближеною до проблематики контролінгу. Системний підхід до управління означає пошук резервів підвищення результативності в усіх підрозділах<sup>3</sup>. За таких умов контролінг стає однією з найважливіших сфер управління, яка робить можливим відстеження взаємозв'язків “стратегія — операційний рівень” і встановлення взаємозв'язків між окремими функціональними підрозділами.

У подальшому саме на прикладі сфери управління нами буде представлено інструментарій контролера та описано етапи проведеного ним аналізу для цілей підвищення ефективності використання контролінгу на підприємстві. Непродумані або помилкові рішення, які приймаються на стратегічному рівні, можуть спричинити в довгостроковому періоді проблеми з ліквідністю. З метою збереження орієнтації системи управління на досягнення генеральних цілей контролінгу обов'язковим стає проведення діагностики та ретельного аналізу основних взаємозв'язків, що існують у системі управління.

---

<sup>3</sup> *Ареф'єва О.В., Коренков О.В.* Управління потенціалом розвитку промислових підприємств.— К.: Грот, 2004. — 200 с.; *Коупленд Т., Коллер Т., Муррін Д.* Стоймость компаний: оценка и управление. — 2-е изд., стер. — М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2002. — 566 с.

Високого рівня актуальності контролінг набуває через певну конфронтацію фінансових цілей. Так, для підтримки ліквідності менеджмент може прийняти рішення щодо додаткового відволікання обігових коштів та створення резервів. Водночас таке рішення може вплинути на підвищення витрат на капітал та зниження очікуваного рівня рентабельності активів. Проте ліквідність завжди є неодмінною супутньою умовою прямування до цілі рентабельності. Така суперечність природно викликає потребу в координації діяльності та забезпеченні балансу між частковими цілями на рівні підприємства та в його окремих структурних підрозділах. Інструментом такої координації стає замкнений цикл контролінгу, а формалізація його основних процесів за окремими напрямками діяльності фінансового менеджменту взагалі сприятиме його закріпленню в системі управління.

Незважаючи на те, що всі розглянуті питання більшою мірою належать до компетенції фінансової служби, функція контролінгу проявляє себе в інтеграції цих питань з системою управління та організаційною структурою компанії, оскільки зрештою нефункціональність системи управління стає причиною невиконання встановлених цілей діяльності. Інакше кажучи, контролінг має гарантувати дієздатний менеджмент у кожній сфері та кожному функціональному підрозділі і, виконуючи функцію “управління управлінням”, робить можливим комплексне розв’язання проблем підприємства.

Розглянуті вище головні передумови функціональності контролінгу мають особливе значення при розробці стратегій розвитку бізнесу. В свою чергу, досягнення фінансових цілей діяльності, а саме рентабельності в умовах гарантованої ліквідності, потребує від менеджера підприємства розробки інструментарію та проведення заходів для розробки та втілення фінансової стратегії. Під фінансовою стратегією розуміють певний комплекс заходів, спрямованих на збереження фінансової рівноваги бізнесу в довгостроковій перспективі, та одну з обов’язкових передумов досягнення загальних цілей діяльності.

Постійна зміна умов внутрішнього і зовнішнього середовища потребує точного аналізу всіх вихідних чинників, що впливають на підприємство. Лише повний збір та узагальнення вихідної інформації дають змогу коректно встановити цілі діяльності, розробити в подальшому стратегії їх реалізації і трансформувати стратегії в програми заходів на тактичному та операційному рівнях управління. Тому при формуванні концептуальних засад контролінгу важливо брати до уваги всі існуючі чинники та аналізувати рівень застосування інструментів аналізу в повсякденній аналітичній діяльності. Такий підхід свідчить про якість процесу постановки генеральних цілей.

Ми залишаємося на наших позиціях системного аналізу підприємства як певного набору функцій. З цієї точки зору ми твердимо, що якість виконання функціональних обов’язків в основних структурних підрозділах є гарантією результативності діяльності контролінгу. Недостатній рівень організації окремих функцій управління спроможний погіршити конкурентні позиції підприємства.

Особливого значення така точка зору набуває в умовах відкритих ринкових відносин, коли системи управління відзначаються достатнім рівнем складності та ризиковості. Багатофункціональність систем управління природно викликає необхідність застосування додаткових механізмів, які б зробили можливою інтеграцію окремих функцій у рамках єдиної системи, гарантували прозорість результату як головного чинника, який характеризує рівень організації бізнесу.

На практиці, коли менеджер для прийняття управлінських рішень отримує необмежений обсяг інформації (до того ж, з різних інформаційних джерел), має бути витримана вибірковість і досягнута зваженість при її використанні. Якісний відбір, обробка та подальша правильна інтерпретація отриманої інформації — це запорука прийняття управлінських рішень, які відповідають стратегії розвитку.

Отже, важливо, щоб інформація, яку отримує менеджмент для управління численними внутрішніми процесами, була свідомо обмежена, достатньо структурована та підготовлена з урахуванням принципу “витрати — вигоди”. Розв’язувати подібні оптимізаційні завдання у практичній діяльності дають змогу широко використовувані показники та їх системи, розбудова яких належить до системоутворювальної функції контролінгу.

Показники — це кількісні дані, які у стислому вигляді та цифровому виразі надають необхідну інформацію щодо ситуації, яка склалася на підприємстві. Функціонально вони мають бути максимально наближені до потреб менеджменту, який на підприємстві виконує завдання операційного управління, стимулювання, постановки завдань і контролю їх виконання.

В умовах налагодженої співпраці менеджменту з виконавчим рівнем система показників перетворюється на діючий інструмент управління від постановки цілей діяльності до подальшого інтегрованого управління на їх основі. Оцінити внесок кожного можна шляхом трансформації загальних цілей у конкретні розрахункові величини, якими є показники, їх доведення до відповідальних менеджерів та подальшого використання результатів відхилень при здійсненні основних функцій управління.

Якщо ставити за мету розбудову системи контролінгу, максимально наближеної до вимог систем інтегрованого управління, слід визначити головні чинники, від яких залежатиме її подальше функціонування. На нашу думку, з урахуванням індивідуальності окремих систем управління вони є такими:

- наявність системи генеральних цілей діяльності та організація процесу генерального цільового планування (чинник 1);
- трансформація генеральних цілей в часткові цілі (чинник 2);
- організаційні можливості проведення аналізу відхилень (чинник 3).

Системний підхід до розв’язання тих чи тих завдань часто погіршується на практиці через особливий інтерес на місцях. Тому достатньо важливою є розробка методологічних підходів та інструментарію, які б підтримали системне застосування окремих методів. Психологічне усвідомлення важливості системних під-

ходів до управління потрібно закріплювати в тісній співпраці з кожним підрозділом та в роботі з колективом над доведенням суті реформ, усвідомленням значення кожного співробітника при реалізації основних цілей контролінгу.

Концентрація уваги на досягненні фінансових цілей діяльності обґрунтовує необхідність створення епіцентру управління фінансами у фінансовому департаменті. Однак відстежувати численні взаємозв'язки, що існують між окремими функціями та підрозділами, можна лише при проведенні аналітичної роботи із застосуванням інструментарію контролінгу.

Успіх досягнення підприємством заданих цілей неодмінно пов'язаний з реалізацією стратегічних цілей і закріпленням ринкових позицій підприємства. Основним інструментом, спрямованим на визначення ключових і другорядних одиниць бізнесу, є контролінговий інструментарій.

Головна методологічна мета застосування інструментарію контролінгу — проведення стратегічної сегментації та встановлення необхідних взаємозв'язків між стратегічними об'єктами. Контролінговий інструментарій служить основою подальшого процесу планування на підприємстві. Застосування інструментарію стає можливим на будь-якому рівні — галузевому, рівні підприємства з виділеними стратегічними одиницями бізнесу.

Проведений на українських підприємствах попередній аналіз у сфері управління вказав на наявність значних резервів підвищення результату, виявити які ми спробували завдяки розробленій методиці та вибірковим інструментам контролінгу. Взагалі цей підхід можна застосовувати щодо будь-яких інших елементів системи управління.

Запропонована вище методика організації роботи контролера на підприємстві дала змогу адаптувати використовуваний ним інструментарій до розв'язання завдань у системі управління. Докладне дослідження основних функцій у системі управління разом з ефективним розміщенням контролера в організаційній структурі сприяє поєднанню різних рівнів ієрархії та робить прозорішим результати діяльності підприємства. На позиціях системного підходу до управління підприємством завдяки методу декомпозиції можна визначити основні завдання контролера в системі управління. Метод декомпозиції допоміг виділити із загальних завдань контролера специфічні аспекти для сфери управління з наступним синтезуванням підсистеми управління як єдиного цілого.

Як було неодноразово вказано вище, контролінг здійснює координацію та інтеграцію таких функцій управління, як планування, облік, контроль, аналіз і регулювання. Кожну окрему функцію було деталізовано до рівня окремих завдань, які мають бути виконані при впровадженні контролінгу. При ефективному розміщенні контролера в організаційній структурі він може брати участь у засіданнях наглядової ради й сприяти реалізації затвердженої стратегії силами та резервами операційного рівня. При цьому аналітичний інструментарій контролера умовно розділено за рівнями управління — стратегічним та операційним.

Отже, контролер у процесі такої аналітичної діяльності не лише користується готовою інформацією, отриманою із джерел внутрішнього обліку підприємства, а й збирає дані із зовнішнього середовища, агрегує їх та робить необхідні припущення щодо майбутнього управління підприємством.

Найкращим чином меті дослідження, що проводилося, відповідає такий інструмент аналізу, як аналіз розриву, або GAP-аналіз. Покладена в його основу екстраполяція трендів за трьома складовими — фактичними даними, цільовими параметрами й даними головного конкурента — найкращим чином допомогла спрогнозувати методологічні тенденції інструментарію контролінгу.

Аналіз конкурентного розриву проводився в рамках процесу бенчмаркінгу. Оскільки інформацію від прямого конкурента було отримати досить важко, для аналізу було обрано споріднене підприємство за межами галузі. Проведення реформ у внутрішній діяльності за результатами бенчмаркінгу дає можливість досягти конкурентних переваг у найбільш вагомих ключових сферах. Регулярне порівняння свого підприємства з іншими не лише виявляє резерви підвищення результативності, а й дає змогу розробляти якісніші функціональні стратегії, орієнтовані на інших лідерів галузі.

Контролер отриману на стратегічному рівні інформацію трансформує до рівня операційної діяльності, а інформацію з операційного рівня агрегує та подає у вигляді стислих внутрішніх звітів на розгляд найвищих органів управління, інакше кажучи, застосовує принцип зустрічного управління. Забезпечується це завдяки наскрізній системі показників діяльності та через застосування такого інструменту, як календарний план діяльності контролера протягом року.

Календарний план дав змогу досягти прозорості при виконанні менеджерами їх функціональних обов'язків, а також визначити відповідальних осіб і утримувати виконання завдань у межах чіткого періоду, що дуже важливо для управління підприємством.

За структурою календарний план охоплює всі завдання з планування, строки виконання цих завдань, відповідальних осіб і дає змогу уявити, яким чином окремі завдання пов'язані одне з одним, тобто в якій послідовності їх слід виконувати, щоб досягти максимальної інтеграційної роботи підрозділів у рамках єдиної системи планування. Застосування календарного плану під час роботи дало можливість досягти значного ступеня координації окремих завдань у часі, що і стало запорукою своєчасного реагування менеджера на відхилення, які виникають у процесі діяльності.

Календарне планування тісно пов'язане з організаційним плануванням на підприємстві, а всі зазначені в його рамках відповідальні особи управляють окремими місцями виникнення доходів і витрат, тому, з одного боку, їх представлення в організаційній структурі, а з другого — поєднання в процесі планування максимально сприятимуть прозорості при управлінні результатами підприємства. Наприкінці процесу планування контролер узагальнює подану менеджерами

інформацію та презентує її у стислому вигляді на засіданні наглядової ради, де мають бути затверджені або відхилені представлені плани.

Після завершення планування вся отримана інформація обробляється контролером, зокрема дані вводяться до інформаційної системи, додатково узгоджуються, проводиться засідання контролерів, після чого консолідується звітність, складається пояснювальна записка до окремих планів (бюджетів), візуалізуються планові дані графіками, все це узгоджується з найвищим керівництвом та вноситься на розгляд наглядової ради підприємства.

Така послідовність дій взагалі відповідає техніці бюджетування будь-якого підприємства. Однак бюджети самі по собі без їх узгодження, перевірки на предмет вузьких місць особливо на рівні міжфункціональних взаємозв'язків та безперервної підтримки протягом виконання контролерами залишаються недійвовим інструментом контролінгу.

Необхідно усвідомлювати такий момент: на кожному окремому підприємстві контролером неодмінно визначаються із всієї сукупності планових завдань найважливіші, розв'язання яких швидко та істотно позначиться на результатах діяльності.

Таким чином, введення до організаційної структури нового фахівця з новими функціональними обов'язками дало змогу перерозподілити завдання в системі управління. Взагалі система управління стає загальною платформою для реалізації контролінгу.

Виходячи з цього, спільність цілей діяльності для всіх підрозділів та першочергова орієнтація більшості підприємств на фінансові показники діяльності роблять неможливим повне розмежування сфери управління та контролінгу. Враховуючи це, контролінг в управлінні може належати й до компетенції керівника фінансово-облікового напрямку. Проте контролінг більше стосуватиметься управління міжфункціональними взаємозв'язками та спрямовуватиметься на розвантаження останнього через співпрацю на стадіях планування, контролю та координації системи управління.

Загальні функціональні обов'язки контролера стають основою подальшої декомпозиції його завдань до рівня управління підприємством. Поряд з плануванням і прогнозуванням діяльності контролер здійснює також внутрішнє консультування менеджерів. Так, наприклад, у США віднесення питань оподаткування, складання зовнішньої звітності для державних установ до компетенції контролера викликане специфічними вимогами до відкритості систем управління на підприємствах.

З урахуванням того, що діяльність контролера на вітчизняних підприємствах має концентруватися на внутрішній діяльності, його загальні завдання декомпоновано до рівня управління підприємством. Не останнє значення має організація документообігу й визначення відправників та отримувачів внутрішніх звітів.

З огляду на особливе значення контролінгового інструментарію як складової системи управління контролер бере безпосередню участь в організації внут-

рішнього контролю активів. Методологія внутрішньої ревізії та обґрунтування рішень щодо страхування майна й обов'язків також входять до кола важливих завдань, що стоять перед контролером підприємства.

За результатами проведеного дослідження зроблено такий висновок: виконання контролером всіх зазначених завдань на високому якісному рівні дасть можливість своєчасно виявити негативні тенденції та відхилення в фінансово-господарській діяльності і створити на основі наявної інформації діючу систему раннього попередження.

У такому контексті під інструментарієм контролінгу в фінансовому управлінні розуміють усі заходи, спрямовані на розбудову інформаційної системи (системоутворювальна функція контролінгу), яка спроможна забезпечити менеджера релевантною інформацією для прийняття правильних управлінських рішень. І оскільки система інтегрованого управління має гарантувати реалізацію індивідуальних цілей та забезпечувати довгостроковий стабільний розвиток підприємства домінуючим у діяльності фахівців, відповідальних за розбудову подібних систем, стає виконання всього наведеного комплексу завдань і застосування найрізноманітнішого аналітичного інструментарію. Тенденції розвитку ринкових відносин в Україні значно ускладнюють фінансове управління підприємством, що призводить до значних якісних змін у структурі та методах управління. На нашу думку, зусилля підприємств мають бути спрямовані на створення нової системи управління, в якій переважає системне розв'язання проблем обліку, аналізу, планування та контролю. Нова система має допомогти керівнику підприємства впевнено приймати управлінські рішення. Таким чином, система управління, заснована на таких підходах, має полегшити керівнику підприємства не лише процес прийняття рішень, а й майбутній контроль того, наскільки кожне окреме рішення сприяє досягненню встановлених фінансових цілей.