ФІНАНСИ

УДК 336.012.23

*С.А. КУЗНЕЦОВА,* доктор економічних наук,
завідувач кафедри Дніпропетровського університету імені Альфреда Нобеля

# СПЕЦИФІКА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ В РІЗНИХ КОМПАНІЯХ

Сформульовано напрями специфікації фінансового контролінгу. Запропоновано структуру та склад специфічних ознак, які визначають специфіку побудови системи фінансового контролінгу компанії. Ідентифіковано ознаки галузевої специфіки компанії. Окреслено особливості організації фінансового контролінгу з урахуванням розмірів бізнесу, галузевої специфіки та в межах обраної організаційної структури компанії.

***Ключові слова: фінансовий контролінг, специфіка фінансового контролінгу, специфіка компаній, система фінансового контролінгу, фінансовий контролер, фінансовий менеджмент.***

**Постановка проблеми.** Запорукою ефективності розвитку будь-якого бізнесу є функціонування якісної системи фінансового контролінгу. При цьому якість фінансового контролінгу визначається спроможністю цієї системи забезпечити дієвість контрольної функції фінансового менеджменту та рівнем сприяння загальної ефективності управління фінансами компанії. Відправною точкою впровадження фінансового контролінгу є чітке розуміння специфіки компанії, оскільки саме врахування специфічних ознак при побудові (або реорганізації) фінансового контролінгу на підприємстві забезпечує його подальшу дієвість та загальну ефективність.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Попри підвищену потребу українського бізнесу в побудові системи фінансового контролю в межах власних компаній у вітчизняній спеціальній літературі практично відсутні напрацювання щодо теоретичних, методологічних та організаційних засад фінансового контролінгу.

Аналіз спеціальних джерел [1–10] дозволив констатувати, що системного наукового дослідження за вказаним напрямом не проведено ні вітчизняними, ні зарубіжними авторами.

Обґрунтування потребує розмежування напрямів специфікації діяльності компаній, виділення їх складових та встановлення конкретних специфічних ознак, що визначають специфіку компанії, тлумачення кожної специфічної ознаки з метою її чіткого розуміння суб'єктами, що будуть досліджувати специфіку конкретного суб'єкта господарювання, формулювання умов та обмежень врахування кожної із встановлених специфічних ознак у процесі організації системи фінансового контролінгу компанії.

**Постановка завдання.** З метою вирішення окресленого кола питань на основі узагальнення світового наукового та практичного досвіду щодо специфічних особливостей діяльності різноманітних компаній та попереднього дослідження [11] сформулюємо напрями специфікації фінансового контролінгу компанії, визначимо структуру та склад специфічних ознак, які визначають специфіку побудови системи фінансового контролінгу компанії, надамо їх стислу характеристику та обґрунтуємо особливості організації фінансового контролінгу з урахуванням розмірів бізнесу, галузевої специфіки та в межах обраної організаційної структури компанії.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Необхідно виважено підходити до питання формування системи фінансового контролінгу. Враховуючи сутність системи як економічної категорії, що базується на цілісності окремих

© С.А. Кузнецова, 2011

елементів та змінності завдань управління у часі, при організації системи фінансового контролінгу на підприємстві доцільно впроваджувати всі складові фінансового контролінгу. Підґрунтям для формулювання власної позиції є отримані результати проведених власних досліджень, які свідчать про те, що в процесі функціонування компанії виникає потреба у використанні всіх елементів фінансового контролінгу, при цьому вплив кожного з них на процес прийняття управлінських рішень змінюється з часом, але не виключається протягом всього періоду існування компанії.

Тому, розглядаючи питання організації фінансового контролінгу, необхідно використовувати синергічний та системний підходи та передбачати створення саме системи фінансового контролінгу незалежно від специфічних особливостей, притаманних конкретній компанії. При цьому саме специфіка діяльності компанії є визначальним параметром організації системи фінансового контролінгу.

Схематично розроблену структуру та склад специфічних ознак, що визначають існуючу специфіку діяльності компанії, наведено на рис. 1.

У загальному розумінні: напрям – шлях розвитку та лінія руху певних процесів [12, с. 511]; специфікація – перелічені специфічні особливості будь-чого [13, с. 624]; ознака – характерна риса, властивість, якість цілісної економічної системи, її окремих стадій та етапів, а також певних економічних явищ і процесів [12, с. 618]. Відповідно, під напрямом специфікації діяльності компанії слід розуміти напрям визначення специфічних ознак компанії.

З метою створення системи фінансового контролінгу виділяємо такі напрями специфікації компаній:

– розміри бізнесу компанії;
– організаційна структура компанії;
– галузева специфіка компанії.

При визначенні напрямів специфікації діяльності компанії враховуємо думку, висловлену делегацією Європейської комісії в Україні, Молдові і Бєларусі: організація має включати встановлення структури, в рамках якої можуть провадитися необхідні види діяльності з визначенням відповідального за кожний окремий вид діяльності, а також з визначенням відповідальності управлінського персоналу [14, с. 343].

Стосовно питань, які є предметом цього дослідження, констатуємо, що технологія організації фінансового контролінгу з урахуванням специфіки діяльності компанії має базуватися на

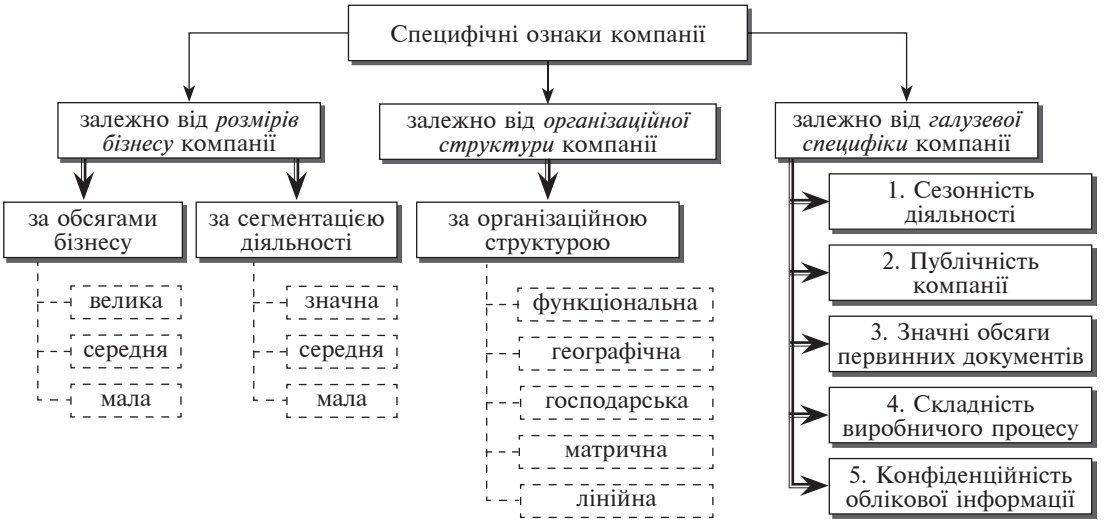


**Рис. 1. Структура та склад специфічних ознак, які визначають специфіку фінансового контролінгу компанії**

встановленій організаційній структурі, в рамках якої можуть провадитися необхідні види діяльності з визначенням відповідального за кожний окремий вид діяльності, а також з визначенням відповідальності управлінського персоналу.

Для правильного розуміння визначених напрямів специфікації діяльності компанії та подальшого дослідження специфіки діяльності конкретного підприємства наведемо пояснення їх змісту та стислу характеристику специфічних ознак, що формуються в межах кожного напряму.

*Розміри бізнесу компанії.* Розмір бізнесу необхідно визначати як його обсягами в загальному розумінні, так і сегментацією діяльності – кількістю окремих напрямів бізнесу.

Обсяги бізнесу компанії визначають обсяги облікової інформації, її різноманітність та специфіку. Так, для великих підприємств характерні значні обсяги облікової інформації, що ставить в актуальну площину необхідність використання автоматизованої технології її обробки, виокремлення облікового підрозділу та впровадження потужної системи фінансового контролінгу. З іншого боку, для малих підприємств можуть бути притаманні великий спектр облікової інформації разом з незначними її обсягами. У такому випадку необхідно передбачати відповідну організацію фінансового контролінгу з встановленням додаткових вимог до професійної компетенції облікового персоналу.

Система фінансового контролінгу має бути адаптована до *організаційної структури компанії.* Як зазначав проф. А.М. Кузьмінський, особливості організаційно-виробничої структури об'єднань здійснюють вплив на склад облікової інформації, порядок її формування [15, с. 78]. Таким чином, організація фінансового контролінгу має бути спрямована на забезпечення вимог системи управління.

Окреслимо особливості організації фінансового контролінгу в контексті обраної організаційної структури суб'єктів господарювання.

Загалом можна умовно виокремити за складністю такі організаційні структури управління підприємствами:

1) організаційні структури із складним рівнем ієрархії, до яких відносять:

– функціональну структуру управління;

– географічну структуру управління;

– господарську структуру управління;

– матричну структуру управління;

2) організаційні структури з лінійним рівнем ієрархії.

Коротко викладемо специфіку організації системи фінансового контролінгу в межах кожної із зазначених організаційних структур управління суб'єктами господарювання.

Функціональна організація системи управління обумовлює організацію фінансового контролінгу за функціональною ознакою: контрольна інформація має формуватися за визначеними функціями управління, відповідно, розподіл праці між контролерами необхідно організовувати з урахуванням їх підпорядкованості. Виходячи із зазначених умов, організацію праці контролерів треба розглядати через призму комплексного забезпечення системи управління контрольною інформацією за визначеними функціональними напрямами.

Наприклад, організовані такі функціональні напрями управління: комерційний, фінансовий, виробничий, технічний. Відповідно, система фінансового контролінгу має забезпечувати формування контрольних функцій за вказаними напрямами (комерційний напрям – фінансовий контроль руху виробничих запасів, продажу готової продукції, дебіторів та кредиторів; фінансовий напрям – фінансовий контроль фінансових операцій, грошових потоків; виробничий напрям – фінансовий контроль руху запасів у виробництві, виробничих витрат; технічний напрям – фінансовий контроль за нематеріальними активами).

Побудова організаційної структури за географічною ознакою потребує формування усього спектра контрольних функцій у межах визначених геогра-

фічних сегментів. Тому доцільно організовувати фінансовий контроль за всіма стадіями господарської діяльності за кожним географічним сегментом окремо. При цьому остаточне рішення щодо функціонування системи фінансового контролінгу необхідно приймати з урахуванням розмірів бізнесу та галузевої специфіки.

Використання господарської структури організації діяльності компаній передбачає відокремлення частин діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) за такими критеріями:

– видом продукції (товарів, робіт, послуг);

– способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг);

– характером виробничого процесу;

– залежно від характерних для цієї діяльності ризиків;

– категорією покупців;

– дотриманням єдиного технологічного процесу.

Відповідно, організація фінансового контролінгу в рамках цієї організаційної структури має базуватися на забезпеченні можливості формування контрольних функцій за обраним критерієм відокремлення господарських сегментів, які виступають у ролі окремих самостійних центрів відповідальності.

Додатково, при визначенні форми організації фінансового контролінгу, слід враховувати, що вказані сегменти можуть здійснювати діяльність у кількох географічних регіонах, що обумовлено стадіями виробництва продукції, політикою післяпродажного обслуговування, умовами доставки товарів тощо.

Матрична організаційна структура має найбільший ступінь ієрархічності та характеризується розмежуванням центрів управління за визначеними сегментами та загальними функціональними напрямами управління компанією. Означена структура передбачає виокремлення двох видів підпорядкованості персоналу: адміністративна підпорядкованість – контроль діяльності в межах визначеного сегмента, та функціональна підпорядкованість – контроль діяльності залежно від притаманних функцій.

Слід враховувати, що при обранні матричної організаційної структури, доцільно організувати працю фінансових контролерів таким чином:

– фінансовий контролер виробничого підрозділу (цеху, дільниці тощо):

1) адміністративно підпорядковується керівнику цього підрозділу і далі за структурою – виробничому директору;

2) функціонально підпорядковується начальнику підрозділу фінансового контролінгу і далі за структурою – фінансовому директору.

У межах матричної організаційної структури фінансовий контролінг має здійснюватися як за функціональними напрямами управління діяльністю окремих сегментів, так і компаній загалом.

Тому організація фінансового контролінгу в системі управління, що побудована з використанням матричної організаційної структури, потребує:

– чіткого розподілу праці між виконавцями із встановленням меж відповідальності кожного виконавця;

– організації контрольного процесу, виходячи із необхідності забезпечення контрольною інформацією системи управління як у межах функціонального розподілу загалом та за визначеними сегментами, так і в цілому за визначеними сегментами та за функціональними напрямами діяльності окремих сегментів.

Організаційні структури з лінійним рівнем ієрархії не висувають додаткових вимог щодо фінансового контролінгу. Зважаючи на зазначене, в процесі організації фінансового контролінгу необхідно враховувати фінансові можливості компанії та рівень компетенції осіб, на яких можна покласти обов'язок фінансового контролінгу.

*Галузева специфіка суб'єкта господарювання.* На додаток до висловлених раніше критичних зауважень, коментарів, доповнень та уточнень специфічних ознак, які розглянуто вище, пропонуємо третій напрям дослідження специфіки компанії:

– визначення специфіки компанії залежно від галузевої ознаки.

Суттєвим фактором у процесі організації фінансового контролінгу є врахування галузевих особливостей компанії. За класифікатором видів економічної діяльності, що впроваджений Держкомстатом України [16], визначено такі види економічної діяльності: сільське господарство, мисливство, лісове господарство; промисловість; будівництво; торгівлю, ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку; діяльність готелів та ресторанів; діяльність транспорту та зв'язку; фінансову діяльність; операції з нерухомим майном, оренду; інжиніринг та надання послуг підприємцям; освіту; охорону здоров'я та надання соціальної допомоги; надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту.

Наведена багатоспекторність видів економічної діяльності суб'єктів господарювання обумовлює формулювання різноманітних вимог щодо системи фінансового контролінгу в галузевому контексті. Загалом, обрання галузевої специфіки в сучасному економічному просторі визначається стратегією розвитку підприємства з урахуванням впливу зовнішніх факторів економічного, соціального, політичного характеру тощо.

При цьому інтегрованість та глобальність сучасних економічних відносин сприяють веденню підприємствами одночасно кількох різних видів економічної діяльності, відмову від роботи за одним видом економічної діяльності на користь іншого виду економічної діяльності. Проте в більшості підручників, посібників, наукових праць ця проблема зовсім не розкривається.

Галузева специфіка організації фінансового контролінгу не має перебувати в прямій залежності від виду економічної діяльності, яким займається компанія. Для правильного розуміння та обґрунтування цієї позиції важливо дослідити та виокремити фактори, що визначають галузеву специфіку компанії.

На основі отриманих результатів проведеного дослідження та узагальнення вітчизняного та зарубіжного практичного досвіду управління різноманітними компаніями пропонуємо використовувати п'ять специфічних ознак, які характеризують галузеву специфіку їх діяльності та визначають специфіку організації фінансового контролінгу в компанії:

1) сезонність діяльності;

2) публічність компанії;

3) значні обсяги первинних документів;

4) складність виробничого процесу;

5) конфіденційність облікової інформації.

Коротко викладемо суть запропонованих специфічних ознак.

Сезонність діяльності обумовлює змінність обсягів діяльності та, відповідно, обсягів контрольних процедур залежно від сезону або загалом відсутність певного виду діяльності протягом визначеного періоду та, відповідно, відсутність або значну уповільненість руху контрольної інформації у цей період. Запропонована специфічна ознака притаманна, зокрема, сільському господарству, мисливству, лісовому господарству; меншою мірою – будівництву, діяльності готелів та ресторанів, торгівлі, діяльності у сфері культури та спорту і незначною мірою впливає на освіту, операції з нерухомим майном, оренду.

Публічність компанії передбачає обов'язковість оприлюднення фінансової звітності. Така специфічна ознака характерна для підприємств, що займаються фінансовою діяльністю, та може бути притаманна всім видам економічної діяльності більшою чи меншою мірою залежно від обраної форми власності (значний рівень публічності – для підприємств колективної форми власності, особливо для акціонерних товариств; середній рівень публічності – для комунальних підприємств та державних підприємств, низький рівень публічності – для приватних підприємств; для підприємств, заснованих на змішаній формі власності рівень публічності визначається публічністю суб'єктів за формами власності, майно яких об'єднане).

Під специфічною ознакою «значні обсяги первинних документів» слід

розуміти значущість обсягів первинних бухгалтерських документів, що фіксують відповідні господарські операції підприємства, у кількісному вимірі, оскільки значні обсяги документообігу визначають особливості поділу праці контролерів, організацію служби фінансового контролінгу та організацію праці виконавців. При оцінці впливу такої специфічної ознаки, як «значні обсяги первинних документів», необхідно брати до уваги значні за кількістю обсяги переміщення (транспортування) або зберігання чи будь-які інші дії, що пов'язані із зміною прав власності чи володіння. Найбільш ця специфічна ознака притаманна торгівлі, ремонту автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку; діяльності готелів та ресторанів; діяльності транспорту та зв'язку; меншою мірою – фінансовій діяльності; операціям з нерухомим майном, оренді; охороні здоров'я та наданню соціальної допомоги; наданню комунальних та індивідуальних послуг; діяльності у сфері культури та спорту.

Складність виробничого процесу потребує впровадження окремого блоку фінансового контролінгу – фінансового контролінгу виробництва, для якого притаманна складність організації та ведення, потреба у розрахунку та обліку виробничої собівартості продукції, робіт та послуг, висунення додаткових вимог щодо професійної компетенції працівників тощо. Запропонована специфічна ознака характерна для виробництва, будівництва, меншою мірою – для сільського господарства; діяльності готелів та ресторанів.

Специфічна ознака «конфіденційність облікової інформації» притаманна компаніям, які здійснюють види економічної діяльності, в межах якої формується облікова інформація, що належить до інформації з обмеженим доступом і знаходиться у володінні, користуванні або розпорядженні окремої юридичної особи та поширюється виключно за її бажанням відповідно до погоджених з нею умов. Умови віднесення інформації до складу конфіденційної інформації суб'єктів господарювання регламентовані Законом України «Про інформацію» [17]. Згідно з вимогами діючої вітчизняної законодавчої бази [17], конфіденційність облікової інформації є обов'язковою специфічною ознакою для суб'єктів господарювання, що займаються фінансовою діяльністю, та може бути наявною для всіх видів економічної діяльності, виходячи із встановлених на підприємстві конфіденційних ознак та меж.

**Висновки та перспективи.** Напрямами специфікації фінансового контролінгу в різних компаніях визнано: розміри бізнесу компанії (за обсягами бізнесу та за сегментацією діяльності); організаційну структуру та галузеву специфіку компанії. Разом з ознаками, притаманними виключно одному виду економічної діяльності, існують об'єднуючі ознаки, характерні для різних видів економічної діяльності компанії. Тому при побудові (або реорганізації) системи фінансового контролінгу в конкретній компанії доцільно розглядати її галузеву специфіку не в межах окремих видів економічної діяльності, а з огляду на наявність п'яти специфічних ознак, які характеризують галузеву специфіку та визначають специфіку організації фінансового контролінгу в компанії: 1) сезонність діяльності; 2) публічність компанії; 3) значні обсяги первинних документів; 4) складність виробничого процесу; 5) конфіденційність облікової інформації.

Врахування викладених теоретичних та організаційних засад специфікації компаній при побудові (або реорганізації) фінансового контролінгу забезпечить його подальшу дієвість та загальну ефективність управління фінансами компанії.

**Список використаної літератури**

1. Nobes C.W. International Classification of Financial Reporting / C.W. Nobes. – Croom Helm, 1984.

2. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.

3. Davia Howard R. Accountant's Guide to Fraud Detection and Control / Howard R. Davia. – New York: John Wiley & Sons, inc., 2000. – 368 p.

4. Тріска І.І. Фінансовий контролінг та необхідність його впровадження на вітчизняних підприємствах / І.І. Тріска, В.В. Левицька // http://www.rusnauka.com/7_NMIV_2010/Economics/60175.doc.htm

5. Кравчук О.М. Фінансова діяльність суб'єктів підприємництва: навч. посіб. / О.М. Кравчук, В.П. Лещук // http://ebooktime.net/book_36_glava_73_%D0%A2%D0%95%D0%9C%D0%90_11._%D0%A4%D0%86%D0%9D%D0%90%D0%9D%D0%A1%D0%9E%D0%92%C3%90.html

6. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник / М.Т. Білуха, М.В. Микитенко. – К.: Українська академія оригінальних ідей. – 2005. – 888 с.

7. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в системе управления предприятием / В.П. Завгородний. – К.: Ваклер, 1997. – 976 с.

8. Фаріон І.Д. Організація обліку, контролю і аналізу: навч. посіб. / І.Д. Фаріон, І.В. Перевозова; під ред. І.Д. Фаріона. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 487 с.

9. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Hovath & Partners; пер. с нем. – 3-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 269 с.

10. Мних Є.В. Адаптивність змістових характеристик економічних понять і категорій у системі бухгалтерського обліку і контролю / Є.В. Мних // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 83–86.

11. Кузнецова С.А. Трансформационные перспективы финансового менеджмента в современном обществе и нестабильной экономике: Экономика и управление в XXI веке. Т. 7: Менеджмент в современных условиях: монографія / С.И. Ашмарина, В.С. Гродский, С.А. Кузнецова и др. – Самара: Глагол, 2011. – С. 91–111.

12. Економічна енциклопедія: у 3 т. Т. 2 / редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) [та ін.]. – К., 2001. – 848 с.

13. Большая экономическая энциклопедия / Т.Н. Варламова, Н.А. Васильева и др. – М.: Эксмо, 2007. – 816 с.

14. Посібник з бухгалтерського обліку / Делегація Європейської комісії в Україні, Молдові і Бєларусі. – МПП «Селко». – К.: 2004. – 554 с.

15. Учетная и аналитическая информация в объединении / А.Н. Кузьминский. – К.: Вища школа, Головное изд-во, 1979. – 96 с.

16. Державний комітет статистики України // http: \\ www.ukrstat.gov.ua

17. Закон України «Про інформацію»: за станом на 1 вересня 2011 р. / Верховна Рада України // Інформаційно-правова система «Ліга: Закон» – 2011. – № 09.

Сформулированы направления спецификации финансового контроллинга. Предложены структура и состав специфических признаков, определяющих специфику построения системы контроллинга компании. Идентифицированы признаки отраслевой специфики компании. Очерчены особенности организации финансового контроллинга на основе размеров бизнеса, отраслевой специфики и в рамках выбранной организационной структуры компании.

***Ключевые слова: финансовый контроллинг, специфика финансового контроллинга, специфика компаний, система финансового контроллинга, финансовый контролер, финансовый менеджмент.***

Directions specifications of financial controlling formulated. The structure and composition of specific features that define the specifics of building a system of financial controlling companies offered. Characteristics of industry specific companies identified. The features of financial controlling of the size of business, industry specifics, and within the chosen organizational structure outlined.

***Key words: financial controlling, financial controlling specificity, specific companies, the system of financial controlling, financial controller, financial management.***

*Надійшло до редакції 07.09.2011*