

ОБГРУНТУВАННЯ ЗМІНИ КОНТРОЛЮ НА КОНТРОЛІНГ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПРОМИСЛОВИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

*О. В. Троян,
аспірант, Класичний приватний університет*

У статті автор проводить дослідження щодо порівняльної характеристики контролю та контролінгу на промислових підприємствах, аналізує ефективність контролінгу на підприємстві, подає етапи впровадження контролінгу в сучасних умовах господарювання.

В статье автором проводится исследование относительно сравнительной характеристики контроля и контролинга на промышленных предприятиях, анализируется эффективность контролинга на предприятии, подаются этапы внедрения контролинга в современных условиях хозяйствования.

ВСТУП

В умовах формування нових механізмів господарювання, які орієнтовані на ринкову економіку, перед суб'єктами господарювання постає необхідність працювати по-новому, враховуючи закони та вимоги ринку, оволодіваючи новим типом економічної поведінки, пристосовуючи всі сторони виробничої діяльності до ситуації, що змінюється. Сьогодні відбуваються зміни в системі виробництва та управління, а отже, і в формах та методах контролю. Причому провідне місце тут посідає організація послідовного та багатопланового внутрішнього контролю, без якого важко вистояти в боротьбі з конкурентами.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Дослідити доцільність зміни внутрішнього контролю на контролінг в системі управління промисловими підприємствами.

РЕЗУЛЬТАТИ

Пріоритетного значення набуває організація постійного контролю з боку керівництва за якістю досягнення показників, які накреслені у

плані (перш за все прибутку) стосовно забезпечення рівня рентабельності в цілому на підприємстві та в роботі окремих підрозділів. Розгорнутий аналіз рентабельності підприємства, виявлення резервів та невикористаних можливостей здійснюється на базі аналізу рентабельності окремих сегментів ринку, різноманітних товарів та послуг, конкретних ділових акцій самого підприємства.

Завданням контролю полягає в кваліфікованому визначенні допустимої межі відхилень, всі інші відхилення потрібно лише зафіксувати та усунути. Адже індикатором успішності в управлінні є підсумкові економічні показники, стабільність роботи всього підприємства, його стійкість та стан на ринку, конкурентоспроможність тощо.

В той же час існують і специфічні показники:

— результативність (ефективність) діяльності структурних підрозділів та окремих працівників;

— задоволення персоналу своєю працею та приналежністю до цього підприємства;

— плинність кадрів;
— дотримання трудової дисципліни;
— наявність конфліктів на всіх рівнях відносин;
— характер соціально-психологічного клімату та особливості організаційної культури на підприємстві [3, с. 125].

Одним з головних завдань для підприємств різних форм власності є пошук ефективних способів управління, які забезпечують активізацію людського фактора.

Контроль виступає як невід'ємна складова частина всього процесу раціоналізації господарської діяльності підприємства. В широкому розумінні внутрішній контроль можна розглядати як складну систему. Зв'язок елементів в системі підпорядковується законам взаємодії частин та цілого. При об'єднанні елементів у цілісну систему її властивості виявляються відмінними від алгебраїчної суми її компонентів. Виходячи із принципу субадитивності (ціле завжди більше від суми його частин), неможливо пізнати сутність системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, виходячи із тлумачення окремих її частин та їх властивостей. Властивості такої складової системи неадитивні, тобто такі, які неможливо звести до властивостей окремих частин. Структурні зміни в системі викликають зміну властивостей самих елементів, які підпорядковуються загальним законам розвитку системи як цілого. Для пояснення властивостей цілого необхідний системний підхід. В цьому випадку системний підхід передбачає такі етапи дослідження:

1) розробка засобів подання внутрішнього контролю суб'єкта господарювання як системи (тобто виявлення системоутворюючих властивостей внутрішнього контролю);

2) інтерпретація інтегративних зв'язків між різноманітними центрами відповідальності — основа системи внутрішнього контролю;

3) визначення основних елементів системи внутрішнього контролю;

4) розкриття цільової орієнтації та визначення завдань функціонування системи внутрішнього контролю;

5) розкриття поняття ефективності системи внутрішнього контролю;

6) установлення принципів ефективності системи внутрішнього контролю та основних вимог до її організації;

7) визначення основних етапів організації системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання [1, с. 34];

8) розробка різнопланових вимог, які висуваються до професійної

майстерності контролерів, та зрозумілість змісту завдань до них;

9) розкриття зворотного зв'язку та виявлення позитивних чи негативних підтверджень, отриманих від керівництва, колег по роботі чи підлеглих.

Сучасний бізнес повинен швидко адаптуватись до змін у навколишньому середовищі: в політиці, економіці, суспільних процесах, розвинених технологіях, без чого не можливо забезпечити своє майбутнє. Роль управлінського апарату полягає у тому, щоб виявити зміни в зовнішньому та внутрішньому середовищі на основі отриманої економічної інформації і розробити стратегію виживання фірми в умовах жорсткої конкуренції. Поки що ці завдання не усвідомлюються більшістю виробничого та управлінського персоналу, що пояснюється історією розвитку нашої країни. Кадри управлінців жили у суспільстві, в якому були інші соціальні цінності та пріоритети, і за останні 5 років незалежності України порівняно мало відбулось змін у їх психології. За таких умов виникає розрив між вимогами виробничої системи, яка різко змінилась в результаті нових аналітичних та економічних умов, та підготовкою управлінського апарату. Для усунення цього протиріччя необхідно адаптувати систему управління до змін середовища. Усвідомлення необхідності змін у системах виробництва і управління відбулось у середині 80-х років, коли соціалістична система опинилась у кризовому стані. Серед економістів точились дискусії про шляхи виходу з кризи та підвищення ефективності виробництва [6, с. 53].

Контрольна функція керівництва найбільш результативно здійснюється менеджером шляхом спільного із співробітником аналізу результатів його роботи, пошуку причин невдач. Для цього слід розробляти та використовувати різноманітні мотиваційні моделі, зокрема є раціональна людська модель: для мотивації використовують комбінацію фінансових нагород та покарань (тактика "батога" та "пряника"). В окремих випадках цей підхід дає результат, але його ефект може бути короткотерміновим. В інших ситуаціях він завдає значної шкоди, негативно впливає на відносини людей. Як свідчить практика, менеджеру, перш за все, доцільно дбати про навчання підлеглих, передачу досвіду, допомагати уникати або розв'язувати проблеми, що буде сприяти забезпеченню більш високої якості результатів трудової діяльності. При цьому індивідуальний контроль з боку менеджера повинен доповнюватись колективним контролем працівників підприємства.

Такий контроль дозволяє систематично уточнювати, коригувати та вдосконалювати функції, посадові обов'язки кожного працівника. Наявність контролю, в результаті якого не карають людину, а радяться з нею, коли при цьому людину не принижують, а допомагають усунути недоліки, завжди ставляться з розумінням, такий контроль виступає важливим фактором підвищення ефективності діяльності працівників. Зазначена управлінська філософія покращує психологічний клімат, зміцнює зв'язки керівників та підлеглих, об'єднаних єдиною метою. Важливо не тільки видавати накази, а спонукати працівника до думки про необхідність здійснення конкретної дії в інтересах суб'єкта господарювання. Адже коли працівник буде ніби ініціатором ідеї, він працюватиме більш енергійно над її практичною реалізацією. Менеджеру необхідно бути добрим знавцем людської психології, знаходити та використовувати найтонші струни людської душі, зробиши так, щоб працівнику було приємно працювати над тим, що потрібно для підприємства.

Для того щоб підприємство мало можливість досягти значних успіхів та визнання на ринку, необхідно впроваджувати в практику найбільш передові, прогресивні методи роботи. До числа таких новацій можна віднести практику впровадження контролінгу. Нерідко контролінг ототожнюють з контролем. Таке ставлення справедливо лише частково, оскільки контролінг включає в себе й аспект контролю. А це означає, що контролінг, передусім, має давати відповіді на питання: "що треба та що найбільше підходить для підприємства в його діяльності?" Відповіді, як бачимо, безпосередньо пов'язані з перспективами розвитку підприємства, а в сукупності з його даними за минулі періоди утворюють інформаційну основу, що може знадобитися в будь-який час.

Сьогодні контроль все частіше доповнюється системою контролінгу, який забезпечує більш ефективне управління підприємством з метою довготривалого існування його ринку.

Якщо порівняти контролінг і контроль, то в принципі контролінг ближче до попереднього контролю. Метою кожного підприємства є його успішний розвиток: чи на правильному шляху воно знаходиться; чи не призведе обрана стратегія до кризи; в яких сегментах ринку вона більш успішно працює; чи є вони зонами зростання та чи залишаються привабливими для розвитку; чи цей ринок скорочується; чи в порядку грошові потоки фірми; чи вибрана достатня економічна альтернатива; чи можливо з високою результативні-

стю профінансувати нові проекти; що трапиться, якщо реальність виявиться не такою, як було заплановано. Із маси подібних питань вималюється широка проблема — подальший розвиток підприємства. Якщо воно має намір процвітати в майбутньому, то необхідно заздалегідь готувати відповідну базу. В цьому й полягає одне з ключових завдань контролінгу [7, с. 112].

Звичайно, контролінг не можна вважати панацеєю та універсальним способом уникнення всіх без винятку негараздів, проте його цілком можна вважати за відкритих нормальних типових умов надійним гарантом обґрунтованих управлінських рішень через менеджмент.

Для проведення ефективного контролінгу перед менеджментом підприємства висувуються певні вимоги:

- здатність диктувати права (обов'язки) іншій особі;
- усвідомлення відповідальності;
- виробниче мислення, а точніше, вміння мислити з позицій проблем підприємства;
- чесність, справедливість;
- прагнення вчитися на помилках, а не пошуки "цапа для спокути" [2, с. 20].

Контролінг сильний тим, що дозволяє встановити контроль за досягненням як стратегічних, так і тактичних цілей діяльності підприємства. Якщо управління досягненням стратегічних цілей — завдання стратегічного контролінгу, то тактичних — оперативного контролінгу. Головна мета стратегічного контролінгу — створення такої системи управління, яка дозволила б "відстежувати" рух суб'єкта господарювання до визначеної стратегічної мети розвитку.

Для цього фіксуються якісні та кількісні цілі підприємства, причому визначення стратегічних цілей починається з аналізу інформації про зовнішні та внутрішні умови його функціонування.

При визначенні кількісної мети розробляється не тільки система планових показників, але й визначається їх розмір та пріоритети. Якщо якісна мета — запобігання кризовій ситуації, то перелік показників, що характеризують кількісні цілі підприємства при проведенні антикризового управління, може бути поданий у такому вигляді: обсяг та структура обігу; відношення прибутку до капіталу; дивіденди; структура та обсяг програми інвестицій і фінансування; обсяг та структура позикових коштів, що забезпечують ліквідність; відношення власних коштів до чистих активів; платоспроможність; конкурентоспроможність товарів та послуг підприємства тощо.

Функція контролінгу поєднує у собі як часткову традиційну функцію контролю і більш широку управлінську функцію, яка за логікою речей цінується вище. Розвиток традиційної функції контролю наприкінці 70-х і в 80-ті роки відзначався бурхливим розвитком й розширенням. Це було викликано визнанням факту обмеженого планування подій у житті підприємства, що зажадало переходу від контролю фактичних результатів до різних форм контролю намірів [4].

Найважливіші види діяльності та сфери компетенції служби контролінгу, зазвичай, полягають в:

- фіксуванні фактичного стану справ, тобто облік початкової ситуації для планування;

- визначення цілей підприємства;

- постійне отримання і обробка інформації з метою створення необхідних умов для прийняття рішень;

- керівництво та координація робіт з планування та складання бюджету;

- узгодженість проміжних цілей та планів і їх зведення в єдиний і загальний план;

- складання звітності;

- введення сучасної системи інформаційного забезпечення та звітності;

- підготовку різноманітних допоміжних матеріалів, необхідних для менеджерів, зокрема, своєчасне надання періодичної інформації про відхилення між фактичними та плановими значеннями показників, які характеризують затрати, прибуток, стан фінансових коштів тощо;

- розрахунок ефективності нових проєктів;

- контроль діяльності через постійний нагляд за виконанням цілей підприємства і його планів, аналіз результатів діяльності (зіставлення фактичних показників з очікуваними, з'ясування причин відхилень і розходження даних);

- реакція у вигляді згоди за визначеними в плані позиціями та контрольними точками при здійсненні так званого менеджменту по відхиленням.

Вочевидь, перш ніж контролювати досягнення будь-якої мети, необхідно перевірити обґрунтованість її вибору та реальність досягнення. А в залежності від результатів перевірки переходять або до розробки системи контролю за виконанням планів, або до розробки альтернативних стратегій. При цьому конкретизуються галузі контролю; стратегічні, якісні та контрольні; цілі — зовнішні та внутрішні умови, які лежать в основі стратегічних планів; вузькі місця на стратегічно важливих ланках.

Відібрані підконтрольні показ-

ники та системи показників повинні відповідати певним вимогам: обмежений обсяг показників; багатофункціональний виклад; динамізація та перспективність; характер раннього попередження; порівняльний характер за галузями та підприємствами.

Система управління підконтрольними показниками включає в себе два блока: порівняння планових (нормативних) та фактичних значень показників з метою виявлення причин та винуватців відхилень, а також визначення взаємозв'язку між відхиленнями за підконтрольними показниками та кінцевими, результуючими показниками діяльності суб'єкта господарювання на основі системного аналізу. Останнє є одним із найскладніших завдань контролінгу, при вирішенні якого найчастіше виникають помилки менеджерів.

Успіх реалізації рішення оперативного контролінгу суттєво залежить від правильного підбору виконавців, з урахуванням до них таких вимог:

- висока компетентність;

- правомірність (надання необхідних повноважень, які керівник делегує виконавцям, що від його імені здійснюють оперативне керівництво та контроль за перебігом реалізації рішення);

- здатність здійснювати контроль [5, с. 74].

В українських умовах контролінг найчастіше виступає як система забезпечення виживання підприємства, в короткотерміновому плані спрямована на оптимізацію прибутку, в довготерміновому — на підтримку гарантійних відносин з навколишнім середовищем. Поява контролінгу була пов'язана з ускладненням орієнтації підприємства на ринку, посиленням конкуренції, необхідністю видозміни багатьох соціальних та економічних чинників. Сьогодні вже стало очевидним, що контролінг має великий потенціал як сукупність методів оперативного та стратегічного менеджменту, обліку, планування, аналізу та контролю на якісно новому етапі розвитку ринку, як єдина система, яка спрямована на досягнення стратегічних цілей суб'єкта господарювання. Для впровадження та забезпечення надійного функціонування системи контролінгу керівництву вкрай необхідна постійна оперативна інформація про реальні затрати на виробництво та реалізацію продукції, кожного конкретного її виду, достовірні калькуляції продукції, в які внесено всі безпосередні затрати на виробництво. Слід відзначити, що традиційне ціноутворення, яке опирається на калькуляцію повної фактичної собівартості продукту, зараз все більше відходить на другий план, а превалює оцінка того, скільки можуть та хо-

чуть заплатити за нього. В той же час менеджер обов'язково спирається на нижній ліміт цін, при якому визначаються затрати, які мінімально необхідні для покриття власних витрат на виробництво та реалізацію продукції.

Контролінг як цілісна концепція управління фінансово-економічними процесами та результатами діяльності підприємства включає в себе поточний збір та обробку інформації, здійснення функцій контролю, являє собою зразок мислення менеджера, орієнтованого на майбутнє. Тому він виступає однією з основ стратегічного менеджменту та дозволяє порівняти будь-які дії суб'єкта господарювання сьогодні з точки зору того, до чого це призведе завтра. За допомогою контролінгу з'являються навички у використанні загальних та методологічних принципів конкуренції управління діяльністю підприємства. Контролінг активно сприяє постійному підвищенню кваліфікації менеджерів та всіх співробітників підприємства.

Людський фактор відіграє важливу роль у контролінгу. Внаслідок цього важлива частина контролінгу, як і всього менеджменту, поширюється на управління персоналом. Можна стверджувати, що в галузі управління персоналом контролінг — це управління через узгодження цілей.

Кожен працівник підприємства виконує певне коло завдань (те, чим він займається) і досягає поставленої мети — те, до чого він прагнув. Суб'єкт господарювання загалом також має свої завдання (опис функцій посади за штатним розкладом), встановлені види діяльності (сформовані в єдину картину) та цілі (фінансові результати, розмір власного капіталу тощо). Кожен співробітник покликаний знати свої обов'язки та усвідомлювати мету роботи. Контрольна функція керівництва найбільш результативно здійснюється менеджером шляхом спільного зі співробітником аналізу результатів його роботи. Тим самим вимоги контролінгу реалізуються кожним працівником самостійно й доповнюють-ся колективним контролінгом.

У такому розрізі контролінг може бути показаний як система, що здатна до навчання і спрямована на виявлення внутрішнього потенціалу, на використання резервів та здібностей персоналу.

Служба контролінгу надає інструментарій для такої роботи та забезпечує консультації з його застосування, регулює процес управління, слідкує за ходом менеджменту.

Впровадження контролінгу є досить складним та тривалим процесом, який складається із декількох послідовних етапів. В цілому його

можна подати у такому вигляді:

- опис існуючої інформаційної (бухгалтерської) системи суб'єкта господарювання;

- визначення вимог до необхідної управлінської інформації;

- побудова формалізованої системи, яка здатна забезпечити менеджерам необхідною управлінською інформацією;

- побудова системи управлінської звітності;

- побудова методики внутрішньовиробничого аналізу;

- побудова системи фінансового планування.

На впровадження системи впливають такі чинники, як термін існування суб'єкта господарювання на ринку, галузь, розмір, структура, рівень автоматизації управління та постановки менеджменту на підприємстві.

Перший етап характерний для суб'єктів господарювання, які існують досить тривалий час. Завданням цього етапу є опис та аналіз існуючих інформаційних систем організації, переважно системи бухгалтерського обліку. Результатом є схеми організаційно-управлінської структури, інформаційних потоків підприємства, опис системи бухгалтерського обліку. На цьому етапі повинні бути визначені особливості та недоліки організації існуючої системи.

На другому етапі визначається якісний та кількісний склад інформації, яка необхідна для ефективного управління суб'єктом господарювання. Тут виявляються недоліки існуючої інформаційної системи, виявляються їх причини, оцінюється обсяг змін в системі управління.

На третьому етапі повинна бути представлена відповідна формалізована система, яка може збирати, обробляти та надавати інформацію, що відповідає вимогам керівників. Тут виділяються центри відповідальності — сегменти всередині суб'єкта господарювання, на чолі яких стоять відповідальні особи, що приймають рішення.

Четвертий етап характеризується побудовою системи управлінської звітності.

На п'ятому етапі відбувається конструювання системи внутрішньовиробничого аналізу.

Заключний етап — постановка системи фінансового планування, яка складається з системи бюджетного планування діяльності структурних підрозділів підприємства та системи зведеного бюджетного планування діяльності суб'єкта господарювання [5, с. 6].

Оскільки контролінг базується на даних управлінського та фінансового обліку, зазвичай співробітники

бухгалтерських служб та служб внутрішнього аудиту стають співробітниками служб контролінгу. Взаємозв'язки між різними складовими частинами обліку досить багатогранні і управління ними нерідко має важливе значення для якості рішень, що приймаються, та для успішного функціонування контролінга. Контролінг реалізує принцип прямого зв'язку безпосередньо через ланцюжок взаємовідносин з клієнтом. Такий підхід зручний, він створює творчу атмосферу, сприяє розвитку духу співробітництва в колективі. На жаль, через недостатню кваліфікацію менеджерів в Україні, а часом низьку кваліфікацію управлінців, останнє зустрічається на практиці рідко. В той же час слід відзначити, що вже сьогодні основна частка сучасних методів контролінгу, елементів системи контролінгу наявна в практиці багатьох українських підприємств, особливо комерційних банків, тобто систему контролінгу не потрібно створювати з нуля — вона в явному чи неявному вигляді вже існує. Щодо сучасного рівня його організації, то він далекий від досконалості, зазвичай перебуває в початковому стані, а методи впровадження контролінгу не утворюють повної закінченої системи. В той же час використання контролінгу є виключно ефективним методом ринкового господарювання, якщо його приймати з урахуванням конкретних умов нашої країни.

Контроль — одна із найважливіших функцій менеджменту, який оцінює роботу суб'єкта господарювання. А тому організація багатопланового, послідовного, ретельного внутрішнього контролю на підприємстві має суттєве значення і ставить за мету не тільки вистояти на ринку в боротьбі з конкурентами, але й успішно розвиватись. В той же час контрольна функція керівництва — це спільний аналіз із співробітником його роботи, усунення причин невдач співробітника, інструктаж та його навчання. Якісний та постійний внутрішній контроль потрібний усім організаціям. Налагоджена система внутрішнього контролю захищає від помилок, які можуть виникати в поточній роботі, і, як наслідок, зводить до мінімуму можливість прийняття неправильних рішень та завдання збитків. Це повністю стосується як ненавмисних, так і навмисних помилок. До того ж випадкові помилки легко виявити при налагодженому внутрішньому контролі, а навмисні тільки при бездоганно продуманій системі постійних перевірок та розмежуванні відповідальності. Деякі спеціалісти стверджують, що система внутрішнього контролю добре працює лише тоді, коли внутрішнь-

огосподарський контроль здійснюється службою внутрішнього аудиту і погано, коли він покладений на ревізійну комісію. На наш погляд, з цим не можна повністю погодитись, оскільки внутрішній аудит є лише одним з елементів внутрішнього контролю, хоча й дуже суттєвим.

ВИСНОВКИ

Система контролінгу інтегрує облік, планування, маркетинг в єдину самокеровану систему, в якій чітко окреслюються цілі підприємства, принципи управління та способи їх реалізації. Можна предствити контролінг як систему підготовки, адаптації підприємства до найбільш ймовірних подій. В цьому випадку робота починається в сфері бухгалтерського обліку в рамках складання прогнозних балансів та звітів про прибутки та збитки.

Для використання контролінгу в українських умовах на промислових підприємствах необхідна перебудова планування, обліку та економічного аналізу. При переході до контролінгу необхідно застосовувати управлінський облік як основу облікової політики і не тільки поділяти затрати на постійні та змінні, виявляти обсяги прибутку, але й враховувати затрати та результати продажів як за видами продукції, послуг, так і за сегментами ринку, групами клієнтів, місцем формування виробничих та фінансових підсумків. Звідси в інструментарії контролінгу важливе місце посідає бухгалтерський облік, внутрішній та зовнішній аудит, а також внутрішній виробничий облік (а не фінансовий бухгалтерський облік, окреслений законодавством).

Література:

1. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. — М.: Экзамен, 2000. — 320 с.
2. Гулін Д.В., Максименко О.А. Система контролінгу на промисловому підприємстві // Маркетинг в Україні. — 2000. — № 4. — С. 20—23.
3. Одегов Ю.Г., Никонова Т.В. Аудит и контроллинг персонала: Учеб. пособие. — М.: Экзамен, 2002. — 448 с.
4. Пич Г., Шерм Э. Уточнение содержания контролинга как функции управления и его поддержки // Проблемы теории и практики управления. — 2001. — № 3. — С. 102—107.
5. Попова Л.В., Исакова Р.Е., Головина Т.А. Контролинг: Учеб. пособие. — М.: Дело и Сервис, 2003. — 192 с.
6. Пушкар М.С. Контролинг: Монография. — Тернопіль, 1997. — 146 с.
7. Справочник по аудиту / Под ред. проф. Э.А. Уткина. — М.: Ассоциация авторов и издателей "ТАНДЕМ", 1999. — 432 с.