

УДК 658.012.32

Мамонтова О.В.

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ МОДЕЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Постановка проблемы. Реализация контроллинга в рамках системы управления происходит посредством информационной поддержки процесса принятия управленческих решений. И задача службы контроллинга или конкретного специалиста в области контроллинга, заключается в том, чтобы систематизировать и обобщить релевантную информацию об изменениях во внешней и внутренней среде предприятия, а так же разработать и подготовить возможные альтернативные варианты принятия решения по преодолению негативных тенденций.

Анализ публикаций. Теория стратегического и оперативного контроллинга разрабатывается различными авторами, в частности в учебных пособиях отечественных и зарубежных авторов: Голова С.Ф. [2], Друри К.[3], Карповой Т.П. [5], Манн Р., Майера Э. [6], Миддлтона Д. [7], Нападовской Л.В. [8], Палий В.Ф. [9], Петренко С.Н. [10], Пушкарь Н.С. [11], под ред. Н.Г. Данилочкиной [4], под ред. Ф.Ф. Бутинца [1].

Нерешенные ранее проблемы. Необходимость разработки и внедрения на отечественных предприятиях системы контроллинга признается всеми вышеперечисленными авторами, но организационному аспекту среди современных публикаций в этой области уделяется недостаточное внимание.

Цель статьи. Основная цель данной статьи состоит в рассмотрении вопросов организации системы контроллинга на украинских предприятиях с целью повышения эффективности их финансово-хозяйственной деятельности и принятия руководством целесообразных управленческих решений.

Изложение основного материала. В процессе реализации своей задачи контроллер использует различные экономико-математические методы. В частности рассмотрим основные показатели интеграции контроллинга в систему управления предприятиями в контексте их практического применения (рис. 1).

Первый элемент системы контроллинга представляет собой методику управления затратами, включающую учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг). Этот показатель традиционно соответствует производственному учету, но в настоящее время основная его задача заключается не только и не столько в определении суммы производственных затрат, сколько в поиске возможности их оптимизации. Следовательно, для реализации данного элемента в системе контроллинга необходимо определиться с потоками входящей и исходящей информации.



Рис. 1. Схема организации службы контроллинга на предприятии

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ МОДЕЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРЕДПРИЯТИЕ

Так входящая информация для элемента учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (услуг) представляет собой следующие данные:

- Информация о миссии и целях организации представляет собой первый наиболее важный вопрос в процессе реализации каждого элемента системы контроллинга. Эта информация поступает в виде указаний со стороны высшего звена управления.

- Отдел маркетинга представляет информацию об ожидаемом спросе на различные виды продукции и услуг, предлагаемые предприятием на рынке. При этом в процессе изучения рынка и оценке уровня спроса может принимать участие и контроллер. Эта информация необходима для составления оптимальной производственной программы, а так же выбора наиболее оптимального метода калькулирования себестоимости продукции, отражающего специфику данного предприятия. Кроме того в процессе управления затратами отдел маркетинга предоставляет информацию о расходах на персонал отдела и рекламные мероприятия.

- Производственный отдел обеспечивает контроллера информацией о производственной потребности в оборудовании, сырье, рабочей силе согласно технологии изготовления продукции.

Полученная отделом контроллинга (контроллером) информация анализируется с целью подготовки различных вариантов управленческих решений направленных на снижение суммы затрат и их оптимизацию. При этом можно перечислить следующие действия, выполняемые контроллером:

1. Выбор оптимального метода калькулирования себестоимости продукции (услуг), отражающего особенности как предприятия, так и региона в целом.

2. На основе избранного метода калькулирования себестоимости продукции (услуг) контроллер определяет нормативы расходования сырья, работы оборудования, затрат труда.

3. В процессе управления затратами контроллер использует математические методы оптимизации с целью определения необходимого уровня заказов сырья у поставщиков, оптимальной системы оплаты труда, целесообразного метода амортизации оборудования и др. затрат.

Вторым элементом контроллинга, как уже говорилось ранее, является система оперативного планирования или бюджетирования. Этот элемент является сопутствующим звеном в управлении затратами, так как основной задачей бюджетирования является определение наиболее оптимального соотношения всех экономических показателей предприятия в процессе достижения поставленных целей. Система бюджетов достаточно гибка и адаптируется под специфику предприятия, но для бюджетирования необходима достаточно полная и исчерпывающая информация о перспективах деятельности каждого структурного подразделения предприятия. В частности, контроллер в процессе подготовки бюджетов использует следующую информацию:

- Для подготовки бюджета продаж необходима информация об анализе рынка и оценке предполагаемого спроса на продукцию (услуги) в бюджетном периоде, поступающая из отдела маркетинга.

- Имеющиеся данные бюджета продаж позволяют разработать производственную программу, а так же бюджет прямых материальных затрат, прямых затрат на оплату труда и другие текущие бюджеты. Но для этого контроллер должен получить исчерпывающую информацию из производственного отдела, бухгалтерии, кадровой службы и т.д.

- На основе текущих бюджетов контроллер производит финансовое планирование. Полученный финансовый план может быть использован руководством предприятия для принятия управленческих решений по изменению ценовой политики, корректировке ассортимента продукции (услуг), расширению отдельных направлений деятельности предприятия, как за счет собственного финансирования, так и за счет заемных средств.

Процесс оперативного планирования не прекращается после утверждения бюджетов руководством предприятия. Следующим этапом бюджетирования является мониторинг финансово-хозяйственной деятельности предприятия с целью уточнения и корректировки составленных бюджетов. Кроме этого следует упомянуть о немаловажном аспекте бюджетной работы, а именно об анализе отклонений. По истечении бюджетного периода или какой-либо его логической части (месяца, квартала) контроллер производит анализ отклонений фактических результатов от запланированных. Эта информация служит базой для принятия управленческих решений направленных на обеспечение полного и своевременного выполнения поставленных перед предприятием целей, так как изменяющиеся условия внешней среды требуют соответствующей корректировки как целей предприятия так и способов их достижения. Кроме этого, измененные бюджеты прошлого отчетного периода являются основой для планирования деятельности на будущие отчетные периоды.

Основой для организации следующего элемента системы контроллинга, а именно операционного анализа (анализа «Затраты – Объем деятельности – Прибыль») являются два предыдущих элемента. Особенность построения операционного анализа заключена в классификации затрат предприятия на постоянные и переменные и если подобная классификация не производится при управлении затратами, то проведение анализа становится невозможным. Таким образом, основная информация для проведения операционного анализа формируется непосредственно службой контроллинга, тем не менее для данного элемента большую роль играет организация учета по центрам ответственности, в частности по центрам затрат, так как именно на этих участках и формируется основная информация об изменениях в составе расходов предприятия. Для получения указанных данных может использоваться внутренняя отчетность, разрабатываемая контроллером индивидуально для конкретного предприятия с учетом его специфики организации производства (оказания услуг) и сбыта.

Основная задача операционного анализа заключается в том, чтобы отражать изменения в соотношении основных экономических показателей деятельности предприятия: доходов, расходов и прибыли. Уже только этот факт свидетельствует о высокой значимости проведения данного анализа для принятия решений в процессе оперативного управления деятельностью предприятия. Результаты

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ МОДЕЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРЕДПРИЯТИЕ

проведения операционного анализа могут быть использованы для решения следующих вопросов:

- Сопоставление показателей дохода и прибыли позволяет направлять работу всех структурных подразделений не на имитацию деятельности, а на достижение конечного результата.
- На основе сопоставления доходов и затрат можно определить минимальный объем деятельности (точку безубыточности), приемлемый для данного предприятия при существующих ценах на продукцию (услуги).
- На основе тех же расчетов на предприятии может быть разработана гибкая система скидок на продукцию (услуги) реализуемые постоянным клиентам, а так же скидки связанные с сезонными колебаниями спроса на соответствующем рынке.
- Традиционно результаты операционного анализа применяются для расчета и планирования доходов и затрат, обеспечивающих необходимый уровень прибыли предприятию.

Использование стратегического планирования и анализа способствует реализации функций стратегического контроллинга. На практике применение стратегического контроллинга довольно ограничено, но несмотря на это следует отметить особенности его организации на предприятиях ЮБК.

Как уже говорилось ранее стратегический анализ в отличие от анализа отклонений имеет направленность на будущие события и предназначен для обеспечения их всесторонней оценки. Поэтому стратегический анализ является наиболее важным инструментом стратегического планирования и прогнозирования. Основная сложность, с которой сталкиваются контроллеры при осуществлении стратегического планирования и анализа заключается в том, что для его осуществления в большей степени необходима оценка внешней информации, прогнозирование которой затруднительно для предприятия. Каждый субъект предпринимательской деятельности является частью всего экономического пространства и поэтому контролем над внешней средой не обладает. Следовательно, в данной ситуации важно как можно более точно оценить перспективы развития факторов внешней среды, что позволит спрогнозировать развитие ситуации внутри предприятия. К тому же, при осуществлении стратегического планирования и анализа базовой является именно внутренняя информация. В частности, для проведения стратегического планирования и анализа деятельности предприятия контроллеру необходимо получить следующие данные:

- Маркетинговый анализ рынка товаров и услуг, предлагаемых предприятием для реализации.
- Анализ конкурентной среды предприятия, а так же его сравнительных преимуществ.
- Прогнозы изменения политической и экономической ситуации в стране в целом, а так же в отдельном регионе, на территории которого расположено предприятие.
- Перспективы изменения руководством стратегической политики предприятия.
- Анализ возможности расширения деятельности предприятия.

Результаты составления стратегических планов и проведения стратегического анализа могут быть использованы для принятия руководством управленческих решений по следующим вопросам:

- Определение перспектив расширения деятельности с целью увеличения доходов и прибыли предприятия.
- Разработка стратегии предприятия направленной на преодоление негативного влияния факторов внешней среды, таких как сезонные колебания спроса на продукцию (услуги).

Для реализации стратегических планов предприятия не всегда достаточно собственных источников финансирования и поэтому возникает необходимость в привлечении дополнительных инвестиций. Для этого контроллер совместно со специалистами консалтинговых фирм или самостоятельно разрабатывает инвестиционный проект и производит его оценку с целью привлечения инвесторов. После получения финансирования задача контроллера заключается в проведении мониторинга реализации данного проекта, подготовке отчетной информации для инвесторов.

Выводы. В целом же, организация стратегического и оперативного контроллинга имеет значительные отличия. Осуществление данных операций одним и тем же сотрудником, по нашему мнению, является весьма проблематичным. Это так же связано с тем, что уровень разработки и оценки стратегии развития предприятия соответствует топ менеджеру, а оперативный контроллинг способствует осуществлению тактического и оперативного управления. Следовательно, система контроллинга на крупном или среднем предприятии должна представлять собой отдел контроллинга, возглавлять который должен специалист, осуществляющий операции, касающиеся стратегического контроллинга, в то время как специалисты этого отдела должны выполнять функции, относящиеся к оперативному контроллингу. Если же рассматривать организацию контроллинга на малом предприятии, то функции начальника отдела контроллинга может исполнять руководитель предприятия, с привлечением консультантов для технического обеспечения операций стратегического контроллинга. В это же время функции специалистов отдела контроллинга могут выполняться работниками финансово-экономических служб, чаще всего экономистами или работниками бухгалтерии. Хотя контроллинговые операции на малом предприятии имеют сокращенный вид, тем не менее, все перечисленные выше элементы будут отражены в той или иной степени, так как любое предприятие независимо от объемов хозяйственной деятельности сталкивается с проблемными ситуациями в процессе достижения целей, тем самым обеспечивается необходимость принятия руководством управленческих решений.

Список литературы

1. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник. / Бутинен Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малога Н.М., Чижевська Л.В.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480 с.
2. Голов С.Ф. Управленческий учет: Учебник. - К.: Либра, 2004. - 576 с.
3. Дружи К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебное пособие для вузов/ Пер.

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ МОДЕЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРЕДПРИЯТИЕ

- с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; Предисловие проф. П.С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
4. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др.; Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 297 с.
 5. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 350 с.
 6. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. Ю.Г. Жуков / Под ред. и с предисл. д-ра экон. наук В.Б. Ивашкевича. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
 7. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Пер. с англ.: Под ред. И.И. Елисеевой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
 8. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підруч. для студ. виш. навч. закл. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
 9. Палий В.Ф. Организация управленческого учета. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
 10. Петренко С.Н. Контроллинг / Учебное пособие. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с.
 11. Пушкар М.С. Контролінг: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 1997. – 146 с.

Поступило в редакцию 01.12.2005 г.