

УДК 658.012.4(075)

**Н.Г.Ковалева** д.э.н., проф, **О.И. Головина**, аспірантка  
Одесский государственный экологический университет

### СИСТЕМА КОНТРОЛЛИНГА В УПРАВЛЕНИИ УСТОЙЧИВЫМ РАЗВИТИЕМ ПРЕДПРИЯТИЯ

*В статье проанализированы концептуальные основы функционирования контроллинга и рассмотрен вопрос развития системы контроллинга на предприятиях.*

**Ключевые слова:** контроллинг, пассивный контроллинг, активный контроллинг.

Переход к рыночной экономике требует разработки и применения новых подходов в управлении предприятиями. При этом на первый план выдвигаются экономические критерии оценки эффективности их деятельности, повышаются требования к гибкости и оперативности управления с позиций обеспечения устойчивого и эффективного развития.

В настоящее время любая компания функционирует в жестких условиях конкурентной среды. Ее деятельность должна быть направлена на завоевание и удержание предпочтительной доли рынка, на достижение превосходства над конкурентами, что обеспечивается в известной мере эффективной организацией системы контроля в компании.

Таблица 1 - Структура единого государственного реестра предприятий и организаций Украины по формам собственности на 2003г.

Объектов по формам собственности	Количество объектов	%
Государственные	2458	4,3
Коммунальные	2656	4,7
Коллективные	30319	53,5
Частные	20420	36,1
Международные организации и юридические лица других стран	778	1,4

Таблица 2 - Производство продукции промышленности по видам деятельности (в % от общего объема)

Вид деятельности	%
Металлургия и обработка металла	20,5
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	13,2
Пищевая промышленность и переработка продукции АИК	19,1
Машиностроение	12,1
Добывающая промышленность	10,4
Производство кокса и нефтепродуктов	7,7
Химическая и нефтехимическая промышленность	6,6
Легкая промышленность	1,6
Другие	8,8

Современный рынок Украины характеризуется высокой неопределенностью и нестабильностью внешней среды, формируется предприятиями и организациями различной формы собственности и видами деятельности (табл. 1, табл. 2). Усиление конкурентных отношений на мировых и отечественных рынках, стремительное развитие и смена технологий, растущая диверсификация бизнеса, усложнение бизнес-проектов и другие факторы обуславливают новые требования к системе внутреннего контроля компании. В современных условиях внутренний контроль компании должен присутствовать на всех уровнях управления. Практически эффективная система внутреннего контроля – это гарантия успешной деятельности компании.

Новым словом в управлении предприятиями в Украине становится применение системы контроллинга, как функционально обособленного направления экономической работы, связанного с реализацией финансово-экономической функции менеджмента, обеспечивающей принятие рациональных оперативных и стратегических решений. Сегодня на отечественных предприятиях довольно быстро идет процесс интеграции традиционных методов учета, анализа, нормирования, планирования и контроля в единую систему получения, обработки и обобщения информации. Речь идет о системе, которая позволяет управлять предприятиями, ориентируясь не только на получение прибыли (как важного текущего результата их деятельности), но и на одновременное комплексное решение многих других актуальных задач, одной из которых выступает интенсификация устойчивого и эффективного развития предприятий на базе наиболее совершенных инновационных решений. Нужно учитывать, что при вступлении Украины в ВТО особую остроту приобретает обеспечение конкурентоспособности отечественных предприятий при работе не только на мировых, но и на внутриукраинских рынках.

Контроллинг основывается на научных достижениях различных дисциплин: экономической теории, анализа хозяйственной деятельности, бухгалтерского учета, планирования, менеджмента, кибернетики, социологии и др. По аналогии со словом контроль, содержание контроллинга часто увязывают с некой системой контроля за экономикой и финансами предприятий, реализуемой через службы главного бухгалтера. Между тем подобная увязка не совсем корректна.

Поскольку основными инструментами контроля выступают наблюдение, проверка и анализ всех сторон уже свершенных действий на предприятии, то правомерно считать, что контроль является лишь одним из направлений их управленческой деятельности, с задачами использования в практической работе положительного и отрицательного опыта функционирования «в прошлом». В отличие от контроля, система контроллинга ориентирована не столько в прошлое, сколько в будущее и нацелена на обеспечение длительного устойчивого и эффективного функционирования предприятий в настоящее время и в перспективе. С использованием контроллинга могут решаться, например, такие важные задачи, как оценка и выбор для реализации перспективных инвестиционных и инновационных проектов, определение оптимальных путей их финансирования в современных условиях и в перспективе, диверсификации рисков и т.д. Поэтому служба контроллинга на предприятии должна стремиться так управлять процессами текущего анализа и регулирования плановых и фактических показателей предприятий, чтобы (по возможности) избегать ошибок, отклонений и просчетов не только в настоящем, но и будущем.

Основные задачи контроллинга на предприятии можно сгруппировать следующим образом:

- информационное обеспечение процесса учета, планирования и прогнозирования;
- регулирование и контроль за производственными и финансовыми аспектами деятельности предприятия;

- планирование (оперативное, стратегическое, инновационное, инвестиционное и т.д.);
- контроль (сравнение заданных и фактических показателей, анализ отклонений между ними, анализ преимуществ и недостатков).

Отметим, что собственно термин "контроллинг" принят в Германии, откуда он пришел в Украину. Поскольку отечественная терминология пока не устоялась, то в Украине, наряду с термином «контроллинг», используют также термин «управленческий учет». Вместе с тем формирование системы "контроллинга", по сравнению с «управленческим учетом», следует рассматривать как более сложный процесс. Дело в том, что контроллинг в большей мере отражает характер современного процесса управления и включает в себя не только чисто учетные функции на предприятиях, но и весь спектр управления процессом достижения конечных оперативных и перспективных целей, а также результатов их деятельности.

Все элементы системы контроллинга (начиная от планирования до мониторинга реализации планов) нацелены, прежде всего, на формирование условий, необходимых для выполнения планов на основе анализа результатов их выполнения, оценки положительных и отрицательных отклонений планов в процессе реализации. Исходя из сложившейся ситуации, настоящих и будущих возможностей и опасностей, которыми сопровождается развитие предприятия как системы, с использованием контроллинга можно определять, например, какие альтернативные действия содержатся в портфеле у предприятия в настоящее время, оценивать наличие альтернатив в будущем и разрабатывает новые, ориентированные на оптимизацию достижения текущих и перспективных целей развития. Тем самым система контроллинга предоставляет руководителю информацию, необходимую для осмысленного принятия решений по обеспечению устойчивого и эффективного комплексного развития предприятия.

Находясь на стыке учета, информационного обеспечения, контроля и координации действий разных служб, контроллинг занимает особое место в управлении предприятием. Он связывает воедино все эти функции, интегрирует и координирует их. Причем не подменяет собой управление предприятием, а как бы переводит его на качественно новый уровень. Контроллинг (его ещё иногда представляют как «управление управлением») является своеобразным механизмом саморегулирования на предприятии, обеспечивающим обратную связь в контуре управления.

В настоящее время сформировались две основные концепции контроллинга: американская и немецкая. По немецкой концепции центральные задачи контроллинга включают в себя решение проблем внутреннего учета в следующих формах: документальной, плановой и контрольной. Американская концепция, в отличие от немецкой, дополнительно включает в себя задачи внешнего учета, анализа и оценки результатов.

Основой системы внутреннего контроля является информационное обеспечение контрольной деятельности, включающее оперативную, плановую, нормативно-справочную информацию, классификаторы технико-экономической информации, системы документации (унифицированные и специальные).

Ключевой для системы внутреннего контроля является информация о степени управляемости объекта контроля, т.е. информационная прозрачность данного объекта для возможности принятия эффективных управленческих решений (управления объектом). Качество информации в системе внутреннего контроля определяется по таким критериям, как достаточность, достоверность, своевременность, аналитичность.

Процедуры контроля – составной элемент технологических процедур управления, технологии управления в целом. Отсутствие единого описания процедур влечет несогласованность действий отдельных работников и целых подразделений. Процедуры

контроля определяют также порядок и последовательность работ в плановой ситуации и при возникновении отклонения или конфликта во взаимоотношениях работников.

Система внутреннего контроля компании должна ориентироваться на обеспечение следующих основных параметров эффективности функционирования в современных условиях: на устойчивое положение компании на рынках; на своевременную адаптацию систем производства и управления организации к динамичной внешней среде (рыночной конъюнктуре).

Условия работы механизма внутреннего контроля определяются:

- принятым компанией курсом действий (ее ориентиры), целями, стратегией;
- масштабом деятельности компании ;
- определением и документальным закреплением процедур контроля;
- реакцией руководителей соответствующих уровней на выявленные в результате контроля отклонения, своевременностью принятия ими решений по данным отклонениям;
- налаженностью системы коммуникаций и системы информационного обеспечения управления;
- наличием систем бюджетного управления (бюджетирования), бизнес-планирования, подготовки финансовой отчетности для внешних и внутренних пользователей;
- внешними влияниями - уровнем развития экономики, экономической и политической устойчивостью рынка, развитием законодательной базы рыночного типа, налоговой политикой государства и т.д.;
- соблюдением действующего законодательства и работой с внешними системами контроля;
- договорной дисциплиной;
- неопределенностью и риском деятельности компании.

Система внутреннего контроля – это основа функционирования управленческой информационной системы, т.е. системы обработки и интеграции разнообразной внутренней и внешней информации, необходимой для принятия решений на всех уровнях управления компаний.

Основные цели функционирования системы внутреннего контроля:

- сохранение и эффективное использование разнообразных ресурсов и потенциалов компании ;
- своевременная адаптация к изменениям во внутренней и внешней среде;
- обеспечение эффективного функционирования компании и ее устойчивости и максимального развития в условиях многоплановой конкуренции.

Функционирование системы внутреннего контроля призвано сводить к минимуму различного рода риски в деятельности компании . Достижение целей системы внутреннего контроля обеспечивается реализацией задач, в которых от взаимосвязи и взаимодействия различных ее элементов требуется достичь конкретных показателей, по которым можно судить об эффективности управления и развития компании .

Основные задачи системы внутреннего контроля заключаются в достижении следующих показателей эффективности управления:

- соответствия деятельности компании принятому курсу действий и стратегии;
- устойчивости компании с финансово-экономической, рыночной и правовой точек зрения;
- сохранности ресурсов и потенциалов компании;
- уровня полноты и точности первичных документов и качества первичной информации для успешного руководства и принятия эффективных управленческих решений;
- рационального и экономного использования всех видов ресурсов;

- соблюдения работниками компании установленных администрацией требований, правил и процедур;

- соблюдения требований законов и подзаконных актов Украины и органов местного самоуправления.

Эти и многие другие задачи обуславливают создание в компании эффективной системы внутреннего контроля. Кроме того, организация внутреннего контроля позволяет снизить издержки на внешний аудит.

Организация системы внутреннего контроля находится под воздействием многих факторов, назовем основные:

- отношение руководства к внутреннему контролю (т.е. насколько правильно понимает руководство роль внутреннего контроля в управлении компанией);

- внешние условия функционирования компании, ее размеры, оргструктура, масштабы и виды деятельности;

- количество и региональная неоднородность (разветвленность) месторасположения ее обособленных подразделений или дочерних компаний;

- стратегические установки, цели и задачи;

- степень механизации и компьютеризации деятельности;

- ресурсное обеспечение;

- уровень компетентности кадрового состава.

Организация эффективного внутреннего контроля – это сложный многоступенчатый процесс, включающий следующие этапы:

1. Анализ и сопоставление определенных для прежних условий хозяйствования целей функционирования компании, принятого ранее курса действий, стратегии и тактики с видами деятельности, размерами, оргструктурой, а также с ее возможностями.

2. Анализ эффективности существующей структуры управления, ее корректировка. Должны быть разработаны положения об организационной структуре, в которых описаны все организационные звенья с указанием административной, функциональной, методической подчиненности, направления их деятельности, функций, которые они выполняют, установлен регламент их взаимоотношений, права и ответственность, показано распределение видов продуктов, ресурсов, функций управления по этим звеньям. То же самое относится и к положениями о различных структурных подразделениях (отделах, бюро, группах и т.д.).

3. Разработка формальных типовых процедур контроля конкретных финансовых и хозяйственных операций. Это позволяет упорядочить взаимоотношения работников по поводу контроля за финансово-хозяйственной деятельностью, эффективно управлять ресурсами, оценивать уровень достоверности информации для принятия управленческих решений.

Важнейшее место в системе управления компанией занимает контроль стратегических решений. Имеется в виду выяснение того, в какой мере принятие решения приводит к достижению целей компании. Практически речь идет о формировании современной контроллинга-системы управления.

Слово контроллинг произошло от английского «to control» –контролировать, управлять, которое в свою очередь происходит от французского слова, означающего реестр, проверочный список. Но по иронии судьбы в англоязычных источниках термин контроллинг практически не используется: в Великобритании и США укоренился термин «managerial accounting» или «management accounting», а профессиональная организация контроллеров США – «Controllers Institute of America» в 1962 году была переименована в «Financial Executives Institute». Дословный перевод этих терминов как «управленческий учёт» не совсем корректен, хотя управленческий учет и составляет основу контроллинга.

Концепция контроллинга была разработана в 80-е годы как средство активного предотвращения кризисных ситуаций, приводящих предприятие к банкротству. Принципом этой концепции, получившей название «управление по отклонениям», является оперативное сравнение основных плановых (нормативных) и фактических показателей с целью выявления отклонений между ними и определение взаимосвязи и взаимозависимости этих отклонений на предприятии с целью воздействия на узловые факторы нормализации деятельности.

Контроллинг представляет собой совокупность методов оперативного и стратегического управления: учета, планирования, анализа и контроля, объединяемых на качественно новом этапе развития рыночных отношений в единую систему, функционирование которой подчинено определенной цели.

Кроме того, как и любое явление, система или метод, контроллинг появляется в настоящее время в теории и практике управления предприятием не вдруг, а под влиянием многих причин и факторов, к которым можно отнести усложнение ориентации предприятия на рынке вследствие роста конкуренции, социальная направленность современной рыночной экономики, неблагоприятная экологическая ситуация и т.п., явно действуют, они на лицо, а другие факторы предстоит в будущем еще выявлять, изучать и учитывать их влияние.

Реально действующие системы контроллинга в управлении предприятиями сегодня формируются обычно по следующим принципиальным организационным схемам. Во-первых, по схеме, так называемой, линейной функции, когда служба контроллинга в управлении предприятием выступает самостоятельной единицей, наряду с планово-производственной, логистической, маркетинговой и другими службами. Во-вторых, система контроллинга может формироваться по так называемой схеме «с созданием штатного места контроллеру». В-третьих, системы контроллинга в управлении предприятиями могут формироваться с учетом сочетания особенностей построения первых двух (в частности, путем ввода штатного места контролера в линейную схему). Последнюю схему можно назвать «компромиссной» и отметить, что сегодня она получает на практике достаточно широкое распространение. Именно по этому пути идут многие зарубежные фирмы. Указанный путь выбирают и многие украинские предприятия.

Составные части (виды контроля) контроллинга включают в себя: административный, технологический контроль, ревизия, функциональный, комплексный и системный аудит. Общая схема взаимодействия составляющих контроллинга представлена на рис. 1.

Административный контроль – это проверка процессов и явлений и постоянное наблюдение за ними в целях фиксирования текущих состояний и отклонений от установленных администрацией значений для обеспечения достижения организацией своих целей.

Технологический контроль – это операция, являющаяся неотъемлемой частью технологического процесса (производственного или управленческого). Синонимы технологического контроля – операционный контроль, специальная приемка продукции и управленческий контроль использования ресурсов.

Ревизия – это документальная проверка финансово-хозяйственной деятельности организации или должностного лица с целью определения правильности и законности их действий. Ревизия обычно проводится по заданию правоохранительных и контрольно-ревизионных органов, вышестоящих ведомств или собственника организации. При плановой ревизии проверяются документы на соблюдение финансовой дисциплины, правильность постановки бухгалтерского учета, достоверность и законность совершения операций в целом. Ревизия по инициативе

правоохранительных и вышестоящих органов обычно связана с установлением и проверкой фактов экономических или правовых преступлений в организации.



Рисунок 1 – Типология контроллинга.

Аудит – это документальная проверка данных в соответствующей профессиональной деятельности, устанавливающая уровень их соответствия определенным критериям, нормам и стандартам.

Приведенные определения видов контроллинга содержат некоторые элементы неопределенности в их различии. В таблице 3. административный и технологический контроль, ревизия и аудит рассмотрены с точки зрения объекта и субъекта контроля, отношения к стандартам и направления контроля.

Таблица 3 Особенности проведения отдельных видов контроллинга

Виды контрольной деятельности	Параметры проведения			
	Объект контроля	Субъект контроля	Связь с циклом основного производства	Направление контроля
Административный контроль	Организация в целом	Внутренняя или внешняя структура	Косвенная	На прошлые результаты
Технологический контроль	Операция основного производства	Внутренняя структура	Непосредственная	На прошлые результаты
Ревизия	Финансово-хозяйственная деятельность	Внешняя структура	Косвенная	На прошлые результаты
Функциональный, комплексный и системный аудит	Система управления и обслуживающее производство	Внутренняя или внешняя структура	Косвенная	На прошлые результаты

Пассивный контроллинг (рис.2.) характеризуется периодическими действиями специалистов или руководителей по анализу текущей информации о функционировании системы производства и управления организации (процесс активизируется в исключительных случаях).

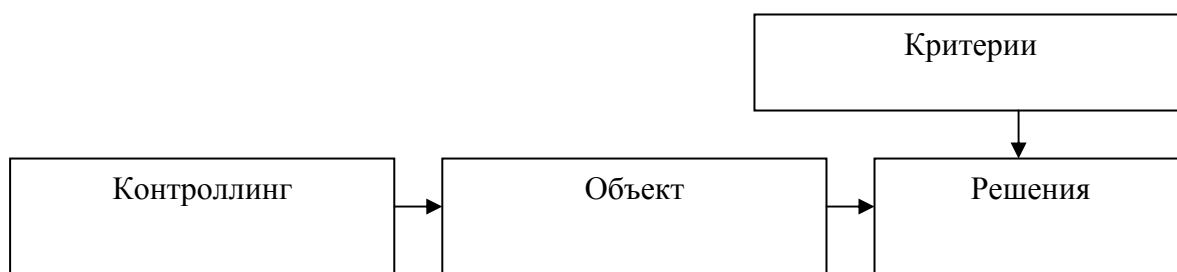


Рисунок 2 – Пассивный контроллинг.

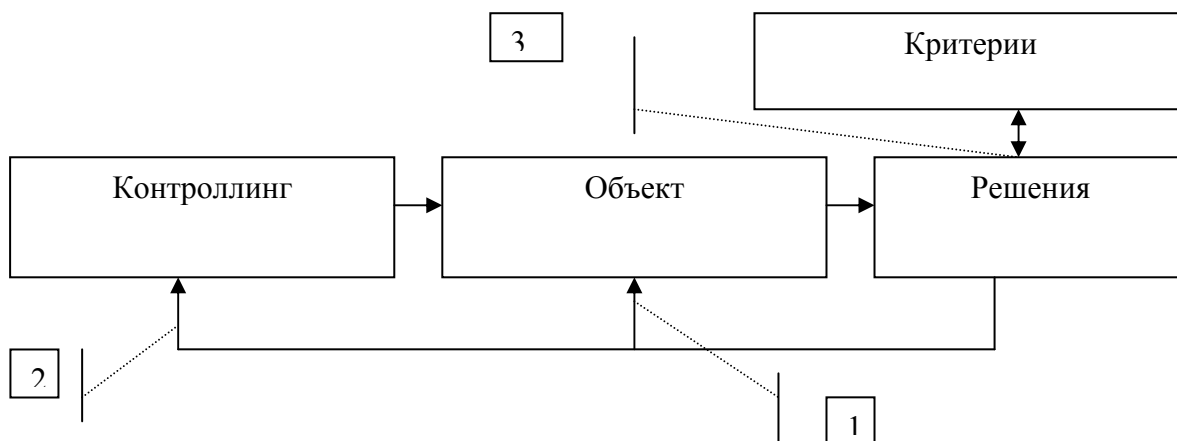


Рисунок 3 – Активный контроллинг.

Активный контроллинг (рис.3.) характеризуется непрерывным контрольным процессом обеспечения достижения целей организации. При неудовлетворительной оценке контролируемого процесса или явления должно разрабатываться решение, направленное в первую очередь (воздействие 1) на изменение организационной системы, во вторую очередь (воздействие 2) – на корректировку методики контроллинга и в третью очередь (воздействие 3) – на изменение критериев (перечня контролируемых параметров, диапазона их приемлемых изменений и т.д.).

Пассивному контроллингу соответствуют ревизия и аудит, активному – административный и технологический контроль.

Концептуальная схема контроллинг-системы управления ориентирована на установление контроля за достижением как стратегических целей (стратегический контроллинг), так и тактических целей (текущий, оперативный контроллинг) деятельности корпораций.

Оценивая зарубежную практику и опыт первых украинских предприятий, приступивших к использованию элементов контроллинга, можно с уверенностью



утверждать, что при сравнительно небольших затратах хозяйственные организации получают в свое распоряжение специализированную, системно-организованную информацию для оперативного и стратегического управления. Ценность этой информации в том, что все расчеты, основанные на ее использовании, исходят из принципов ограниченности ресурсов, разнообразия производственных и внепроизводственных факторов, влияющих на конечные результаты хозяйствования, из возможностей альтернативного выбора решений по управлению в условиях конкуренции и других особенностей свободной рыночной экономики.

Контроллинг существенно повышает эффективность работы предприятия. Она становится непосредственно направленной на рост доходности организации. Данные расчетов на оптимизацию с использованием учетных показателей, контроль за их реализацией в учете, участие в анализе выявленных отклонений повышают интеллектуальный уровень и результативность функционирования бухгалтерии.

Говоря о контроллинге, необходимо также уделить особое внимание поведенческим аспектам контроля. Мы все прекрасно знаем на личном опыте: осознание, что кто-то может нас проконтролировать, очень влияет на результаты работы. И в этом влиянии есть свои плюсы и минусы.

Позитивность контроля в том, что работник постоянно получает реакцию на свои действия, у него есть стимул работать и определенные критерии хорошо выполняемой работы.

Негатив – в том, что в восприятии украинского человека контроль ассоциируется с обязательным наказанием. В результате люди, которых контролируют, настолько боятся сделать ошибку, что выполняют только минимум, очерченный их должностными обязанностями, не проявляя творчества и инициативы. В некоторых случаях неготовность сотрудников рисковать, чтобы не сделать ошибку, может сделать нежизнеспособной всю организацию. Таким образом, контролируя, следует помнить: проводить контроллинг необходимо осторожно, давая каждому человеку «право на ошибку». Очень вреден также контроль, если он не носит постоянного характера: он не дисциплинирует, не дает полной картины происходящего и, по большому счету, бесполезен.

### Список литературы

1. Дафт Р.Л. Менеджмент – СПб: Питер, 2003, - 832с. (серия «Теория и практика менеджмента»)

#### **Система контроллингу в управлінні стійким розвитком підприємства. Головіна О.І.**

*В статті проаналізовані концептуальні основи функціонування контролінгу та розглянуто питання розвитку контролінгу на підприємствах.*

*Ключові слова: контролінг, пасивний контролінг, активний контролінг.*

#### **Controlling system of managing of enterprise stable development. Golovina O.I.**

*Conceptual bases of functioning of controlling are analyzed and the question of development of system of controlling at the enterprises in clause is considered.*

*Keywords: controlling, passive controlling, active controlling*