

Мищенко Володимир Акимович, доктор екон. наук, професор кафедри міжнародного бізнесу та фінансів; Тел.+38(050) 5 34 68 38 ; E-mail: vladmish30@gmail.com

Мехович Сергій Анатолійович, доктор екон. наук, професор; професор кафедри економічного аналізу та обліку; ORCID:0000-0001-7080-7609; тел. (+38) 050-402-62-12; E-mail: sm261245@gmail.com
Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», вул. Кирпичова, 2, Харків, Україна, 61002

УПРАВЛІНСЬКІ ПРИНЦИПИ ФІЛОСОФІЇ КОНТРОЛІНГУ

Анотація. Стаття присвячена розробці методологічних положень філософії контролінгу. Розкрито його організаційні та управлінські принципи. Розглянуто різні види діяльності, а також система управлінських показників. Визначено основні складові контролінгу в організаційній структурі. Надано характеристику гнучкій системі даних банків, в яких міститься інформація із системи розрахунку витрат, із системи калькулювання, із системи розрахунку прибутку та ін. Розкрито проблеми та типові недоліки впровадження контролінгу. Певну увагу приділено аналізу першочергових питань, що потребують вирішення.

Ключові слова: контролінг, філософія контролінгу, складові контролінгу, служба контролінгу, принципи контролінгу

GOVERNING PRINCIPLES OF PHYLOSOPHY OF CONTROLLING

Mishchenko Vladimir Akimovich, Doctor of Economics. Sciences, Professor of International Business and Finance; Tel. + 38 (050) 5 34 68 38; E-mail: vladmish30@gmail.com

Mekhovich Sergii Anatolyevich, Doctor of Economics sciences, professor; Professor of the Department of Economic Analysis and Accounting; Tel. (+38) 050-402-62-12; ORCID:0000-0001-7080-7609; E-mail: sm261245@gmail.com

National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute", Kyrpychova Str., 2, Kharkiv, Ukraine, 61002

Abstract. The article is assigned to the methodological provisions of the philosophy of control. The organization and management principle were developed. Different types of activity and the system of management indicators are considered. The main warehouses of control in the organizational structure are determined. The characteristics of a flexible system of data banks, which contain information from the costing system, from the calculation system, from the profit calculation system, etc. are given. Problems and typical shortcomings of controlling implementation are revealed. Some attention is paid to the analysis of priority issues that need to be addressed. Control service and its service function for management. Management accounting system.

Keywords: control, philosophy of control, warehouse of control, control service, principle of control

УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ ФИЛОСОФИИ КОНТРОЛЛИНГА

Мищенко Владимир Акимович, доктор екон. наук, професор кафедри міжнародного бізнесу та фінансов; Тел.+38(050) 5 34 68 38; E-mail : vladmish30@gmail.com

Мехович Сергей Анатольевич, доктор екон. наук, професор; професор кафедри економічного аналізу та учета; тел. (+38) 050-402-62-12; ORCID:0000-0001-7080-7609; E-mail: sm261245@gmail.com

Национальный технический университет «Харьковский политехнический институт», ул. Кирпичева, 2, Харьков, Украина, 61002.

Аннотация. Стаття посвящена разработке методологических положений философии контроллинга. Раскрыты его организационные и управленческие принципы. Рассмотрены различные виды деятельности, а также система управленческих показателей контроллинга. Определены основные составляющие контроллинга в организационной структуре. Охарактеризована гибкая система банков данных, в которых содержится информация из системы расчета затрат, из системы калькулирования, из системы расчета прибыли и др. Раскрыты проблемы и типичные недостатки внедрения контроллинга. Определенное внимание уделено анализу первоочередных вопросов, требующих решению. Рассмотрены задачи службы контроллинга и его сервисная функция для менеджмента. Отдельное внимание уделено системе управленческого учета.

Ключевые слова: контроллинг, философия контроллинга, составляющие контроллинга, служба контроллинга, принципы контроллинга.

Постановка проблеми. Організація системи контролінгу є типовою для сучасної європейської компанії. Поряд із центральною службою контролінгу (контролінг компанії), що виконує завдання координації діяльності окремих дивізіонів і функціональних підрозділів, існують децентралізовані підрозділи контролінгу в окремих функціональних підрозділах, у дивізіонах, на заводах і в дочірніх підприємствах. Робота контролінгу в організаційній структурі здійснюється за принципом «штрихової лінії». При такій схемі надзвичайно важливо забезпечити доступ до контролінгових «ноу-хау» на місцях, тобто в окремих функціональних підрозділах. Така модель роботи відповідає концепції самоконтролінгу, що активно обговорюється зараз.

Основна частина. Як відомо, субсистеми «Інструменти», «Організація» і «Процес» вибудовуються й використовуються на основі філософії контролінгу. Філософія контролінгу базується на трьох управлінських принципах: 1) діяльність, орієнтована на план; 2) децентралізована й персоніфікована відповідальність; 3) управлінські показники, виражені в кількісній формі.

Інструменти контролінгу базуються на використанні гнучкої системи банків даних, у яких міститься інформація із системи розрахунку витрат, із системи калькулювання, із системи розрахунку прибутку та ін. Крім того, ця інформація доповнюється інформацією про ринок і стратегічною інформацією. Іншими найважливішими інструментами контролера є інвестиційні розрахунки, а також використання показників і побудова систем показників. Використання перерахованих інструментів здійснюється як у системі планування, так і в системі управління й контролю, або в рамках внутріфірмової звітності.

Процес контролінгу характеризується взаємозв'язком системи інформаційного забезпечення й системи планування. Дивізіони планують самостійно й деталізовано на основі глобальних планових значень, що доводяться керівництвом підприємства. Плани окремих дивізіонів далі консолідуються й узгоджуються один з одним на вищому рівні (консолідація планів). Координуюча функція контролінгу визначається оперативним 3-річним плануванням. Плани й управлінські заходи виражаються в кількісній формі - у вигляді системи показників.

Кінцевою метою є організація спільного процесу навчання, призначеного для подальшого розвитку й удосконалювання системи контролінгу й подолання конфліктів між функціональними підрозділами. Побудова й подальший розвиток системи контролінгу переслідує також цілі підвищення привабливості ідеї контролінгу для співробітників. В остаточному підсумку основні ідеї контролінгу повинні відчувати всі співробітники, щоб дозволити реалізувати в компанії ідеї самоконтролінгу, що функціонує без постійного втручання окремо виділеного підрозділу, що поодиноці займається контролінгом.

Інтерес до контролінгу на українських підприємствах, особливо на кондитерських, пов'язаний з рядом причин, серед яких можна виділити найбільш актуальні [6]:

- неузгодженість між керівниками підприємства, що відповідають безпосередньо за економічні результати (виробничих, фінансових, маркетингових відділів);
- неможливість одержання коректних даних для прийняття бізнес-рішень у рамках традиційного бухгалтерського обліку;
- зацікавленість інвесторів у довгостроковій й оптимальній віддачі від вкладених коштів з постійним збільшенням вартості компанії.

Багато українських підприємств тією чи іншою мірою використовують у себе інструменти контролінгу: планування й бюджетування, деякі впроваджують систему управлінського обліку. Наприклад, на рисунку 1.8 представлена система контролінгу ЗАТ «Фармак». Таку структуру на підприємстві вибрали тому, що охопити всі господарські

схеми виявилось неможливо. Цей підхід дозволив відпрацювати контролінг процесів, що викликають найбільші проблеми в компанії. Як тільки контролінг налагоджують на одній ділянці - відразу переходять до наступної.

У ТОВ «М'ясний альянс» використовують збалансовану систему показників (BSC). Стратегічна ціль конкретизується за допомогою локальних показників, що піддаються кількісному виміру, таких як: обсягу виробництва, фінансового результату, кількості нових продуктів, випущених на ринок, середньої заробітної плати та ін. Показники систематизують і піддають ретельному аналізу, що дозволяє надавати топ-менеджменту інформацію, необхідну для прийняття рішень [8].

Контролінг використовується також у ВАТ «Укрнафта», де впровадження контролінгу проходило в два етапи, тому що масштаб підприємства не дозволяв здійснювати реорганізацію системи в короткий термін (рис. 9). У результаті впровадження системи контролінгу у ВАТ «Укрнафта» плани компанії стали більш гнучкими. Контроль ведеться на стадії планування, що вплинуло на якість самого планування, з'явилися надлишкові потужності, були переглянуті функціональні обов'язки деяких співробітників, була виявлена збитковість окремих видів продукції [9]. На рисунку 1 представлено система контролінгу ЗАТ «Фармак».

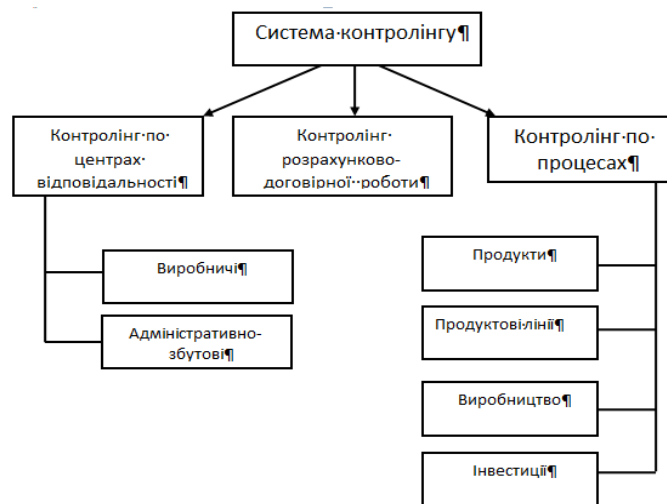


Рис. 1. Система контролінгу ЗАТ «Фармак»

Однак при спробі впровадження контролінгу, керівники можуть зіткнутися з досить серйозними проблемами. Перша проблема - бухгалтерський облік не дає повного обсягу необхідної інформації, тому що служить, в основному, для надання звітності в державні податкові органи. Отже, деякі компанії вводять у себе додаткову систему управлінського обліку (що відображає реальне положення справ), який має слабкий зв'язок з бухгалтерським обліком, що може бути викликано прагненням підприємства мінімізувати податки. Деякі компанії також можуть вести облік відповідно до МСФЗ (Міжнародних стандартів фінансової звітності), що може бути викликано наявністю закордонних партнерів або прагненням залучити іноземні інвестиції. Наявність декількох одночасних систем обліку приводить до бюрократизації, зменшенню прозорості внутрішньої інформації й додаткових витрат часу й коштів.

Нехватка кваліфікованих кадрів. Зараз в Україні існує дефіцит високопрофесійних контролерів-практиків. Випускники українських ВНЗ, як правило, мають лише теоретичні знання в області контролінгу й не володіють застосуванням на заході набором інструментів. Тому підприємства постають перед вибором: наймати випускників західних бізнес-шкіл або ж вирощувати контролерів усередині компанії. Обидва варіанти мають як свої переваги, так і недоліки. Впровадження контролінгу має певні етапи (рис.2).



Рис. 2 . Етапи впровадження контролінгу у ВАТ «Укрнафта»

Як видно з рис 2, впровадження контролінгу починається з розробки загальної концепції та методики. Важливе місце у загальній концепції контролінгу займають прогнози, визначення оптимального співвідношення ресурсів та потреби у зовнішньому фінансуванні. При цьому спеціальний механізм забезпечує контроль за цільовим використанням коштів.

Широкому поширенню контролінгу перешкоджає наявність великої кількості холдингових компаній. Контролінг у таких компаніях включає аналіз трансферних цін і роботи холдингового казначейства, що надає капітал у користування бізнес-одинацям компанії за певну плату. Крім платного капіталу керуюча компанія може надавати на платній основі бізнес-одинацям різні види послуг (юридичне забезпечення, планування й облік). Основною особливістю контролінгу в холдингових компаніях є необхідність одночасного врахування специфіки декількох різних галузей.

Суттєвою перешкодою щодо визнання контролінгу є певні невирішені питання самої методології його застосування. Серед таких можна виділити наступні.

Відсутність термінологічної єдності. Наприклад, термін Activity Based Costing перекладається багатьма авторами по-різному: розрахунок витрат по процесах, процесно-орієнтований розрахунок витрат, ABC-костінг, функціонально-вартісний аналіз, розрахунок собівартості за обсягом діяльності. Balanced Scorecard теж має свої варіації перекладу: збалансована система показників, система балансових карт, карти бальних оцінок. Крім різного перекладу термінів різні фахівці по-різному й розуміють їх, залежно від того, де вони проходили навчання контролінгу: в Україні, Німеччині або США. Дана ситуація приводить до взаємного нерозуміння співробітників, відповідальних за контролінг у компанії й нерідко провокує конфлікти.

Корпоративні бар'єри. Так як впровадження контролінгу на підприємстві передбачає деякі реорганізаційні зміни, порушуються чітко організовані методи роботи, що на початкових етапах може навіть викликати зниження ефективності роботи компанії.

Наступну категорію проблем можна віднести до так званого «людського фактору». Серйозною перешкодою можуть виявитися самі менеджери компанії, які впевнені, що повністю контролюють ситуацію й можуть створювати серйозні бар'єри при спробі використання контролінгу в системі управління. Перешкоджаючим фактором є співробітники, які можуть відчутти загрозу особистим інтересам при введенні змін. Ще однією проблемою в даній категорії є недовіра до західних методів управління з боку окремих керівників.

Проблема нестабільності національної грошової одиниці. Деякі фахівці в області контролінгу, наприклад, Толкач В. А. [10], зазначає, що змушує підприємство вести управлінський облік в «твердій» вартісній одиниці саме нестабільності національної грошової одиниці (євро або долар). Він також відзначає, що на пострадянському просторі існує практика ведення управлінського обліку в штучно створеній валюті. Дана ситуація може бути викликана рядом причин: недостатня стабільність долара і евро, необхідність збереження комерційної таємниці, багатовалютність для фінансових компаній і підприємств, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю.

Нехватка фінансових коштів. Впровадження системи контролінгу на підприємстві вимагає іноді чималих фінансових вкладень. Сюди можуть включатися оплата послуг консалтингових фірм і сторонніх експертів, видатки на зарплату й навчання додаткового персоналу, видатки на додаткове програмне забезпечення, наприклад, для побудови ERP-Систем (Enterprise Resource Planning) та ін.

Серед типових недоліків при впровадженні контролінгу фахівці виділяють наступні [10]:

Зведення завдань контролінгу винятково до контролю за результатами, а не інформаційної підтримки прийняття рішень.

Розгляд завдань контролінгу тільки як оперативних (поточних), а не довгострокових (стратегічних).

Ігнорування неважливих показників, а використання тільки даних фінансової звітності. До таких неважливих показників можна віднести індекс задоволеності клієнтів і персоналу, швидкість виконання замовлень, капітал бренду.

Неможливість ефективного налагодження процесів внутріфірмового обміну інформацією й комунікацій.

Ігнорування специфіки конкретної галузі (наприклад, подвійності банківської сфери, короткий життєвий цикл товару в ІТ-сфері).

Контролінг як управлінська філософія з'явився у великих західних корпораціях у результаті багаторічної еволюції систем управління. Для більшості українських підприємств контролінг корисний і зрозумілий поки в більш вузькому змісті як допоміжна технічна функція, покликана обслуговувати процес підготовки й прийняття управлінських рішень. Служба контролінгу - це обслуговуюча служба. Вона виконує сервісну функцію

для менеджменту. Якщо керівник відповідає за результат виробничо-господарської діяльності, то контролер - за «прозорість» цього результату, тобто за методичну обґрунтованість всієї процедури підготовки прийняття рішень і звітності, що відображає результати ухвалених рішень, їхню своєчасність і погодженість між функціональними підрозділами. Тому з практичної точки зору більше корисним, на думку деяких фахівців [3], для більшості українських підприємств буде поглибитися в проблематику використання систем оперативного контролінгу (на початкових етапах впровадження). Ціль оперативного контролінгу - створення системи управління для досягнення поточних цілей підприємства, а також прийняття своєчасних рішень по оптимізації співвідношення «витрати - прибуток». Він відповідає за підтримку й обґрунтування оперативних рішень.

Інструментом реалізації концепції оперативного контролінгу, що подає управлінську інформацію для планування, контролю, оцінки й безперервного вдосконалювання організації, є система управлінського обліку. Система управлінського обліку - це синтез організаційної структури й виконуваних нею функцій по забезпеченню процесу виявлення, виміру, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації й передачі інформації, необхідної керівництву компанії для прийняття управлінських рішень, а власникам - для контролю бізнесу.

На наступних етапах впровадження українські підприємства і кондитерські компанії можуть додатково взяти на озброєння в європейського контролінгу такі інструменти, як розрахунок витрат по процесах (Activity Based Costing); розрахунок цільових витрат (Target Costing); розрахунок витрат по життєвому циклу (Life Cycle Costing); збалансована система показників (Balanced Scorecard).

В умовах постійного загострення конкуренції, що характерно для підприємств кондитерської галузі, більше шансів одержує те підприємство, що досягає цілей з найменшими витратами. А для цього необхідне ефективне управління витратами. Система контролінгу дозволяє не просто визначити вузькі місця в роботі підприємства, але й надає інструменти для їхнього усунення. Клієнти й конкуренти постійно висувають перед компаніями ряд вимог щодо постійної готовності до змін ринку, а система контролінгу дозволяє швидко й ефективно реагувати на ці зміни.

Слід відзначити, що впровадження системи контролінгу на підприємстві дозволяє виявляти відхилення планових показників від фактичних і в такий спосіб вчасно реагувати й коригувати їх. Підприємства, що створили в себе службу контролінгу, не просто контролюють і планують свої витрати, але й відзначають підвищення ефективності використання всіх видів ресурсів. Зокрема, вони одержують можливість мінімізувати втрати на кожному з етапів впровадження контролінгу (у русі товарних потоків, виробництві, маркетингу, логістиці ті ін..), визначати пріоритетні напрямки використання обмежених фінансових ресурсів, а також можливість економії по кожній статті витрат. Як результат, менеджери говорять про зменшення собівартості виробленої продукції та, у підсумку, про збільшення прибутку підприємства.

Успішний досвід застосування оперативного контролінгу мають уже багато вітчизняних компаній, що перспективно розвиваються. Оперативний контролінг орієнтований на досягнення короткострокових цілей і контролює такі показники, як собівартість, рентабельність, витрати, продуктивність. Завдяки успішному рішенню цих завдань, по-перше, підвищується конкурентоспроможність підприємства на ринку. По-друге, безперервний моніторинг змін, що відбуваються як у внутрішньому, так і в зовнішньому середовищі, допомагає менеджменту уникати кризових ситуацій. А результатом цього є досягнення запланованих цілей.

Висновки із проведеного дослідження. 1. Основними факторами невпровадження контролінгу на національних підприємствах кондитерської галузі взагалі є: неузгодженість між керівниками підприємства, що відповідають безпосередньо за

економічні результати (виробничих, фінансових, маркетингових відділів); неможливість одержання коректних даних для прийняття бізнес-рішень у рамках традиційного бухгалтерського обліку; корпоративні бар'єри; нестабільність національної грошової одиниці; нехватка фінансових коштів для створення й функціонування такого підрозділу.

2. До типових недоліків при впровадженні контролінгу відносяться:

-зведення завдань контролінгу винятково до контролю за результатами;
-розгляд завдань контролінгу тільки як оперативних; ігнорування неважливих показників; неможливість ефективного налагодження процесів внутрішнього обміну інформацією й комунікацій; ігнорування специфіки конкретної галузі.

3. З практичної точки зору ефективнішим для більшості підприємств буде поглиблення в проблематику використання систем оперативного контролінгу (на початкових етапах впровадження). На етапах впровадження українські компанії можуть додатково взяти на озброєння з європейського контролінгу наступні інструменти: розрахунок витрат по процесах (Activity Based Costing); розрахунок цільових витрат (Target Costing); розрахунок витрат по життєвому циклу (Life Cycle Costing); збалансовану систему показників (Balanced Scorecard).

4. Головним завданням контролінгу, що ставлять перед собою західні компанії, є досягнення стратегічних цілей, пов'язаних зі збільшенням вартості компанії й вартості її акцій на фондовому ринку. Функції стратегічного контролінгу входять у питання підвищення інвестиційної привабливості підприємства.

Список використаної літератури:

- 1.Толкачева Е.В. Объект исследования контроллинга как научной дисциплины. Опубликовано на сайте www.gaap.ru.
- 2.Грамотенко О. Контроллинг.(Что? Зачем? Кому? Как?). Опубликовано на сайте www.cfin.ru.
- 3.Зарубин С. Оперативный контроллинг // Финансовый директорю – №7ю – 2004.
- 4.Хорват П. Концепция контроллинга. Альпина Бизнес Букс, 2005. – 269 с.
- 5.Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
- 6.Пестрецова О. Организация контроллинга на украинских предприятиях. Опубликовано на сайте www.tot.com.ua.
- 7.Лагода Т., Деревянка Е. Арифметическое взаимодействие // Бизнес. – №6. – 2003.
- 8.Толкач В.В. Контроллинг – немецкая идея, получившая международное признание // Персонал Микс. – №8–9. – 2005.
- 9.Хорват П. Внедрение сбалансированной системы показателей. Альпина Бизнес Букс, 2005. - 478 с.

References:

- 1.Tolkacheva E.V. Ob'ekt yssledovaniya kontrollynha kak nauchnoi dystsyplini. Available at: www.gaap.ru.
- 2.Hramotenko O. Kontrollynh. (Chto? Zachem? Komu? Kak?). Available at: www.cfin.ru.
- 3.Zarubyn S. Operatyvnii kontrollynh. Fynansovii dyrektor, №7, 2004.
- 4.Khorvat P. Kontseptsyia kontrollynha. Alpyna Byznes Buks, 2005. 269s.
- 5.Khan D. Panyrovanye y kontrol: kontseptsyia kontrollynha / per. s nem. – M.: Fynansi y statystyka, 1997. - 800s.
- 6.Pestretsova O. Orhanyzatsyia kontrollynha na ukraynskykh predpriatyakh. Available at: www.tot.com.ua.
- 7.Lahoda T., Derevianka E. Aryfmetycheskoe vzaymodeistvye. .Byznes, №6, 2003.
- 8.Tolkach V.V. Kontrollynh – nemetskaia ydeia, poluchyvshaia mezhdunarodnoe pryznanye. Personal Myks, №8–9, 2005.
- 9.Khorvat P. Vnedrenye sbalansyrovannoi systemi pokazatelei. Alpyna Byznes Buks, 2005. – 478s.

Стаття надійшла до редакції 15.09.2020р.