

Мікроекономіка

Бруно ВУРМ

**ФАКТИЧНІ
ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПРИНЦИПИ
ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛІНГУ****Резюме**

Охарактеризовано діяльність керівника відділу контролінгу у великому та середньому бізнесі як одну з функцій управління. Особливу увагу приділено трьом важливим групам діяльності: оцінці поточного операційного бухгалтерського обліку, консалтингу менеджменту, проведенню ревізії та організації з питань ліквідації слабкорозвинених сфер діяльності компанії.

Ключові слова

Здійснення контролінгу, керівник відділу контролінгу, проведення ревізії, завдання з питань здійснення контролінгу, фахові знання керівника відділу контролінгу.

© Бруно Вурм, 2005.

Вурм Бруно, професор Вищої спеціалізованої школи в місті Оснабрюк, Економічний інститут, Німеччина.

Переклад з англійської Хайнюк Людмили, Гуменюк Ольги.

1. Концепція «керівника відділу контролінгу» та «здійснення фінансового контролю» в сучасному бізнесі

Концепція здійснення контролінгу в бізнесі була започаткована в США і поширилась у Європі у 60-х рр. ХХ ст. У Німеччині впровадження концепції контролінгу у практику управління розпочалось у 1970 р. У теорії та на практиці існує чимало розбіжностей у визначенні контролінгу. Контролінг у багатьох компаніях проводять по-різному.

Відхилення, що виникають між плануванням та отриманими результатами, сприяють активній діяльності керівника відділу контролінгу. Завдяки методу порівняння можна чітко простежити ці розбіжності, які зростають відповідно до показників планування та їх результатів. У пошуках оптимальних шляхів зміни керівництва в бізнесі керівник відділу контролінгу використовує метод відхилень, а також різноманітні стилі та функціональні сфери управління. Такий підхід дає змогу ініціювати безліч нових методів керівництва, що, у свою чергу, впливає на власне ділову ефективність. Будь-яке відхилення свідчить про необхідність змін. Причиною виникнення відхилень виступають не лише внутрішні процеси, а й зміни, що відбуваються в операційному середовищі. Справою керівника відділу контролінгу є пошук ділових можливостей для застосування їх у новому середовищі. Таким чином, здійснення контролінгу у бізнесі відбувається за системою правил. Аналіз відхилень веде до навчального процесу, що виникає після певних змін у бізнесі. Метою даного зв'язку є стабільне співвідношення між діловим та соціальним середовищем. Контролінг підприємства та його управління є процесом, в основі якого лежить метод «проб та помилок».

У 1983 р. вийшов посібник для фінансиста «Der Controlling-Berater» («Консультант з контролінгу») Рудольфа Манна (Rudolf Mann) та Ельмара Майера (Elmar Mayer) з наступною характеристикою контролінгу:

- контролінг – це концепція управління;
- контролінг є цільовим;
- контролінг є прибутковим;
- контролінг є вузьконаправленим;
- контролінг стає першопричиною самоуправління компанії під впливом середовища;
- планування, певна інформація, аналіз та контроль є складовими компонентами контролінгу;
- контролінг належить до сучасної ділової філософії;

- контролінг сприяє формулюванню мети управління та її реалізації [1, 1\A 3].

Контролінг, на думку Гюнтер Вое (Günther Wöhe), автора посібника «Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre» («Вступ до навчання з економіки підприємства») 2000 р., – це координація. Скоординованими мають стати наступні сфери управління: «планування», «контроль», «організація», «управління персоналом», «інформація». Координація має здійснюватись з метою оптимального досягнення ділових цілей [4, 234–235].

Згодом до структури компанії увійшли деякі організації підприємства, зокрема:

Суттєвим аспектом концепції контролінгу є залежність від ситуації та розміру компанії. Більш того, відповідно до розміру компанії, поняття «контролінг» є особливо важливим, оскільки як поряд із функцією контролю розвивається й управління підприємством.

Невід'ємною умовою досягнення певних позитивних здобутків у діяльності керівника відділу контролінгу є включення таких факторів:

- 1) загальна система обліку,
- 2) тип обліку витрат,
- 3) центр обліку витрат,
- 4) облік витрат.

Будь-яка з цих систем рахунку функціонує лише за сприяння наступних трьох груп:

- а) оцінка витрат,
- в) поточний облік,
- с) підрахунок початкових витрат.

Коли керівник відділу контролінгу зуміє правильно донести до працівників використання функції контролінгу, це значно полегшить проведення виробничого процесу, як для керівника, так і для працівників.

У компанії, акції якої пропонуються усім покупцям та вільно обертаються на фондовій біржі, керівник відділу контролінгу є керівником Виконавчого Комітету, однак певні вказівки щодо виробничого процесу він отримує від голови наглядової ради.

Відповідно, до сфери його діяльності входять наступні аспекти:

- 1) оцінка поточного обліку;
- 2) аудит;
- 3) організація.

Цайгенбайн (Zeigenbein) – автор книги «Controlling» («Контролінг»), опублікованої в 1984 р., дає характеристику формуванню фаз даної сфери виробництва з 1950 по 1980 рр. [2]. Наступний період характеризується

розвитком механізації та підвищенням прибутків, що в результаті призвело до зростання безробіття.

Вирішення найважливіших організаційних завдань буде успішним лише за умови дотримання наступних принципів:

1. Завдання кожного організму – як у природі, так і в промисловості – життя та функціонування. Будь-який організм досягає найкращого функціонування лише за оптимальних життєвих умов.
2. Організми складаються з органів, які мають стати частиною загального процесу організації; кожен орган має виконувати свою функцію автономно та узгоджено.
3. Тому орган має не лише знати послідовність наступних завдань і роботу, що виникає у зв'язку з цим, а й дотримувати чітко встановленого плану дій.
4. Структура органів буде завершеною лише у поєднанні з метою, тобто буде враховуватись у попередніх підрахунках. Якщо заплановані міри не враховано в їхній цілісності, це автоматично негативно впливатиме на існуючі фактори функціонування.
5. Організаційні завдання компанії повинні не мати односторонній характер, а навпаки, бути тривалими та гнучкими щодо мінливих аспектів життя та, за необхідності, змінюватись чи вдосконалюватись.
6. Кожна особа/механізм має виконати певне завдання, оскільки не кожне взяття під контроль конкретних функцій узгоджується із запланованим процесом.
7. Для задовільного функціонування кожного організму варто проводити певні рекреаційні перерви, в протилежному випадку функціонування визначеного плану не здійснюватиметься.

Нині завдання керівника відділу контролінгу зумовлене розміром підприємства, тобто трьома можливими розмірами.

На сучасному етапі, крім мети та застосування, контролінг має також включати і кризову концепцію. Таким чином, управління персоналом узгоджує завдання разом із керівником відділу контролінгу на взаємовигідних засадах. Така позитивна співпраця свідчить про успішність позитивних зрушень. Реалізація цієї мети можлива лише за умови, якщо керівник відділу контролінгу займатиме певну виконавчу посаду і всі його пропозиції будуть ретельно розглянуті.

З плином часу, завдяки розвитку та приєднанню певних організацій управління, компанія суттєво розширила сферу свого впливу. До неї належать:

- а) контролінг як позиція персоналу;

- б) контролінг як головна позиція;
- в) контролінг як позиція підрозділів організації;
- г) контролінг як організація матриці.

Таким чином, варто зауважити, що крім аналізу та оцінки бухгалтерського звіту, завдання керівника відділу контролінгу полягає також і в аналізі форми обліку виробничих видатків та пільг.

Ця детальна характеристика сприяє ефективному плануванню позицій індивідуальних видатків. Якщо у керівника відділу контролінгу виникають похибки в аналізі позицій бухгалтерського обліку, йому варто ретельно переглянути той чи інший аспект. Якщо ж похибки виникають лише з організаційних питань, у такому випадку сама організація потребує конкретних змін деяких аспектів нинішньої чинної структури або ж загальних докорінних змін.

2. Завдання керівника відділу контролінгу в Європейському Союзі

Керівник відділу контролінгу на німецьких підприємствах та в компаніях Європейського Союзу зобов'язаний виконувати наступні завдання:

- а) консультувати та координувати з питань надходжень і видатків на найближчий період;
- б) не лише консультувати з питань реалізації способів та шляхів здійснення процедури планового методу, а й впроваджувати та координувати особливо важливі моменти;
- в) контролювати відповідність форми обліку виробничих видатків, згідно з попередніми прогнозами, та підсумовувати отримані здобутки. Ці показники безпосередньо впливають на облік категорій 9 (92 та 93) та їхнє співвідношення;
- г) реєстрація результатів поточної внутрішньої ревізії та організації;
- д) оформляти звіти з контролю, обліку та організації.

Важливим моментом є контроль за діями керівника відділу контролінгу та інших працівників у здійсненні та реалізації вищезазначених планових завдань.

У багатьох підручниках підкреслено, що до сфери головних завдань керівника відділу контролінгу входить також і складання плану компанії. Якщо керівник відділу контролінгу переймає план від іншої особи, то виникають неминучі розбіжності. Особа, яка відкриває справу, не несе особистої відповідальності за її контроль. Реалізуючи план компанії, засновник зосереджує увагу на минулих помилках, намагаючись уникнути їх повторення. Визначаючи завдання керівника відділу контролінгу, організація та індивідуальні показники повинні мати відповідну структуру та бути скоординованими без дублювання.

Завдання організації контролінгу потрібно формувати таким чином, аби уникнути повторень у поєднанні з індивідуальними показниками та перебігом виробничого процесу. Іншими словами, процес має відбуватися без будь-яких ускладнень.

З перебігом часу утворились різні форми організацій, які, залежно від розміру та складу компанії, поділялись на наступні категорії:

- а) малі підприємства (табл. 1);
- б) середні компанії (табл. 2);
- в) великі підприємства (табл. 3).

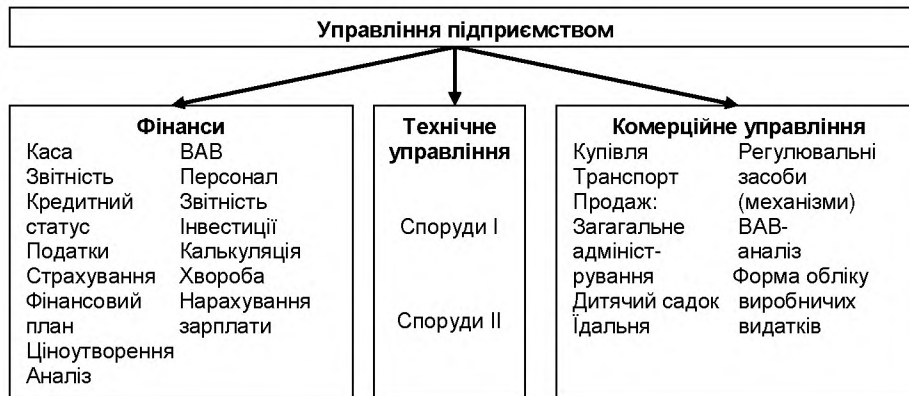
Використовуючи власний досвід, керівники відділу контролінгу зобов'язані надати необхідну інформацію про ту чи іншу посаду на підприємстві. Вони також контролюють рішення, які впливають на довгострокове планування.

Впроваджене дослідження забезпечує надходження відповідних результатів функціонування.

Керівник відділу контролінгу не зобов'язаний самостійно встановлювати обсяг результатів функціонування. У його обов'язки входить контроль за дотриманням незмінного фінансового становища. При виникненні певних відхилень він застосовує ряд заходів для їх усунення.

Таблиця 1.

Організаційний план: мале підприємство



Таблиця 2.

Організаційний план: підприємство середнього розміру

Статистика	Керівник підприємства			Юридичний відділ
	Технічний директор	Комерційний директор	Фінансовий директор	
Громадський директор	Технічне планування	Комерційне планування	Фінансове планування	Фінансист
Офіс персоналу	Розробка	Купівля	Бухгалтерський облік	Загальне планування
Кухня	Аудіо-відео зал	Купівля матеріалів	Готівка	Адміністрування підприємства
Навчання	Конференц-зал	Контроль матеріалів	Банки	Облік
Здоров'я	Нормування	Зберігання на складі	Податки	Організація
Дитячий садок	Типові зразки	Адміністративне планування	Страховання	
		Реклама		
		Скарги		
		Доставка		

↓

Виробнича зона I Контролінг	Виробнича зона II Контролінг	Виробнича зона III Контролінг
--------------------------------	---------------------------------	----------------------------------

Таким чином, основним обов'язком керівника відділу контролінгу є надання необхідної інформації персоналу управління компанії та дотримання встановлених заходів планування.

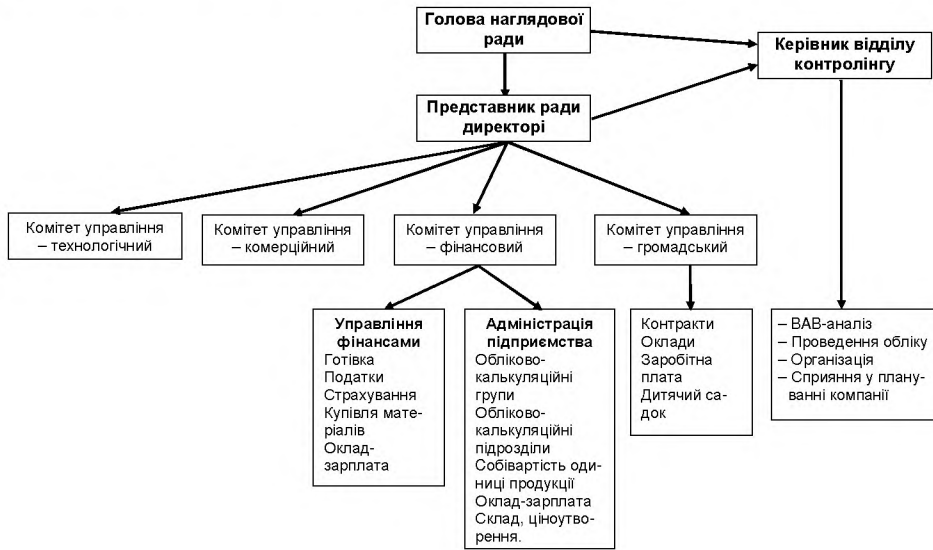
Внутрішній реєстраційний облік є частиною головних обов'язків керівника відділу контролінгу, що сприяє уникненню розбіжностей між проведенням обліку та контролю. Це ж стосується й організації.

Внаслідок визначення чистого продукту, керівник відділу контролінгу переконаний, що кожна група продуктів чи кожен продукт є необхідним об'єктом виробництва в даній компанії. Порівнюючи показники з результатами, на основі чистого продукту, можна також і відносно якісніше здійснювати контроль. Контролінг – це мета, здобуток та кризово-орієнтована концепція управління. Сферу діяльності керівника відділу контролінгу становить не лише оцінка балансової звітності, а й оцінка форми обліку виробничих надходжень та видатків. Оперуючи інформацією про звітність кожного фінансового становища, керівник відділу контролінгу має розподіляти вказівки щодо планування.

На прикладі компанії «Volkswagen» розглянемо метод контролінгу за 2003 р. на рис. 4.

Таблиця 3.

Організаційний план: підприємство великого розміру



Таблиця 4.

Організаційний план компанії «Volkswagen» [6]



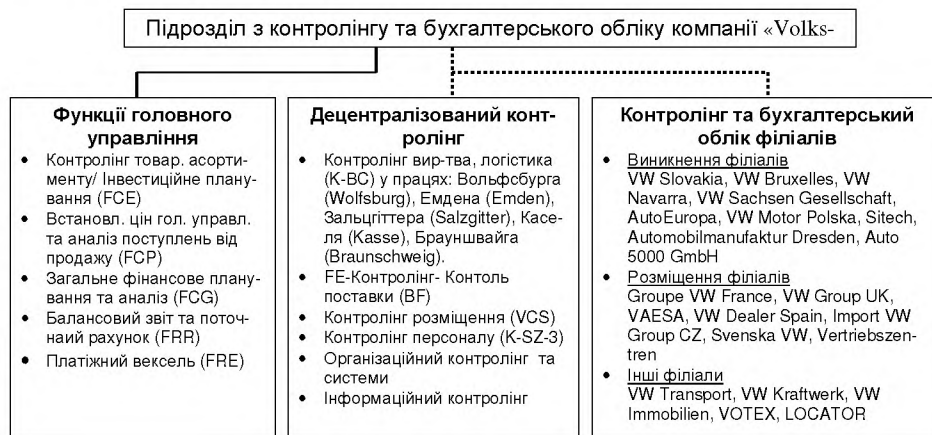
3. Роль контролінгу в плані організації компанії

Згідно з планом організації, керівник відділу контролінгу очолює окремих відділ компанії. Ідейні розбіжності, що виникають між виконавчими органами та керівником відділом контролінгу, залежать від розподілу завдань, а також від особистості керівника відділу контролінгу та його розпорядженнями іншими ресурсами.

Стосовно реалізації плану організації компанії в науці та на практиці з'явилося безліч тенденцій і методів. Кожна компанія має працювати за самостійно встановленою схемою. Зміни, що відбуваються в середовищі функціонування, впливають на корегування плану функціонування організації. Керівник відділу контролінгу є відповідальною особою, яка робить аналіз відхилень та формулює причини змін.

Таблиця 5.

Підрозділ з контролінгу та бухгалтерського обліку компанії «Volkswagen» [6]



Одна з теорій свідчить про інше функціональне призначення внутрішнього обліку та контролю на рівнях управління. Брандман переконаний, що внутрішня суть плану організації має бути нейтральною [3, 84]. Контроль виконує регулятивні та споглядальні завдання, порівнюючи їх із минулими

процесами та ідеями щодо майбутнього розвитку. Якщо у керівника відділу контролінгу виникають певні похибки в аналізі звітності фінансового становища, йому варто ретельно переглянути те чи інше завдання. Якщо ж похибки виникають з організаційних причин, у такому випадку потрібно переглянути власне структуру організації даного фінансового становища. Відповідно, нижче подано деякі організаційні плани.

Контролінг у компанії «Volkswagen» виступає на вищому рівні управління. Контролінг формує підрозділ бухгалтерського обліку компанії. Підрозділ контролінгу та бухгалтерського обліку поділено на три сфери (табл. 5):

- функції головного управління;
- децентралізований контролінг;
- контролінг та бухгалтерський облік філіалів.

4. Проведення аудиту

Оснoву аудиту становить балансовий звіт, рахунки прибутків та видатків і форма обліку виробничих видатків.

Серед факторів, що впливають на формування вищезгаданих сфер контролінгу, виділяють потреби працівників компанії та чітку службову ієрархію, тобто управління підприємством, представники службовців, наглядова рада та представництво акціонерів.

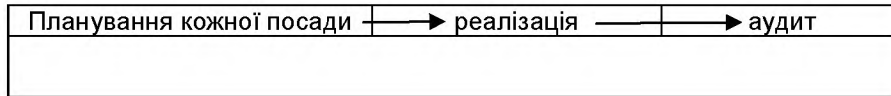
Типовими звітними періодами є місяць, квартал та рік. Крім цього, існують й інші спеціальні звіти. Метою звітності є надання детальної інформації щодо результатів діяльності підприємства з питань аудиту. Складання ретельного звіту має закріплюватись згідно з кожним проведеним аудитом та давати вичерпну інформацію про підсумки та результати діяльності компанії.

Окрім вищезгаданих аудитів, мають проводитися також і спеціальні аудити. Відповідно до наступних перебільшених результатів, проводяться аудити:

- а) перевищення первинних затрат;
- б) відхилення відносно накладних витрат;
- в) недотримання цін і, відповідно, сукупного результату;
- г) оцінка затрат та результатів відповідно до категорії 9.

Структура виглядає наступним чином: план кожного підрозділу має привести до кращого представлення. Це впливатиме на якісніше графічне зображення індивідуальних процесів (табл. 6).

Таблиця 6.

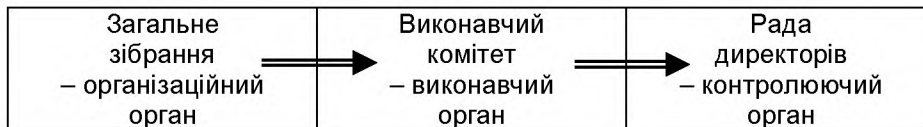
Планування та облік

Таке зображення приводить до поєднання фактичного стану та плану кожної посади чи підрозділу.

Окрім розгляду кожної конкретної звітності виконавчим управлінням, необхідне також її подання голові наглядової ради.

Оскільки цей розгляд є особливо відповідальним аспектом, голова наглядової ради не повинен розглядати більше двох позицій однакового характеру. Розподіл повноважень представлено нижче:

Таблиця 7.

Розподіл повноважень

Кількість зазначених осіб юридично зумовлена; однак деякі показники варто відкоригувати.

Окрім вищезгаданих завдань, важливим аспектом залишаються професійні знання та досвід керівника відділу контролінгу.

У сферу професійного знання керівника відділу контролінгу входить:

- вивчення предмету економіки підприємства;
- контроль за бухгалтерським обліком;
- контроль за статистикою;
- комп'ютерні науки;

- фундаментальні принципи аудиту.

Крім того, керівник відділу контролінгу має володіти іноземними мовами. Із розширенням Європейського Союзу володіння іноземними мовами (не лише західними, а й східними) є невід'ємним аспектом даної професії.

Отже, керівник відділу контролінгу має відзначатися наступними якостями:

- почуття відповідальності;
- спроможність себе проявити;
- здатність бути корисним;
- вміння вести переговори.

Володіючи конкретними знаннями, керівник відділу контролінгу зобов'язаний надавати необхідну інформативну допомогу відповідним посадовим органам з питань розробки плану підприємства. Керівник відділу контролінгу здійснює контроль рішень, що впливають на довготермінове планування. Розробка та реалізація даних вимог впливає на результати функціонування підприємства.

Керівник відділу контролінгу не зобов'язаний самостійно встановлювати обсяг результатів функціонування. У його обов'язки входить контроль за дотриманням незмінного фінансового становища, при виникненні певних відхилень він застосовує низку заходів для їх усунення.

Таким чином, основним обов'язком керівника відділу контролінгу є надання необхідної інформації персоналу управління компанії та дотримання встановлених заходів планування.

Внутрішній реєстраційний облік є частиною головних обов'язків керівника відділу контролінгу, що сприяє уникненню розбіжностей між проведенням обліку та контролю. Це ж стосується й організації.

Згідно з планом організації, керівник відділу контролінгу очолює окремий відділ компанії. Ідейні розбіжності, що виникають між виконавчими органами та керівником відділу контролінгу, залежать від розподілу завдань, а також від особистості керівника цього відділу та його розпорядження іншими ресурсами.

Внаслідок визначення чистого продукту, керівник відділу контролінгу переконаний, що кожна група продуктів чи кожен продукт є необхідним об'єктом виробництва в даній компанії. Порівнюючи показники з результатами на основі чистого продукту, можна стає також і відносно якісніше здійснювати контролінг. Контролінг – це мета, здобуток і кризово-орієнтована концепція управління. Сферу діяльності керівника відділу контролінгу становить не лише оцінка балансової звітності, а й оцінка форми обліку виробничих надходжень та видатків. Оперуючи інформацією про звітність кожного фінансового підрозділу, керівник відділу контролінгу повинен розподіляти вказівки щодо планування.

5. Організація

В організаційному процесі завдання кожної посадової особи полягає в оперативному усуненні помилок, що виникають. Тому, за допомогою планування, завдання організації полягає у координації та регулюванні управління підприємством, наприклад, у створенні нових правил у сферах, де виникають помилки. Серед багатьох способів проектування організації вирізняють такий, який, за сприяння стандартів і видів, являє собою основу для серійного та масового виробництва.

Суть іншого способу полягає в розвитку виробництва шляхом утворення стандартних норм для однакових моделей і узгодження принципів щодо тієї ж продукції та технічних розмірів.

Іншим важливим аспектом є усунення відповідних робочих елементів. Окремий вид діяльності може розвиватись конвеєрним шляхом, або за сприяння новітніх комп'ютерних технологій. Термін «організація», на нашу думку, означає досягнення максимального рівня виробництва при мінімальних затратах людської праці.

Потрібно зауважити, що існує ще одне вирішення даного питання, яке полягає у вчасному завершенні завдань адміністративними органами. Таким чином, організація – це виконання завдань максимально зрозумілим, простим способом за короткий термін.

Розробка плану функціонування кожної робочої посади на підприємстві, тобто організаційного плану, є необхідною умовою досягнення найкращих результатів. Розробку потрібно проводити згідно з наступними принципами:

- 1) досягнення найефективнішого виробництва шляхом найкращих суспільних умов;
- 2) кожен працівник має знати, що входить у сферу обов'язків його попередника та наступника;
- 3) для виконання обов'язків варто використовувати працю добре підготовленого працівника;
- 4) оскільки організаційний обов'язок не є одноразовим, його потрібно постійно модернізувати;
- 5) запровадження обідніх перерв є необхідною умовою максимально ефективного виробництва, підвищення виробничої продуктивності та якісного використання інструментарію та техніки.

6. Контролінг проектів

У сучасному світі значення проекту важливе для компаній, суспільних організацій, дослідницьких інститутів та університетів. Цей метод контролінгу дає змогу стежити за розвитком проекту. Це впливатиме на успішне здійснення проекту та написання тематичного звіту. Стайнбух (Steinbuch) висуває три основних завдання з контролю проекту: [5, 253–258].

- розгляд даних;
- порівняння результату із планом;
- аналіз відхилень.

Зазвичай керівник проекту або інші задіяні в проекті особи повинні мати всі необхідні дані. Розглядають також низку інших завдань, що належать до розгляду даних:

- процеси проекту є «примусовими» та «не розпочатими» визначниками;
- використання праці робочих через кілька днів, тижнів і місяців після представленого плану;
- визначено метод споживання на основі наявних даних;
- здійснення попередніх видатків у мережах видаткових груп (видатки на службовий персонал, капітальні видатки, матеріальні видатки, комп'ютерні видатки тощо).

Ці дані є періодичними, а також на їх основі проводять порівняльний аналіз із планом.

Результати аналізу відхилень встановлюють відповідно до певних відхилень від плану та поточних даних. Згідно з цим, дають оцінку і значенню відхилення. Реалізуються також деякі методи, які сприяють успішному завершенню проекту. До них належать:

- залучення до проекту нового працівника;
- поширення деяких ідей проекту серед інших компаній;
- зменшення проектних завдань;
- спроби досягнення певних проектних цілей;
- зміна плану проекту.

Підбиваючи підсумок, потрібно зауважити, що основна суть результату проекту полягає у проведенні належного контролінгу.

Література

1. Mann, Mayer. Der Controlling-Berater. Freiburg im Breisgau, 1983.
2. Ziegenbein. Controlling. Ludwigshafen (Rhein), 1984.
3. Branseman. Handbuch Controlling, Stuttgart, 1987.
4. Wöhe. Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Abschnitt Controlling. München, 2000.
5. Steinbuch. Projektorganisation und Projektmanagement. Abschnitt Projektcontrolling. Ludwigshafen (Rhein), 1998.
6. Representation of Volkswagen, 13.05.2003.
7. Horvath. Controlling. München, 1999.
8. Fäßler, Rehkugler, Wegenast. Lexikon des Controlling. München, 1991.

Стаття надійшла до редакції 29 квітня 2005 р.