

УДК 657.38:246.025.2

КОНТРОЛІНГ В УПРАВЛІННІ ВИРОБНИЧИМИ ЗАТРАТАМИ

Чиж В.І.
Тищенко О.І.

Забезпечення сталого розвитку виробничих підприємств на основі прибуткової діяльності неможливе без постійного пошуку шляхів зниження операційних затрат, що потребує удосконалення системи управління ними. На основі дослідження існуючих форм і методів забезпечення інформаційних потреб менеджменту щодо затрат, визначено роль і місце контролінгу в управлінні виробничими затратами, запропоновано концепцію контролінгу в управлінні затратами, яка містить мету управління затратами, завдання контролінгу в цьому процесі, його принципи, методи та інструменти, які доцільно використовувати у досягненні визначеної цілі.

Ключові слова: *затрати, управління, контролінг, концепція, принципи, інструменти.*

ВСТУП

Умови господарювання в Україні, зумовлені як орієнтацією на ринкові відносини, так і світовою фінансовою кризою, докорінно змінюють підходи до рішення багатьох економічних проблем у промисловості, в першу чергу тих, які пов'язані з управлінням затратами. Найбільша увага приділяється тим концепціям управління, в центрі яких є собівартість продукції, яка становить основу ефективної роботи промислового підприємства. На собівартість продукції машинобудування значно впливають методи обліку і розподілу витрат, які використовують на підприємстві. Виходячи з того, що продукція машинобудування складає основу розвитку інших галузей, можна стверджувати, що збільшення обсягів її виробництва веде до економічного відродження України.

Управління взагалі, і затратами, зокрема, засноване на використанні великого обсягу релевантної інформації. Ця інформація є різноплановою як за обсягами, так і відносно до забезпечення виконання управлінських функцій – планування, обліку, аналізу, контролю, регулювання. Необхідність оперативного отримання даних в процесі управління затратами підприємства потребує теоретичних досліджень і методичних розробок щодо формування такої системи накопичення та обробки інформації, яка б відповідала повною мірою вимогам управління і задовольняла його потреби. Такою системою, на наш погляд, є система контролінгу. Термін «контролінг» зародився в США на початку 70-х років, потім розповсюдився в країні Західної Європи і лише на початку 90-х років з'явився в країнах СНД [1]. На думку багатьох вчених та практиків контролінг безумовно є новим поняттям, поява якого є закономірною і відповідає сучасним умовам господарювання. Проте, при визначенні сутності контролінгу виявилися певні неточності, пов'язані з перекладом. Деякі автори отождоюють контролінг з традиційним управлінням, інші – вважають його синонімом англійського терміну «management accounting» (управлінський облік). Складність перекладу терміну «контролінг» пов'язана з тим, що він має іншомовне походження (від англ. «controlling»), оскільки прийшов в російськомовне середовище з англословного транзитом через німецьку мову. В самому вузькому розумінні «контролінг» та «управлінський облік» (management accounting) є слова – синоніми. Оскільки перший термін був запозичений з німецької мови, а другий – з англійської. В німецькому трактуванні «контролінг» розглядається як система управління прибутком підприємства. Контролінг за англійською версією є процесом виміру й моніторингу результатів діяльності підприємства у порівнянні з заздалегідь заданими умовами, планами, бюджетами й прийняттям на цій підставі коригувальних дій. Таким чином, в англійській версії він синтезує облік, планування, контроль та аналітичну роботу [2].

В Україні більше розповсюдження отримала німецька концепція контролінгу, оскільки в Німеччині та Україні існують схожі підходи до визначення бухгалтерського обліку. Також є приклади успішного застосування і американської концепції контролінгу [3].

Метою даної статті є дослідження ролі контролінгу в управлінні затратами, визначення його сутності, розробка концепції контролінгу та пропозицій щодо його інструментів, використання яких забезпечить досягнення мети управління затратами.

1 РОЛЬ КОНТРОЛІНГУ В УПРАВЛІННІ ЗАТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Дослідження існуючих підходів щодо контролінгу дозволило встановити, що основна полеміка серед зарубіжних учених лежить у площині визначення сутності контролінгу, серед вітчизняних авторів – у визначенні розбіжностей (або ототожненню) контролінгу з управлінням та управлінським обліком. Так, С.Ф. Голов вважає, що управлінський облік не слід вважати складовою контролінгу. Контролінг не є синонімом управлінського обліку, оскільки наділений більшими функціональними можливостями. Він базується не лише на обліковій функції, а використовує сукупність функцій та підходів до управління для досягнення поставленої мети [4]. А. Сафонов не визначає принципових відмінностей між управлінським обліком та контролінгом. На його думку ці відмінності існують лише в деталях, в цілому це достатньо близькі, споріднені поняття. Він вважає, що контролінг є інструментом управління бізнесом [5].

Для повного визначення розбіжностей між системою контролінгу та системою управління слід порівняти функції, які покладені на виконавців завдань цих систем. Завдання менеджерів полягають у досягненні цілей підприємства через організацію всіх функцій управління. До завдань контролерів входить інформаційна, а також консультативна підтримка менеджерів в процесі виконання ними своїх функцій. Контролінг, як складова системи управління затратами, виконує всі управлінські функції, але вони мають інший зміст. Так, для управління більш властивий пошук відхилень між запланованими та фактичними значеннями затрат, виявлення причин, що призвели до них, та пошук шляхів їх усунення. Головна мета контролінгу в процесі реалізації функцій управління затратами полягає в пошуку оптимальних моделей управління, оцінки їх якості та покращення показників якості прийнятих рішень. Для цього обирають найбільш ефективні методи обліку, контролю і аналізу затрат підприємства. В контролінгу планування являє собою процес розробки комплексу заходів щодо переходу від існуючої системи управління затратами до бажаної системи з урахуванням особливостей та потреб окремого підприємства.

Узагальнення існуючих точок зору дало змогу визначити контролінг як засіб удосконалення системи управління на підприємствах, інформаційно-аналітичного та методичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень, які спрямовані на координацію, контроль та регулювання основних показників діяльності підприємства, у тому числі затрат. Взаємозв'язок між різними видами контролінгу, які застосовуються в управлінні затратами (оперативний, диспозитивний, стратегічний), за різними видами діяльності (операційною, фінансовою, інвестиційною) та під час реалізації різних функцій управління (планування, нормування, контроль, організація) відображає куб контролінгу, в якому модифіковано склад функцій управління затратами. Так, контрольну функцію управління поділено на облікову, аналітичну та калькулювання собівартості продукції.

Досвід використання контролінгу на вітчизняних підприємствах свідчить про те, що вони в основному застосовують оперативний контролінг, який поширюється на операційну діяльність підприємства. Призначення оперативного контролінгу полягає в координації оперативного планування, обліку, контролю і звітності на підприємстві при підтримці сучасної інформаційної системи. На відміну від системи управління, до складу функцій оперативного контролінгу в управлінні затратами не включено функцію прогнозування, а переважну увагу сконцентровано на функціях планування та контролю.

Відповідно до такого підходу визначено роль контролінгу в управлінні затратами, яка полягає в інформаційній, аналітичній та методичній підтримці керівництва в процесі здійснення контролю затрат операційної діяльності підприємства, та розроблено концепцію контролінгу (рис. 1). Концепція контролінгу дає уявлення щодо процедури досягнення поставленої мети управління затратами підприємства за допомогою методів і інструментів при дотриманні певних принципів. Відповідно до концепції контролінг виконує такий комплекс завдань: розробку системи контрольованих показників щодо затрат; розробку та наукове обґрунтування методів обліку затрат; перманентний контроль за виконанням планових (нормативних) показників; встановлення відхилень від планових (нормативних) значень затрат за місяцями їх виникнення та центрами відповідальності у вартісному та натуральному вимірах; визначення причин виявлених відхилень затрат та відповідальних за них менеджерів; розробку комплексу заходів щодо усунення негативних відхилень.

Виконання такого комплексу завдань дасть змогу менеджерам отримувати достовірну, деталізовану інформацію щодо стану затрат підприємства за кожним виділеним об'єктом у розрізі центрів відповідальності та їх відповідності встановленим нормам. Така інформація у сукупності дозволить використовувати метод управління затратами за відхиленнями та застосовувати конкретні заходи для їх усунення до завершення технологічного циклу виготовлення продукції.

2 ПРИНЦИПИ ТА ІНСТРУМЕНТИ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛІНГУ

Реалізація концепції контролінгу затрат здійснюється при дотриманні чотирьох принципів: руху й гальмування, своєчасності, документування, стратегічної свідомості за допомогою певних інструментів.

Принцип руху й гальмування в контролінгу затрат створює об'єктивні умови для постійного виявлення і впровадження нового, прогресивного в управлінні затратами для підвищення ефективності функціонування підприємства.



Рис. 1 Концепція контролінгу в управлінні затратами

В ринкових умовах, що динамічно розвиваються, керівництво для прийняття обґрунтованих рішень повинно мати в своєму розпорядженні постійно оновлювані дані щодо затрат, результати їхнього аналізу. Для цього контроллер має спостерігати за процесом споживання затрат, своєчасно інформувати керівництво про випадки виникнення відхилень від встановлених планів (нормативів), пропонувати заходи щодо їх усунення.

Принцип стратегічної свідомості реалізується тільки тоді, коли будь-які рішення й дії щодо управління затратами оцінюються в першу чергу з позицій їх відповідності стратегічному плану розвитку підприємства.

Принцип документування в оперативному контролінгу тісно перетинається з бухгалтерським обліком, у якому інформація щодо затрат підприємства підлягає обов'язковому фіксуванню на певних носіях інформації [6].

Для реалізації основних положень концепції оперативного контролінгу в управлінні затратами підприємства, необхідно вибрати найбільш дієві інструменти. Ефективність їх застосування визначається, насамперед, ступенем імовірності отримання бажаного результату від управління затратами на підприємстві. В економічній літературі визначено класичні та сучасні (новітні) інструменти контролінгу.

До класичних інструментів оперативного контролінгу належать управлінський облік та бюджетування. Серед новітніх інструментів виділено систему збалансованих показників – BSC (Balanced Scorecard), метод управління, що націлений на створення вартості – VBM (Value Based Management), самоконтроль.

Згідно класифікації інструментів контролінгу за областю застосування до них віднесено такі: система управлінської звітності; система раннього попередження, аналіз розривів, аналіз затрат за центрами обліку та звітності. Відповідно до періоду дії, інструменти оперативного та стратегічного контролінгу принципово різняться, оскільки перший орієнтований на короткостроковий результат, другий – на потенціал. Так, інструментами оперативного контролінгу, які використовують в управлінні затратами підприємства, є: звіти про господарську діяльність підприємства; аналіз затрат за центрами обліку та звітності; аналіз граничних затрат; східчастий аналіз суми покриття; маржинальний аналіз; аналіз точки беззбитковості; бюджетування; лінійне програмування.

Вибір будь-якого із визначених інструментів обумовлений особливостями об'єкту управління. Вибраний інструмент має задовольняти не лише потребам оперативного управління затратами, але й відповідати специфіці підприємства, тобто враховувати його галузеву приналежність, організаційно-технологічні особливості, стиль управління. До інструменту, що відповідає таким вимогам, належить управлінський облік. Він виступає як економічний інструмент мінімізації затрат підприємства та має за свою мету вибір найбільш ефективних методів збору та узагальнення інформації про затрати в рамках реалізації загальної стратегії розвитку підприємства.

ВИСНОВКИ

Контролінг є зворотним зв'язком в контурі управління. Залежно від ситуації, контролінг дозволяє для конкретного підприємства обрати найбільш підходящий за показниками якості прийнятих рішень метод управління затратами, що відповідає цілям оперативного управління. В результаті впровадження контролінгу на підприємстві можуть бути сформовані альтернативні варіанти методів управління затратами. Вибір підходящої моделі управління затратами є вихідним продуктом в оперативному контролінгу. Подальші дослідження слід спрямувати на перспективи використання новітніх концепцій контролінгу в діяльності вітчизняних підприємств.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Грамотенко О. Контроллинг (Что? Зачем? Как?) // www.subschet.ru/subschet.nsf/docs/
2. Словарь аудитора и бухгалтера / Л.Ш. Лозовский, М.В. Мельник, М.Е. Грачева и др. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2003. –446 с.-(Деловые слов. / ред. сер.: Л.Ш. Лозовский, Б.А. Райзберг).
3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні : Аналіз стану та перспективи розвитку : Монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
5. Сафонов А. «Правильный» контроллинг: мнение практика// http://www.cfin.ru/management/controllers/correct_controlling.shtml
6. Павлова А.М. Контроллинг—лучший друг руководителя // http://www.elitarium.ru/2006/08/03/kontrolling_luchshij_drug_rukovoditelja.html.

Чиж Віра Іванівна, д. е. н., професор, завідувача кафедрою контролю та аудиту Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля

Тищенко Олена Ігорівна, аспірант Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля