

ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ И АНАЛИЗА

Статья посвящена изложению подходов к организации управленческого контроля как особой функции менеджмента, рассмотрена классификация управленческого контроля, этапы его проведения, подробно освещены теоретические аспекты организации бюджетного анализа и контроля.

Цикл управления включает в себя множество этапов, но начинается всегда с разработки плана деятельности организации и заканчивается процессом контроля, который многие авторы рассматривают как функцию, без которой не могут быть реализованы в полной мере другие функции управления. Данный вывод исходит из того, что в общем процессе управления контроль выступает как элемент обратной связи, поскольку по его данным производится корректировка ранее принятых решений, планов, нормативов и норм. Тем самым процесс контроля завершает управленческий цикл и включает в себя установление стандартов и критериев деятельности организации, измерение фактически достигнутых результатов, сравнение их с плановыми показателями, выявление отклонений и анализ их причин, а также разработку мероприятий по корректировке деятельности организации (рисунки 1).

Таким образом, посредством функции контроля выявляются проблемы в деятельности организации, что позволяет скорректировать программу ее действий и своевременно предотвращать кризисные ситуации. Поэтому рядом авторов контроль рассматривается как процесс, обеспечивающий эффективное достижение целей организации [3, 5, 8], причем подчеркивается взгляд на контроль как на одну из функций управления. Помимо рассмотренной позиции, в отечественной литературе довольно распространенным является взгляд на контроль как на определенный вид деятельности, сопряженный с исследованием процессов функционирования организации.

Многие авторы рассматривают контроль как процесс проверки соблюдения и выполнения, нормативно установленных задач, планов и решений, и в качестве основных его разновидностей приводят внешний контроль, осуществляемый государственными органами, общественными организациями и независимыми аудиторами, и внутренний контроль, проводимый внутренними службами и сотрудниками предприятия (таблица 1).

Рисунок 1 – Место функции контроля в системе управления



Таблица 1 – Сравнительная характеристика внешнего и внутреннего контроля

Основание для сравнения	Внешний контроль	Внутренний контроль
Цель	выявление нарушений документирования хозяйственных операций, установление законности их проведения и правильности различных отчислений	проверка правильности осуществления хозяйственных операций, оценка эффективности деятельности организации
Субъекты	государственные контролирующие органы, общественные организации, независимые аудиторы	администрация, подразделения и службы организации, а также отдельные сотрудники
Документы, регламентирующие процесс контроля	законодательные документы различного уровня, план и программа аудиторской проверки и др.	устав, учетная политика, внутренние документы и положения организации

Рассмотренные подходы позволяют интерпретировать процесс контроля и как один из этапов процесса управления, и как определенный вид деятельности, осуществляемый сотрудниками организации. Поэтому в более широком смысле контроль можно рассматривать как систему, входящую в общую систему управления организацией, составные части которой находятся во взаимосвязи и образуют единое целое, что подчеркивают авторы [5, 12].

Впервые управленческий контроль был определен Р. Н. Энтони (1965 г.) как процесс, с помощью которого менеджеры оказывают влияние на работников организации для действенного и эффективного выполнения организационной стратегии. В настоящее время большинство авторов придерживается точки зрения Роберта Энтони, выделяя в определении управленческого контроля цель

его осуществления (таблица 2). Поэтому управленческий контроль целесообразно охарактеризовать как процесс влияния менеджеров на работников предприятия с целью эффективной реализации организационной стратегии.

Таблица 2 – Понятие управленческого контроля в экономической литературе

Авторы	Определение управленческого контроля
Р. Энтони	Процесс, с помощью которого менеджеры оказывают влияние на работников организации для действенного и эффективного выполнения организационной стратегии.
Н. Ольве и др.	Контроль относительно принятия решений и поведения внутри организации с целью увеличения прибыли, рентабельности и улучшения финансового состояния
А. Н. Романов, В. И. Подольский	Система мер, организованных руководством предприятия и осуществляемых на предприятии, с целью наиболее эффективного исполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций и достижения их законности и экономической целесообразности
Б. А. Хасанов	Процесс влияния менеджеров на работников предприятия для эффективной реализации организационной стратегии
В. В. Бурцев	Осуществление субъектами, наделенными соответствующими полномочиями (т. е. субъектами контроля) либо в автоматическом режиме, заданном субъектами, следующих действий: определение фактического состояния или действия управляемого звена системы управления организацией (объекта контроля); сравнение фактических данных с требуемыми, т. е. с базой для сравнения, принятой в организации либо заданной извне, либо основанной на рациональности; оценка отклонений, превышающих предельно допустимый уровень, на предмет степени их влияния на аспекты функционирования организации; выявление причин данных отклонений.

В литературных источниках выделяют два основных вида контрольной деятельности – финансовый и административный контроль. При этом многие авторы подчеркивают, что осуществление финансового контроля позволяет получать наиболее достоверную информацию о реальном положении дел в каждом звене финансовой системы, своевременно выявлять отклонения от принятых стандартов и проводить мероприятия, направленные на предотвращение таких нарушений в будущем. С помощью данного вида контроля может осуществляться наиболее эффективное финансово-хозяйственное управление, поэтому финансовый контроль является основным видом контроля для ориентированных на прибыль предприятий и основой общего управленческого контроля организации, как отмечают авторы.

Помимо данных форм контроля некоторые авторы выделяют социальный контроль, осуществляемый социальной средой (коллективом) и самоконтроль, выполняемый самими исполнителями определенных организационных функций. Его выделение обусловлено тем, что в процессе управленческого контроля наряду с экономическими соображениями важны поведенческие. Поэтому социальный контроль и самоконтроль, осуществляемые путем неформального общения и взаимодействия, образуют неформальные формы проведения управ-

ленческого контроля. Их использование наряду с финансовым и административным контролем повышает эффективность осуществления данных формальных методов.

Наряду с рассмотренными формами контроля в экономической литературе выделяют несколько видов управленческого контроля в зависимости от периодов его проведения: стратегический, тактический и оперативный. Стратегический контроль направлен на решение стратегических задач и достижение намеченных целей путем наиболее эффективного использования имеющихся ресурсов, а оперативный (тактический) контроль – на систематическое обеспечение выполнения текущей программы действий предприятия. Поэтому общий стратегический контроль требует централизации, в то время как оперативный контроль – децентрализации. Стратегический контроль должен осуществляться высшим руководством, оперативный контроль – руководителями низовых звеньев, а современный управленческий контроль – охватывать все уровни управления. Изучая классификацию видов управленческого контроля, большинство авторов приводит также три стадии его проведения и в зависимости от периода осуществления выделяет предварительный, текущий и последующий контроль. Характеристика рассмотренных видов управленческого контроля представлена в 3.

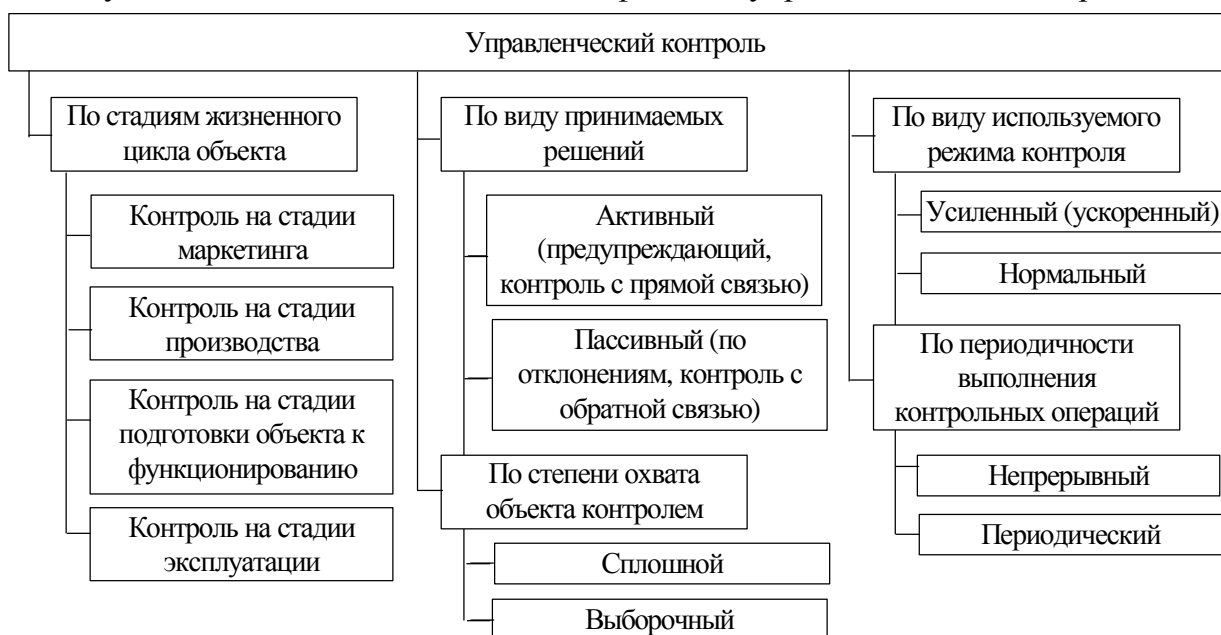
Таблица 3 – Виды управленческого контроля и их характеристика

Виды управленческого контроля	Характеристика
Финансовый и административный	<p>Финансовый контроль осуществляется в отношении процессов формирования и использования финансовых ресурсов. Его объектами являются основные экономические показатели деятельности предприятия (прибыль, издержки, объемы производства и продаж, инвестиции и эффективность их использования).</p> <p>Административный контроль призван систематически следить за процессами выполнения текущих задач, планов, программ. Его объектами являются производственно-хозяйственный процесс в целом, а также выполнение производственной программы, плановые задания, сроки поставок, ситуация в коллективе.</p>
Социальный и самоконтроль	<p>Социальный контроль осуществляется членами социального окружения сотрудников и принимает форму групповых норм, которые могут определять надлежащий внешний вид или уровень личной производительности.</p> <p>Самоконтроль выполняется самими сотрудниками и осуществляется путем индивидуальной мотивации или использования личных качеств персонала.</p>
Стратегический, тактический и оперативный	<p>Стратегический контроль ставит задачу оценки и регулирования деятельности организации с позиций выполнения ее долгосрочных целей и взаимоотношений с внешней средой.</p> <p>Тактический контроль нацелен на анализ выполнения тактических планов организации, неразрывно связанных с ее стратегией.</p> <p>Оперативный контроль осуществляется ежедневно и по периодам, характерным для оперативного планирования.</p>
Предварительный, текущий и	Предварительный контроль осуществляется до фактического начала деятельности с целью определения оптимальности разработанных планов.

последующий (итоговый)	Текущий контроль осуществляется от начала деятельности до момента получения результата с целью является своевременного обнаружения отклонений от намеченных планов и нормативов. Последующий контроль проводится после осуществления деятельности с целью установления правильности, законности и экономической целесообразности совершенных работ и хозяйственных операций.
---------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Таким образом, управленческий контроль, проводимый в организации, имеет многообразие видов и форм осуществления. Тем не менее, процесс управленческого контроля состоит из четко определенных этапов (от трех до пяти у различных авторов), которые реализуются в определенной последовательности.

Рисунок 2 – Систематическая классификация управленческого контроля



Анализ теоретических работ по управлению позволяет выделить пять основных этапов его осуществления и представить их в качестве блок-схемы, на которой отражен порядок проведения управленческого контроля (рисунок 3). Процесс управленческого контроля начинается с разработки общей организационной стратегии предприятия и определения параметров его функционирования, которые принимают вид различных стандартов и нормативов. Далее осуществляется измерение фактически полученных результатов и проводится их сравнение с запланированными параметрами, что дает возможность установить существенные отклонения от стандартов и провести анализ их причин. На заключительном этапе производится осуществление мероприятий по корректировке выработанной стратегии и пересмотру разработанных планов, после чего цикл управленческого контроля начинается сначала. При этом автор [3] обращает внимание на тесную взаимосвязь между управленческим контролем, учетом и анализом, проявляющуюся в ходе его проведения. В частности, учет яв-

ляется информационной базой управленческого контроля, поставляющей информацию о фактически достигнутых результатах, а анализ – основным методом его осуществления.



Рисунок 3 – Порядок проведения управленческого контроля

Таким образом, взаимодействуя с другими функциями и являясь одной из составных частей процесса управления, управленческий контроль является одним из главных инструментов выработки политики и принятия решений, обеспечивающих нормальное функционирование организации. При этом в настоящее время существует ряд современных тенденций его развития, таких как децентрализацию контроля, предусматривающую постепенное перераспределение контрольных функций между различными уровнями управления предприятием, появление новых информационных систем, позволяющих автоматизировать процесс управленческого контроля, а также появление новых методов его осуществления, одним из которых является проведение управленческого контроля на основе бюджетирования.

Рассмотрим особенности организации бюджетного контроля и анализа. Задача бюджетного контроля состоит в гарантии реализации планов, а также в контроле за фактическими и ожидаемыми результатами его исполнения. Его проведение осуществляется по следующим этапам:

1. Выбор объектов контроля. Объектами могут выступать потоки информации (заказы, оборот, поступления и выплаты, затраты, закупки) или личностные величины (численность персонала, используемые активы).

2. Установление процедур учета и определения результатов, работа которых должна быть ориентирована на удовлетворение информационных потребностей внутренних пользователей и обеспечивать поддержку принятия управленческих решений менеджерами.

3. Определение отклонений. Информацию об отклонениях получают путем сопоставления фактических данных, полученной из учетной системы, с плановыми данными, представленными в бюджетах. Форматы бюджетов и отчетов должны быть согласованы между собой

Проведение контроля и анализа исполнения бюджетов имеет целью: установление отклонений фактических значений параметров от запланированных;

выявление причин и факторов, повлиявших на величину отклонений;

выработка рекомендаций по устранению причин отклонений;

подготовка информации для принятия управленческих решений, в том числе о пересмотре бюджетов, изменении действующих правил и ограничений.

Важным элементом бюджетного анализа и контроля является выявление отклонений как главных индикаторов появившихся проблем в исполнении бюджетов. Их адекватная классификация важна для правильного реагирования на их возникновение и принятия решений по их ликвидации. В таблице 4 приведена классификация отклонений по различным классификационным признакам.

Анализ литературных источников показал [10,12,13,], что, хотя термины «план-фактный контроль», «план-фактный анализ» стали использовать сравнительно недавно, метод анализа результатов хозяйственной деятельности путем сравнения плановых значений показателей с фактическими применялся в практике управления предприятием всегда. Достаточно вспомнить многократно критикуемый в прошлом метод планирования «от данных достигнутого уровня». Ведь этот метод базировался именно на данных фактического выполнения плана за прошедший период.

Таблица 4 – Классификация отклонений для контроля бюджетов

Признак	Характеристика отклонений
1. По характеру воздействия на производственную систему	Благоприятные и неблагоприятные
2. По структуре	Простые (причина отклонения и последствия однозначны) и комплексные (имеют сложную цепь причинно-следственных связей и нескольких виновников возникновения)
3. По связи с деятельностью центра ответственности	Контролируемые (зависящие от деятельности центра) и неконтролируемые (не зависящие от деятельности центра)
4. По степени влияния на процесс производства	Устранимые и неустраимые
5. По степени персонификации виновников	Персонифицированные и обезличенные
6. По степени отражения в	Учтенные и неучтенные

учете	
7. По степени важности для управления	Существенные и несущественные

Плановые значения показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия содержатся в операционных и финансовых бюджетах, а их фактические значения – в отчетах об исполнении бюджетов, которые формируются в учетной системе предприятия.

На наш взгляд, на предприятии может применяться две идеологические схемы бюджетного контроля. Согласно первой схеме бюджеты и отчеты об их исполнении составляются с одинаковой периодичностью. В этом случае план-фактный контроль и анализ представляют собой прямое сопоставление «факта» и плана с выявлением и оценкой отклонений.

Согласно второй схеме фактические данные регистрируются и более дробные периоды (по сравнению с периодом составления бюджетов). Например, бюджеты составляются поквартально, а отчеты – ежемесячно. В этом случае появляется возможность план-фактного контроля, а анализ выполняется нарастающим (накопительным) итогом. При этом финансово-хозяйственная деятельность предприятия анализируется, как правило, путем сравнения отчетных данных за два и более периода, т.е. «факт» с планом как бы и не сравниваются (в регулярном режиме).

По мнению известных теоретиков и практиков в области бюджетного управления проведение план-фактного анализа имеет две цели: плановую и контрольно-стимулирующую [13, 14]. Плановая функция реализуется на основе выводов план-фактного анализа за отчетный период при составлении бюджетов на плановый период. При этом используется принцип «продолжающейся деятельности», который применительно к составлению бюджетов, в частности, означает следующее. Бюджет предприятия на предстоящий бюджетный период должен разрабатываться на основе анализа причин отклонений фактических значений показателей от их плановых значений (по прошлому бюджетному периоду), а также выявления и использования внутренних резервов повышения эффективности и улучшения финансового состояния.

Таким образом, для составления нового бюджета учитываются два фактора: объективный и субъективный, при этом учет действия этих двух основополагающих факторов, на наш взгляд, позволяет сочетать рыночную стратегию (гибкое реагирование на изменение рынка) с ресурсной (эффективно использовать ресурсный потенциал).

Контрольно-стимулирующая функция план-фактного анализа реализуется с помощью информации об отклонениях «факта» от плана при оценке результатов работы того или иного центра ответственности (структурных подразделений и их руководителей). Методической основой выполнения отдельных этапов проведения план-фактного анализа могут служить стандартные методы проведения экономического анализа, такие как горизонтальный и вертикальный анализ, факторный анализ.

На наш взгляд, план-фактный метод должен включать в себя три этапа бюджетной технологии: контроль, анализ, регулирование.

На этапе *анализа* используются данные, рассчитанные на этапе контроля. При этом собственно анализ может быть выполнен путем сопоставления плановых и фактических данных, так и путем применения на этапе сопоставления бюджетов таких методов анализа как трендовый, коэффициентный, сравнительный, факторный. Этими методами можно оценить достоверность (при помощи, например, трендового анализа) и качество (с помощью коэффициентного сравнительного анализа) плана. В частности, необходимые значения таких показателей как коэффициент ликвидности, автономии и надежности на этапе планирования могут быть просто заданы в соответствующих бюджетах, и уже под них может быть сформулирована та или иная стратегия предприятия. В рамках же план-фактного анализа целесообразно ограничиться горизонтальным, вертикальным, факторным и (в ограниченной мере) трендовым методами.

Содержание план-фактного метода на этапе *регулирования* существенно зависит от принятой идеологии бюджетного управления. Если составление бюджетов и отчетов об их исполнении осуществляется с одинаковой периодичностью, то этап регулирования по сути идентичен этапу планирования. В этом случае на этапе регулирования формируются рекомендации в виде таблиц и текстов к бюджетам на следующий период времени.

Если же учет и отчетность на предприятии осуществляются в более дробные чем планирование отрезки времени, то на этапе регулирования принимаются оперативные корректирующие управленческие решения по вопросам продаж, производства, закупок, затрат и т.д. Результаты проведенного анализа позволяют скорректировать протекающие на предприятии финансово-хозяйственные процессы в оперативном режиме, например, поставить дополнительные задачи перед исполнителями; изыскать дополнительные финансовые, материальные и людские ресурсы; внести изменения в договора и соглашения с партнерами» поставщиками, клиентами и т.д.

Многие вопросы методологии план-фактного анализа существенно зависят от специфики предприятия, обусловленной не только технологией производства, но и структурой управления, что не позволяет предложить обобщенную методику такого анализа. Однако ее потенциал может быть существенно повышен, если для проведения анализа использовать имитационное моделирование. Бюджетное управление предприятия базируется на последовательном вычислении значений показателей операционных и финансовых бюджетов на основе ограниченного числа исходных данных. Суть имитационного моделирования финансово-хозяйственной деятельности предприятия заключается в использовании алгоритмов составления бюджетов предприятия в многократных компьютерных расчетах вариантов бюджетов для различных сочетаний исходных данных. Имитационная модель позволяет выполнять эксперименты с ней, проверять различные сценарии протекания финансово-хозяйственных процессов по формуле: «Что будет, если...?»

Наиболее перспективным направлением в развитии управленческого контроля является проведение контроля на основе ключевых показателей эф-

эффективности (KPI). KPI устанавливаются для компании в целом и для каждого центра ответственности отдельно на бюджетный период и не подлежат корректировке на всем его протяжении.

Набор показателей эффективности отдельных ЦФО существенно зависит от роли этого центра ответственности в системе управления и от выполняемых им функций. В таблице 5 представлен фрагмент системы ключевых показателей эффективности, рекомендованный нами для предприятий мясной промышленности. Значения этих показателей устанавливаются с учетом хозяйственных возможностей предприятия и тенденций развития сектора рынка.

Система контроля и анализа исполнения бюджетов представляет собой логическую взаимосвязь формальных и неформальных процедур, направленных на оценку эффективности бюджетного управления затратами, активами и обязательствами организации, который носит название казначейского контроля. Использование казначейского контроля позволяет повысить финансовую дисциплину и сократить затраты, а анализ, проведенный по ключевым показателям, позволяет увязать бюджетное управление со стратегическими целями, сориентировать на конкретные результаты и выполнение миссии предприятия.

Таблица 5 – Ключевые показатели эффективности для промышленных предприятий

Вид ЦФО	Ключевые показатели эффективности	Методика расчета
Центр инвестиций	Экономическая добавленная стоимость (EVA)	Прибыль до уплаты налогов и процентов минус стоимость инвестируемого капитала
	Рентабельность активов (ROA)	Отношение прибыли до налогообложения к средней величине активов
	Рентабельность инвестированного капитала (ROIC)	Отношение чистой прибыли к инвестированному капиталу
Центр прибыли	Рентабельность продаж (ROS)	Отношение выручка от продаж к прибыли до налогообложения
	Валовый доход от реализации	
	Прибыль до амортизации, налогов, процентов по кредиту (EBITDA)	Чистая прибыль минус суммы амортизации, налогов, процентов по кредиту
Центр дохода	Выручка от реализации	-
Центр затрат (административно-управленческих)	Доля административно-управленческих затрат в выручке от реализации	-
Центр затрат (прямых)	Затраты на 1 руб. товарной продукции	Отношение производственных затрат к товарной продукции

	Выработка на 1 рабочего (производительность труда)	Отношение объема произведенной продукции к среднесписочной численности рабочих
--	----------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------

Список использованных источников:

- 1 Абчук, В. А. Менеджмент [текст]: учебное пособие /В. А. Абчук. – СПб: Изд-во Михайлова В. А., 2004. – 463 с.
- 2 Вершигора, Е. Е. Менеджмент [текст]: учебное пособие /Е.Е. Вершигора. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 283 с.
- 3 Веснин, В. Р. Менеджмент [текст]: учебник / В. Р. Веснин. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 504 с.
- 4 Герчикова, М. Н. Менеджмент [текст]: учебник / М. Н. Герчикова. – М.: ЮНИТИ, 2001. – 501 с.
- 5 Лафта, Дж. К. Менеджмент [текст]: учебное пособие / Дж. К. Лафта. – М.: ТК Велби, 2004. – 592 с.
- 6 Лукичева, Л. И. Управление организацией [текст]: учебное пособие /Л. И. Лукичева. – М.: Омега-Л, 2004. – 360 с.
- 7 Менеджмент [текст]: учебник для вузов /Под ред. проф. М. М. Максимцова, проф. М. А. Комарова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Единство, 2005. – 359 с.
- 8 Мескон, М. Х. Основы менеджмента [текст]: пер. с англ. / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М.: Дело, 2002. – 704 с.
- 9 Ольве, Н. Сбалансированная система показателей [текст]: пер. с англ. / Н. Ольве, Ж. Рой, М. Веттер. – М.: Вильямс, 2006. – 304 с.
- 10 Терехов, А. А. Контроль и аудит [текст] / А. А. Терехов, М. А. Терехов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 308 с.
- 11 Бурцев, В. В. Методологические аспекты внутреннего контроля предприятия [текст] / В. В. Бурцев // Современный бухучет. – 2005. – №2
- 12 Бурцев, В. В. Управленческий контроль как система [текст] / В. В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. – 1999. – №5
- 13 Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. [текст]: Учеб. для вузов. – М.: Экономистъ, 2003. – 618 с.
- 14 Добровольский Е. Бюджетирование: шаг за шагом / Е Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровков, Е. Глухов, Е.Бреслав. СПб.: Питер, 2005. – 448 с.:ил. – (Серия «практика менеджмента»)