Управленската отчетност в контекста на подходите в управленския контрол

проф. д-р Николай Колев
Бургаски свободен университет

Въведение

Контролът винаги се поставя като завършваща фаза на управленския цикъл (P. Drucker – 1954). Това обаче не е причина да бъде омаловажаван. Нещо повече, контролът е онова което прави управлението осъзната дейност. Без контрол, управлението едва ли има смисъл. Контролът, обаче ще е ефективен, единствено и само, ако е информационно обезпечен (Emmanuel, Otley, Merchant - 1990).

Контролът бива външен (финансов, данъчен, осигурителен, ветеринарен, санитарен, върху трафика и т.н.) и вътрешен, наричан още *управленски контрол*. От гледна точка задачите на управленската отчетност по-интересен е вторият.

Ако поставим в началото на зараждането или промяната на една организация идеята (какво тя ще прави и къде, кога и как ще го прави) и развием тази идея до набелязани цели и очертани политики, подходи и програми за постигане на целите, то онова което е нужно, за да осигури съответствие между действията на хората от организацията и предварително набелязаните цели, е ***системата за управленски контрол***. Тук е мястото да отбележим, че се присъединяваме към онези, които разграничават две нива на управленския контрол: *стратегическо* – осигуряващо съответствието между идея (визия) и стратегии, политики и подходи, и *оперативно* – осигуряващо съответствието между набелязани и постигнати цели.

Изборът на стратегия, политика и **подход** за изграждане на система за управленски контрол и контролът върху нейната ефективност попада в предметната област на първото ниво. Тук проблемите касаят най-вече това:

➢ какъв подход на управление провеждаме и

➢ как да контролираме дали се реализират целите му.

Съответствието между набелязани и постигнати цели се осигурява чрез адекватна на възприетия подход система за оперативна управленска отчетност и контрол. Последната следва да въздейства върху действията и мотивацията на персонала за постигането на целите, както и да идентифицира и коригира отклоненията от тях.

I.

Защо следва да се очертава стратегия, да се формира политика и да се избере подход, та нали *"липсата на стратегия е също стратегия"*, а политиката и подходът могат да се сменят според *"келепира"*? Ето това обаче в условията на европейската морална, политическа и правна система няма да е възможно. Няма да е възможно перманентно да се откриват и закриват, свързани или не организации, с едничката стратегия да се *"препере някой лев"*, да се *"дръпне ДДС-енце"*, или да се завлекат доставчиците. Доста ще е трудно да се произвеждат *"кренвирши без месо"*, както и да се уволняват тези, които са протестирали срещу намалението на заплатата, провеждайки стратегията *"и без петел се съмва"* . Така че, за да реализират идеите в новите условия, ще са нужни стратегия, политика и подход, включително и на управленския контрол и осигуряващата го информационна система. Последната ще изпитва силното влияние на визията на управляващите за прилагания подход за контрол на управляваните.

Как да се осигури съответствието на визията с подхода за управленски контрол – най-вече зависи от това, какво си избрал да правиш и как ще го правиш. Един ще бъде подходът ти за контрол, ако ще управляваш затвор, друг ако ще администрираш хотел, трети ако ръководиш научна лаборатория, а съвсем друг ако си шеф на футболен отбор. Изборът на подход ще е един, ако имаш визия режима в затвора да се затегне, друг – ако желаеш да се либерализира; един – ако

лабораторията ще прави само фундаментални изследвания, друг - само при приложни изследвания, един - футболният отбор да влезе в А-група, друг - да излезе от А-група.

Управленската ни практика в момента изобилства с примери на неправилни подходи за упражняване на управленски контрол. Ще се позова само на няколко

примера:

➢ *Ръководител на 20-етажен строителен обект с наближаващ пусков срок, за да стимулира допълнителния труд въвежда почасово заплащане. Забелязвайки възникналото неуплътняване на отчитаното работно време, той назначава надзиратели. Скоро обаче самите надзиратели уморени и отегчени от препускането между етажите започват да не уплътняват работното си време.*

➢ *Мениджър на футболен клуб въвел глоба за закъснение за тренировки. Оказало се, че за звездата на тима сумата била без значение, а за няколко талантливи младежи – причина да напуснат клуба.*

➢ *Шеф на частно училище, за да осигури присъствие в учебните занятия въвел система на проверки за присъствие. Оказало се, че освен загубата на учебно време, стриктното спазване на разпоредбата заплашвало да остави училището без ученици.*

На пръв поглед между трите случая няма нищо общо. Да, ама не: общото е възприетият подход на управленски контрол, който е известен като ***"контрол върху поведението".***

Да контролира поведението на персонала е мечта на всеки средностатистически мениджър, особено на тези, които имат склонност към авторитарен тип управление. Най-крайната форма на проявление на такъв тип стратегия на управленски контрол е *управлението чрез всяване на страх* (от финансова санкция, от понижение, от уволнение, дори от физическа разправа). Най-честите резултати от една такава стратегия на управленския контрол са загубата на мотивация, предприемането на контрадействия, текучество в персонала. На нея не може да се разчита в условията на силна конкуренция и необходимост от бърза адаптивност и развитие. Чрез такава стратегия, обаче могат да се реализират визии като: запазване на ръководни позиции, декапитализация, мениджърска приватизация. Тя дава добри резултати и в организации от военен тип, в които не интелекта а дисциплината е водеща при изпълнение на предназначението им.

Друго неудобство на тази стратегия е необходимостта от специална следяща поведението на персонала управленска отчетно-информационна система (с наблюдатели, хронометражисти, калкуланти, отчетници, датчици, камери, звукозаписни уредби и т.н.). Ще е необходимо и разписването на правила на поведение, установяването на стандарти, спрямо които управленската отчетност да следи и отчита поведението. Това от своя страна ще поражда реакция на съобразяване с наблюдението и като резултат - намалена концентрация в изпълнение на преките задължения,

например:

вероятно сте забелязали поведението на банковите служители от фронтофисите, чийто действия по обслужването на клиентите се следят и записват от камери.

Изградената за подпомагане на контролът върху поведението управленска отчетност обичайно генерира купища от отчети, сведения, сигнали и т.н., разчитането, изслушването и съобразяването с които по правило отнема много време на ръководители от различен ранг.

II.

В търсенето на съответствие между визия и подход за управленски контрол практиката възприема подходът, известен като ***контрол върху резултатите***. Реализацията му изисква дефиниране на *центрове на отговорност* и следенето на съотношението между желани и получени резултати в тези центрове. Предимство на този подход на управленски контрол е, че дава възможност сравнително лесно да се мотивира персонала за постигане на желаните резултати. Това предимство най-добре се ползва в бизнес-организациите. Като се заложи като краен резултат желаната печалба, дефинират се центровете на приходи и разходи, въпрос на разчети и разпределение на отговорности е да се отнесат желаните резултати по центровете на отговорност, да се посочат като стандарти и да се следят отклоненията от тях. Този подход на

управленски контрол се оказва доста удачен при визия за максимализиране на печалбата чрез съкращаване на разходите, за която цел тя продължава да се прилага с успех.

Основен недостатък на стратегията за контрол върху резултатите е допускането на разминаване между цели и начини на постигането им. Ето няколко

примера:

➢ *строителна бригада изпълнява в срок и под проектно-сметната стойност обекта, но за сметка на пренебрегване на технологичните изисквания и пропуски в качеството на извършените строително-монтажни работи, което води до загуба на важен за бизнеса клиент;*

➢ *шофьорите на таксиметрова компания отчитат подлимитни разходи за горива и текущи ремонти, като връщат километражите на колите;*

➢ *преподавателите влизат и излизат навреме и си вземат определените по норматив часове, но празнодумстват в лекциите си.*

Тук общото е, че резултатите се постигат, но процесите не се изпълняват в съответствие с целите, което е в дисхармония с визията. Освен това липсва мотив за усъвършенстване на процесите и подобряване на резултатите.

Друг недостатък на този подход на управленския контрол е, че той не е всеобщо приложим. Има опити за възприемането на броя на отличниците, като критерий за резултатността на обучението, или пък издръжката на едно болнично легло, като лимит за разход в болничната медицинска помощ, но ефективността на такъв контрол по резултати не си заслужава дори коментара.

Реализацията на подхода за контрол върху резултатите изисква специално ориентирана към центровете на отговорност управленска отчетност. Тя поема задачи да отразява посоката, величината и причините за отклоненията от желаните резултати. Това предполага разработването на стандарти за количество, за стойност, за време и то по центрове на отговорност, което означава, че създаването и поддържането й ще ангажира значителни ресурси и време. Генерираните от една такава управленска отчетност данни и справки може и да не са повече, отколкото при контрола върху поведението, но достатъчно за да уплътнят информационните канали и голяма част от работното време на управленския персонал. Така последният ще реагира на проблеми, вместо да мисли как да ги избягва.

III.

С развитието на информационните технологии стана възможно ***контролът върху процесите*** да излезе извън рамките на техниката и технологиите и да намери по-широко приложение в управлението на организациите. В обхвата на този контрол попада всяка дейност, процедура или събитие, което вече се е случвало и може формализирано да се опише, от позициите на желания резултат (изход). След като един процес може да се формализира от позициите на желания резултат, с помощта на информационните технологии не е трудно той да се стандартизира и да не се допуска отклонение от стандарта. Такива системи за цялостно управление на процеси успешно се използват в банковия сектор. Процедурите там се стандартизират и чрез софтуерно организиран контрол не се допуска вземане на нерегламентирани решения и отклонения от процедурата. Предимствата на този подход на управленски контрол са в елиминирането на възможностите за грешки и злонамереност. С реализирането му изцяло се ангажира управленската отчетност, която тук изпълнява технологични функции по осъществяване и управление на процеси.

Недостатъците са: ограничаване на инициативата за промяна отдолу и риск от неадекватна реакция при настъпване на извънредни обстоятелства. Приложимостта на този контрол също е ограничава само до подлежащите на формализация и стандартизиране процеси. Трудно можем да си представим стандартизирано изнасяне на лекция, или пък изпълнение на ария.

IV.

Контролът чрез взаимен контрол и самоконтрол е хитът на модерното управление. Ето един пример от практиката в една от най-големите международни одиторски компании:

пример:

➢ *В компанията, всеки одитор сам определя „цената си" за час положен труд. За всеки конкретен одит ръководителят на отдела*

определя лимити за срок и бюджет на одита, и назначава шеф на екипа. Последният сам преценява, колко и кои сътрудници да използва, кога и колко да работят, така че да се вместят в бюджета и срока. Всички са заинтересовани да се представят максимално за възможностите си, като взаимно се контролират и преценяват, тъй като на следващия одит всеки може да бъда определен за шеф и ще трябва да си подбере екип, с който да изпълни задачата. Често оставяният извън екипите одитор е поставен пред избора, или да намали почасовата си ставка, или сам да намери изходната врата на компанията.

Примерът демонстрира взаимен контрол при съчетаване на вътрешна конкуренция и сътрудничество. Сменяемостта на лидера (шефа) осигурява силно чувство на самоконтрол у него и у членовете на екипа, които са потенциални лидери при следващите одити. Ако лидерът не се държи коректно и справедливо с членовете на екипа си, едва ли ще бъде предпочетен за член на екип при следващи одити. Налице е и възможност за самооценка на труда и то в условията на вътрешна конкуренция. Задачите на управленската отчетност се свеждат само до следенето на срока и бюджета, в рамките на които ще се вмести одита.

Заключение:

Този кратък ръкопис подсказва само идеи, предимства, недостатъци и съображения по взаимодействието на управленския контрол и нужната му управленска отчетност. Изборът, кой подход за контрол да избере, респективно, какъв тип управленска отчетност ще му е необходима, остава за всеки един управленец. Дано сме му подсказали правилното решение.

Използвана литература:

1. Drucker, Peter F. The Practice of Management. Reissue Edition. Collins, 1993.

2. C. Emmanuel, Otley, D, Merchant, K. Accounting for Management Control. Springer US, 978-0-412-37480-7