

Контроллинг как система управления

Аннотация

В статье рассматриваются история возникновения, эволюция контроллинга, подходы к его определению, сформулирована авторская точка зрения о сущности контроллинга, рассмотрены основные элементы системы контроллинга.

Ключевые слова

контроллинг; цели, задачи, функции, принципы, методы и инструменты контроллинга.

История возникновения контроллинга

В последнее время в российской экономической литературе увеличилось количество публикаций, посвященных контроллингу. Это связано с постоянным поиском новых более эффективных методов и инструментов управления предприятиями в условиях динамичной, высококонкурентной внешней среды, а также с попыткой адаптации западных методик к российским условиям. Несмотря на возросшее число публикаций, единого мнения о сущности контроллинга нет. Цель данной статьи — учитывая всё разнообразие точек зрения, определить, что такое контроллинг, его функции, задачи, основные элементы. Для этого необходимо рассмотреть историю возникновения контроллинга, подходы к его определению, эволюцию развития понятия.

Рассмотрим макроэкономические условия, при которых появился контроллинг. Для этого проследим взаимосвязь экономической истории и истории возникновения контроллинга в разных странах (США, Германия, Россия).

1. США. Промышленный рост в США в конце XIX — начале XX вв., самые высокие темпы экономического роста в мире в это время, активное акционирование производства, появление трестов и холдингов, монополий, соответственно, рост размеров предприятий, усложнение производств повлекли за собой необходимость улучшения методов управления. Данных бухгалтерского учета, констатировавших уже свершившиеся факты хозяйственной деятельности, стало недостаточно для управления огромными трестами, холдингами, для планирования и прогнозирования. Появляется производственный учет, ориентированный на «внутреннего» пользователя, позволяющий получать релевантную информацию своевременно для принятия управленческих решений. Контроль со стороны государства за монополиями требует от предприятий совершенствования методов финансового контроля, бухгалтерского учета — учета для «внешних» пользователей.

Годы Великой депрессии (1929-1933), разразившийся мировой экономический кризис заставили обратить более пристальное внимание на методы и идеи контроллинга. Стал необходимым более детальный учет затрат на производство, актуальным — планирование с его ориентацией на будущее предприятия, а не только на свершившиеся факты.

2. Германия. 1970-е гг. — появление ТНК, формирование центров прибыли на предприятиях Германии. Для управления ими ранее использовавшиеся инструменты (бухгалтерского финансового учета) не годились. В начале 1980-х

гг. многие предприятия столкнулись с проблемой неплатежеспособности, возникла необходимость улучшения инструментов планирования и управления.

3. Россия. В России понятие «контроллинг» начинает появляться в 1990-е гг. Это связано с переходом к становлению рыночных отношений в стране, с распадом СССР. При административно-командной экономике главным потребителем информации, касающейся производственно-хозяйственной деятельности предприятий, являлось государство, осуществлявшее централизованное планирование деятельности в различных отраслях. Для подготовки отчетов для «внешнего» пользователя было достаточно данных бухгалтерского учета. Своеобразным зарождением предпосылок управленческого учета в то время на советских предприятиях можно считать систему хозяйственного расчета, хозрасчетные подразделения — прообраз центров ответственности. При переходе к рыночным отношениям в России предприятия стали перестраиваться на работу в условиях рынка, конкуренции, при отсутствии государственных заказов (за исключением ВПК). Данных бухгалтерского учета, констатирующих уже свершившиеся факты хозяйственной деятельности с определенным, немалым, опозданием (в связи с особенностями нашего налогового и бухгалтерского законодательства), стало недостаточно для принятия управленческих решений. В условиях рыночной экономики, в динамично развивающейся внешней среде для российских предприятий становится актуальным поиск новых методов, инструментов, систем управления. Эти методы должны обеспечивать получение своевременной релевантной информации о реальном положении дел на предприятии для «внутренних



Рис. 1. Макроэкономические условия появления контроллинга

пользователей», для повышения эффективности принимаемых управленческих решений, которые обеспечивали бы долгосрочное существование предприятия, выполнение его как оперативных, так и стратегических целей. Контроллинг и обеспечивает выполнение вышеперечисленных целей. «Система контроллинга целесообразна в тех случаях, когда функции управления предприятием делегированы его отделам и службам. Тогда он поможет им в достижении максимально возможного общего результата деятельности. В этом смысле контроллинг как наука об успешном управлении предприятием является инструментарием рыночной экономики, при которой нет необходимости в централизованном администрировании» [7, с. 13].

Таким образом, в периоды пикового развития экономики (либо в периоды экономического роста, либо в периоды кризисов) перед предприятиями встает вопрос об эффективности применяемых методов управления, об их соответствии изменившимся внешним условиям, в которых функционирует предприятие. Менеджеры компании начинают задумываться о необходимости разработки и применения новых (более эффективных, позволяющих достигать целей предприятия в новых условиях) методов и инструментов управления, таких как контроллинг. Взаимосвязь макроэкономических условий и появления контроллинга представлена на рис. 1.

Подходы к определению и эволюция контроллинга

В российской и зарубежной литературе нет единого мнения о том, что такое контроллинг, встречаются следующие подходы к его определению: контроллинг как одна или несколько управленческих функций (планирование и контроль, например); контроллинг как управленческий учет (и другие функциональные области); контроллинг как информационное обеспечение управления; контроллинг как инструмент достижения целей предприятия; контроллинг как система управления предприятием; контроллинг как управление управлением; контроллинг как управленческая концепция; контроллинг как управленческая философия.

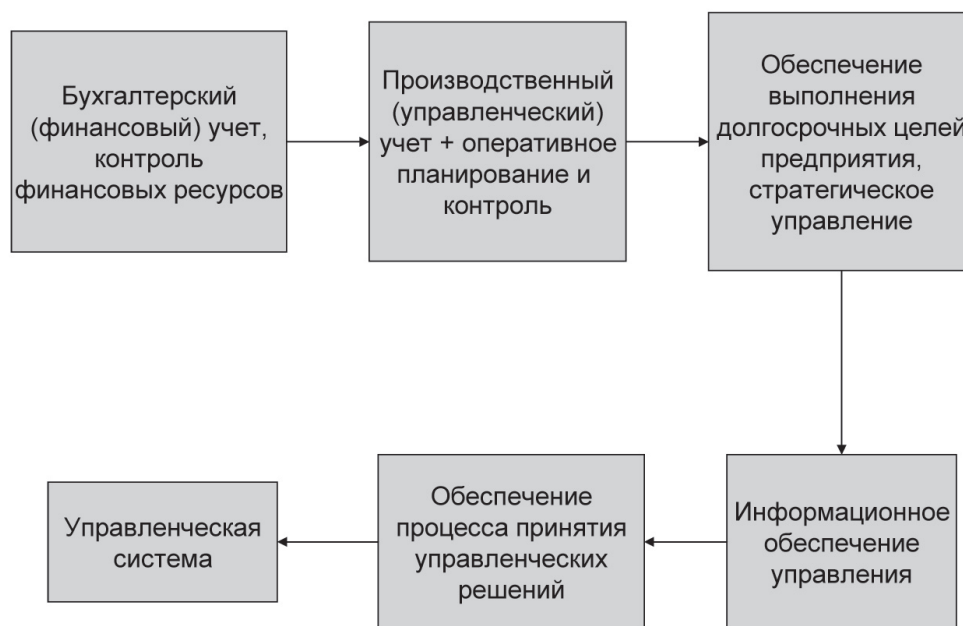


Рис. 2. Эволюция контроллинга

Проанализировав определения контроллинга, встречающиеся в отечественной и зарубежной литературе, изучив историю его возникновения в разных странах, можно проследить эволюцию развития этого понятия (рис. 2). Контроллинг рассматривался как бухгалтерский (финансовый) учет, основная функция которого контроль финансовых ресурсов; потом добавляется учет производственный (управленческий) с оперативным планированием и контролем. Далее возникает необходимость в стратегическом управлении (стратегическом планировании с ориентацией на будущее). Со временем контроллинг становится информационным обеспечением управления и процесса принятия управленческих решений; становится системой управления предприятием, управлением управления, управленческой философией и концепцией.

Как при возникновении подходов к управлению, так и при определении контроллинга изначально доминировал процессный подход (контроллинг как одна или несколько управленческих функций). Далее контроллинг стал рассматриваться в рамках системного и ситуационного подходов: контроллинг как система управления, но система, индивидуальная для каждого предприятия в зависимости от ситуации, в которой оно функционирует.

Таким образом, контроллинг гораздо шире, чем отдельно взятые управленческие функции (планирование и контроль, например); шире, чем система управленческого учета; больше, чем информационное обеспечение процесса принятия управленческих решений. Если рассматривать контроллинг как управление управлением, то возникает ассоциация с базисом и надстройкой (базис – традиционная система управления, надстройка – контроллинг). Насколько гибкой будет подобная «конструкция», как быстро и своевременно она будет реагировать на изменения внешней среды и предоставлять релевантную информацию для принятия управленческих решений? Какой должна быть организационная структура предприятия, насколько простой и гибкой она может быть? На мой взгляд, контроллинг – это система управления предприятием, обеспечивающая достижение его как краткосрочных, так и долгосрочных целей в условиях быстроменяющейся, динамичной внешней среды, позволяющая получить релевантную информацию на данный момент времени и на будущее, касающуюся любой из функциональных областей, необходимую для принятия управленческих решений.

Система контроллинга

Можно выделить два подхода к определению системы контроллинга. Первый основан на выделении контроллинга направлений деятельности предприятия (контроллинг функциональных областей деятельности) [4]:

- контроллинг маркетинга;
- контроллинг обеспечения ресурсами;
- контроллинг в области логистики;
- финансовый контроллинг;
- контроллинг инвестиций;
- контроллинг инновационных процессов.

В данном перечне, на мой взгляд, пропущена такая функциональная область, как персонал, и, соответственно, контроллинг персонала.

Второй подход к определению системы контроллинга — это выделение взаимосвязанных элементов, например, по аналогии с определёнными в общем

менеджменте элементами внутренней среды организации (цели, задачи, структура, технологии, люди или система «7 S»). Определим за основу дальнейшего исследования контроллинг как систему, состоящую из следующих элементов: цели, задачи, функции, принципы, методы и инструменты, информационное обеспечение, система документооборота, структура службы контроллинга и ее место в организационной структуре предприятия (рис. 3).

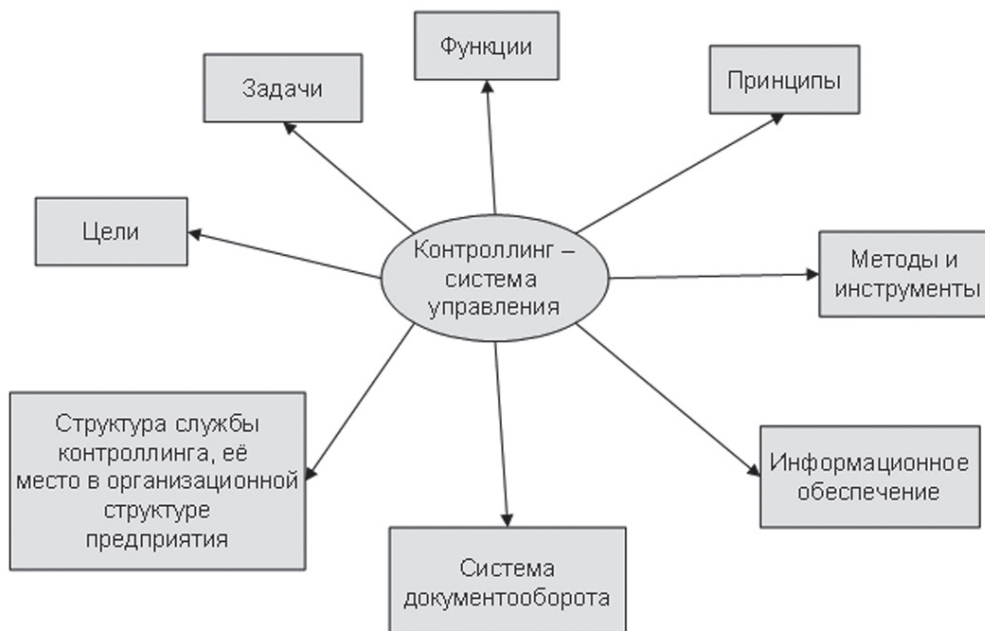


Рис. 3. Элементы системы контроллинга

В управленческой литературе нет единого мнения о целях, задачах, функциях, принципах, методах и инструментах контроллинга, о построении структуры службы контроллинга на предприятии. Определим основными элементами системы контроллинга.

1. Цели

Систематизировав имеющиеся в литературе точки зрения на определение целей контроллинга, можно сделать следующие выводы:

- Цель контроллинга – обеспечение долгосрочного функционирования предприятия в динамичной внешней среде.
- Различают цели стратегического и оперативного контроллинга.
- Цель стратегического контроллинга – обеспечение создания и поддержания устойчивого конкурентного преимущества, развитие ключевых компетенций для обеспечения долгосрочного функционирования предприятия в динамичной, быстроразвивающейся внешней среде.
- Цель оперативного контроллинга – обеспечение выполнения текущих целей предприятия, эти цели касаются различных функциональных областей предприятия, различны для каждого конкретного предприятия. Многие авторы формулируют цель оперативного контроллинга как обеспечение ликвидности, прибыльности.

То, какой будет система контроллинга на каждом конкретном предприятии, зависит, в первую очередь, от поставленных целей (на которые оказывают влияние позиции менеджмента и собственников компании).

2. Задачи и функции

После определения целей контроллинга перейдем к определению задач и функций, выполняемых контроллингом, которые способствуют достижению целей.

Некоторые авторы [9] называют задачами контроллинга управленческие функции, другие — функцией связующие процессы в организации. В связи с этим необходимо определить, что такое задача и что такое функция.

Задача – «это предписанная работа, серия работ или часть работы, которая должна быть выполнена заранее установленным способом в заранее оговоренные сроки» [8, с. 92]. Иными словами, задачи способствуют достижению целей, это подцели, более детализированные и определенные цели. Задачи контроллинга в каждом конкретном случае будут определены поставленными целями. Поскольку различают стратегический и оперативный контроллинг (прежде всего по временному фактору), то и цели, и задачи подразделяются на стратегические и оперативные.

Определим, что такое управленческая функция. 1920-1950-е гг. – это время развития классической, или административной, школы в управлении, время возникновения процессного подхода к управлению, в котором функции управления, описанные приверженцами административной школы как функции менеджера, не зависящие друг от друга, рассматриваются как взаимосвязанные.

«Управление рассматривается как процесс, потому что работа по достижению целей с помощью других – это не какое-то единовременное действие, а серия непрерывных взаимосвязанных действий. Эти действия, каждое из которых само по себе является процессом, очень важны для успеха организации. Их называют управленческими функциями» [8, с. 71]. Функция (лат. *functio*) – обязанность, круг деятельности, назначение, роль.

Анри Файоль, считающийся основоположником процессного подхода, выделил следующие управленческие функции: планирование, организацию, распорядительство, координацию и контроль.

У разных авторов свои перечни управленческих функций. Так, например, выделяют следующие функции: планирование, организация, распорядительство (или командование), мотивация, руководство, координация, контроль, коммуникация, исследование, оценка, принятие решений, подбор персонала, представительство и ведение переговоров или заключение сделок.

По мнению «классиков» менеджмента М. Мескона, М. Альберта, Ф. Хедоури [8, с. 72], процесс управления состоит из функций планирования, организации, мотивации и контроля. Эти четыре первичных функции управления объединены связующими процессами коммуникации и принятия решения.

Проанализировав имеющиеся определения функций контроллинга, учитывая предложенное выше определение контроллинга, я выделила следующие его функции:

— планирование	«классические» функции управления
— организация	
— мотивация	
— контроль	
— информационное обеспечение процесса принятия управленческих решений	специфические функции контроллинга
— координация	
— интеграция	
— аналитически-методологическая	

3. Принципы контроллинга

Ряд авторов [9, 10] выделяют следующие принципы контроллинга:

- Принцип движения и торможения. Этот принцип «создает объективные условия для постоянного выявления и внедрения нового, прогрессивного и эффективного в практику конкретного предприятия с учетом его специфики и возможностей» [10, с. 20].
- Принцип своевременности. Здесь, на мой взгляд, имеется в виду так называемое проактивное планирование.
- Принцип стратегического сознания. «Принцип стратегического сознания реализуется только тогда, когда любое решение и действие оценивается в первую очередь с позиций его соответствия стратегическим программам» [10, с. 21]. Данный принцип, по моему мнению, говорит о «дереве целей» организации, когда цели более низкого уровня управления обеспечивают выполнение целей вышестоящего уровня, о методе управления по целям (management by objectives).
- Принцип документирования. «Целью этого принципа является создание условий для проверки: соблюдались ли цели и задачи стратегического контроллинга в действительности. В стратегическом контроллинге информация представляется в виде письменных сообщений с предварительной оценкой их значимости. Документирование позволяет в любой момент установить посылающего и принимающего информацию, дату передачи и ее содержание» [10, с. 21-22]. Задача этого принципа – поиск «виновного», некоторые авторы сводят контроллинг именно к контроллингу персонала.

Учитывая определение контроллинга как системы управления, а также проанализировав вышеперечисленные принципы, я выделила следующие основные принципы контроллинга: своевременность и оперативность (оперативное и своевременное предоставления информации для принятия управленческих решений); релевантность информации; соответствие стратегическим целям развития предприятия (предоставление информации, позволяющей принимать управленческие решения, не противоречащие стратегическим (соответственно, и тактическим) целям предприятия); гибкость.

4. Методы и инструменты, информационное обеспечение контроллинга

В публикациях, посвященных контроллингу, описывается множество его методов и инструментов, которые требуют систематизации и классификации. Можно выделить общие методы контроллинга, присущие многим наукам: анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, конкретизация и т. д. [9, с. 12]. Также методы и инструменты контроллинга можно классифицировать по видам контроллинга: стратегические и оперативные, по функциональным областям деятельности предприятия и по управленческим функциям.

Классифицируем методы оперативного контроллинга, упоминаемые в управленческой литературе, в соответствии с функциональными областями деятельности предприятия.

- Маркетинг: методики ценообразования; анализ областей сбыта; анализ скидок; анализ объема заказов; бенчмаркинг; анализ отклонений.
- Производство: планирование загрузки мощностей.
- Снабжение: управление цепочками поставок (SCM – Supply Chain Management) – система учета и управления взаимоотношениями с поставщиками; ABC-анализ; анализ отклонений.

- Логистика: оптимизация размеров партий готовой продукции; планирование потребности в материалах; оптимизация объемов заказа при закупе; анализ отклонений.

- НИОКР, инвестиции: статические и динамические методы инвестиционных расчетов.

- Финансы: финансовый анализ показателей деятельности (анализ финансовой устойчивости, платежеспособности, ликвидности); EVA (Economic Value Added); SVA (Shareholder Value Added); CVP-анализ; бюджетирование; учет затрат по центрам учета и отчетности, по местам возникновения, по продуктам/услугам, клиентам; маржинальный анализ (метод учета сумм покрытия, ступенчатый расчет сумм покрытия); позаказный метод распределения затрат, попроцессный метод распределения затрат; «standard-costing»; «target-costing»; факторный анализ себестоимости; анализ отклонений.

- Персонал: структура численности; движение персонала; эффективность труда; издержки на персонал; эффективность кадровых мероприятий.

Среди методов и инструментов стратегического контроллинга преобладают методы стратегического планирования и анализа: STEP-анализ; анализ отрасли и конкуренции; анализ конкурентных сил Портера; анализ КФУ; анализ движущих сил в отрасли; SWOT-анализ; построение стратегических карт; матричный анализ (БКГ, GE, ADL); анализ кривой обучаемости; анализ кривой опыта; портфельный анализ; BSC; анализ цепочки ценностей; стратегический анализ жизненного цикла продукта; разработка сценариев развития; описание и анализ бизнес-процессов; управление по целям; GAP-анализ; анализ ключевых компетенций; имитационное моделирование; сетевое планирование.

Несмотря на то, что вышеперечисленные методы и инструменты принадлежат и другим наукам, особенность контроллинга в том, что он интегрирует эти методы в единую систему, обеспечивающую достижение целей организации.

Многие авторы отождествляют контроллинг с управленческим учетом. Рассмотрим, чем отличаются управленческий учет и контроллинг. Основная задача управленческого учета – своевременное предоставление релевантной информации для принятия управленческих решений (информационное обеспечение процесса принятия управленческих решений). Функции же контроллинга шире: планирование, организация, мотивация, контроль, информационное обеспечение процесса принятия управленческих решений, координация, интеграция, аналитически-методическая. Управленческий учет предоставляет комплексную информацию о текущем состоянии дел с элементами оперативного планирования, одной из функций контроллинга является стратегическое планирование, разработка долгосрочных прогнозов, возможных сценариев развития организации. Если основная задача управленческого учета – предоставление информации, то задача контроллинга еще и выявление отклонений, анализ причин этих отклонений и формулировка предложений по возможным корректировкам стратегических и тактических планов предприятия в соответствии с меняющимися условиями внешней среды. Одна из функций контроллинга – аналитически-методическая, заключающаяся в поиске, разработке и внедрении новых инструментов, методов, методологий, что не свойственно управленческому учету.

Таким образом, управленческий учет – информационное обеспечение контроллинга. Помимо управленческого учета, контроллинг объединяет и другие

виды учета в организации (бухгалтерский финансовый, управленческий, налоговый, статистический) в единую учетную систему, являющуюся информационным обеспечением системы контроллинга.

Остановимся подробнее на следующих инструментах контроллинга: бюджетирование, система сбалансированных показателей (Balanced Scorecard), анализ отклонений.

Balanced Scorecard – система сбалансированных показателей, позволяющая выразить стратегию организации в конкретных показателях, оценить ее эффективность с помощью финансовых и нефинансовых показателей (в этом ценность системы), касающихся следующих перспектив [1]:

- financial perspective,
- customer perspective,
- internal business process perspective,
- learning and growth perspective.

BSC – инструмент стратегического контроллинга. Стратегия организации, выраженная в перспективах и показателях BSC, должна поддерживаться бюджетированием. Тем самым осуществляется «связка» стратегического управления с тактическим (инструментом которого является бюджетирование), тактические цели должны способствовать достижению целей стратегических.



Рис. 4. Варианты организации службы контроллинга на предприятии и основные факторы, влияющие на выбор варианта

Бюджетирование – инструмент оперативного контроллинга. Бюджетирование наиболее эффективно при финансовой структуре предприятия, организованной в виде центров финансовой ответственности (ЦФО) (которые

выделяются, основываясь на организационной структуре предприятия). Как правило, выделяют четыре типа ЦФО (в зависимости от того, на какие показатели может влиять непосредственно этот центр ответственности и его руководитель): центр прибыли, центр выручки, центр затрат, центр инвестиций. Бюджет – это план деятельности организации, выраженный в количественных показателях. Формы бюджетов организация разрабатывает сама с учетом собственной специфики, нормативно они не установлены.

Еще одним инструментом контроллинга является анализ отклонений и их причин, который позволяет оценивать эффективность проведенных мероприятий с точки зрения достижения стратегических целей и своевременно вносить корректировки в текущие и стратегические планы (проактивное управление, свойственное контроллингу).

5. Структура службы контроллинга, её место в организационной структуре предприятия

На рис. 4 представлены факторы и варианты организации службы контроллинга, выделенные мной на основании анализа имеющихся в литературе точек зрения. В России в большинстве случаев служба контроллинга находится в составе финансово-экономической службы предприятия, и главный контроллер подчиняется руководителю финансово-экономической службы (финансовому директору).

Рассмотрение истории возникновения контроллинга позволило выявить макроэкономические условия, при которых он возник. Были выявлены разнообразные подходы к определению этого понятия. Причем выделено, что эволюция контроллинга совпадает с эволюцией подходов к управлению: от процессного подхода к системному и ситуационному. Сформулирована авторская точка зрения на определение контроллинга: контроллинг как система управления; рассмотрены два подхода к определению этой системы: через функциональные области и через взаимосвязанные элементы. В заключение в статье выделены и определены следующие элементы системы контроллинга: цели, задачи, функции, принципы, методы и инструменты, информационное обеспечение, система документооборота, структура службы контроллинга и ее место в организационной структуре предприятия. При построении системы контроллинга на предприятии недостаточно только системного подхода, необходимо учитывать, что организация – открытая система, взаимодействующая с быстроразвивающейся, динамичной внешней средой. Соответственно, на то, какой будет система контроллинга на каждом конкретном предприятии, влияет ряд ситуационных факторов (ситуационный подход), которые требуют дополнительного изучения и анализа.

Список литературы

1. Kaplan Robert S. *The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment* / Robert S. Kaplan, David P. Norton. — Harvard Business School Publishing Corporation, 2001.
2. Анискин Ю. П. *Планирование и контроллинг: учеб. по специальности «Менеджмент орг.»* / Ю. П. Анискин, А. М. Павлова. – 2-е изд. – М.: Омега-Л, 2005 г.
3. Даниэль Г. *Контроллинг. Часть II: Сравнение плановых и фактических по-*

- казателей / Г. Даниэль. — 25 международная серия. Институт содействия экономике Федеральной палаты экономики Австрии – Группа техники и экономики производства. Вена, 1993.
4. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примаков, С. Г. Фалько. – М.: Финансы и статистика, 2003.
 5. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Даниловичин, Н. Г. Даниловичина и др.; Под ред. Н. Г. Даниловичиной. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.
 6. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления: Пер с нем. Ю. Г. Жукова и С. Н. Зайцева / Э. Майер; Под ред. С. А. Николаевой. – М.: Финансы и статистика, 1993.
 7. Манн Р. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. Ю. Г. Жукова / Р. Манн, Э. Майер; Под ред. и с пред. д-ра экон. наук В. Б. Ивашкевича. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1995.
 8. Мескон М. Х. Основы менеджмента / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М.: Дело, 1998.
 9. Попова Л. В. Контроллинг: Учебное пособие / Л. В. Попова, Р. Е. Исакова, Т. А. Головина. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2003.
 10. Уткин Э. А. Контроллинг: российская практика / Э. А. Уткин, И. В. Мырынюк. – Финансы и статистика, 1999.
 11. Фольмут Х. Й. Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. / Х. Й. Фольмут; Под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевича и Е. Н. Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 1998.
 12. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Д. Хан; Под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997.