

# КОНТРОЛЛИНГ ФИРМЫ

Н.Н. Шляго

Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» – Санкт - Петербург, Санкт - Петербург

*Аннотация:* дана характеристика основных школ контроллинга, сформулированы причины, вызвавшие необходимость подойти к определению контроллинга с системных позиций, предложены широкое и узкое определения контроллинга, приведена характеристика технологий контроллинга, введено понятие глубины контроллинга, дана характеристика глубины контроллинга на различных этапах его развития.

## Введение

Использование понятия «контроллинг» получает все более широкое распространение. Если первоначально данный термин применялся в США, затем в Центральной Европе, а позднее в странах Скандинавии, то в настоящее время интерес к нему проявляют также Япония и Китай. Существует несколько научных школ контроллинга, по-разному определяющих это понятие. Но, очевидно, что наличие большого количества попыток определить контроллинг свидетельствует о нерешенности данной проблемы.

Интерес к данному явлению у нас в стране растет, как среди практиков, так и среди теоретиков. Стремление использовать наиболее современные подходы организации бизнеса объясняет все более часто встречающееся применение данного термина для характеристики практики руководства компаниями. При этом порой можно столкнуться с довольно экзотическими интерпретациями сути контроллинга. Очевидно, что трактовка сущности данного понятия отстает от стремления применять его на практике, что неизбежно приводит к неразберихе и, в конечном итоге, к ироническому, к сожалению, отношению к проблеме в целом.

Складывается впечатление, что исследователям никак не удастся найти ту отправную точку для анализа проблемы, которая помогла бы выявить особенности, специфику данного явления и позволила бы говорить о существовании самостоятельного, не дублирующего другие понятия термина. Разобраться с данным вопросом, по-видимому, мешает спад интереса к теории экономики фирмы вообще, в связи неудачными попытками найти базовую концепцию, объясняющую внутрифирменные

зависимости, а также существование определенной путаницы с понятиями экономика фирмы, менеджмент, управление. В настоящее время серьезные надежды на решение проблемы характеристики внутрифирменных процессов возлагаются на использование идеи системного принципа. В данном исследовании системная идея применена для определения такого явления как контроллинг.

## **1. Характеристика научных школ контроллинга**

### **1.1. Зарубежные школы контроллинга**

В настоящее время можно говорить о существовании двух научных школ контроллинга: англо-американской и континентальной (немецкоязычной).

Англо-американская концепция контроллинга отличается, во-первых, прикладным характером, во-вторых, тем, что контроллинг рассматривается в тесной связи с таким понятием, как «management accounting». При этом ведущим понятием в данной связке выступает «management accounting», содержательно представляющий собой совокупность технологий внутрифирменного управления. К более подробной характеристике понятия технологий внутрифирменного управления мы вернемся позднее. Но, отметим, что у нас в стране «management accounting» переводится как «управленческий учет» и часто трактуется, к сожалению, поверхностно, приобретая сугубо бухгалтерскую трактовку<sup>1</sup>.

Рассмотрим подробнее эволюцию определения «management accounting» в США, как отправной точки для понимания англо-американского подхода к понятию «контроллинг». Согласно более ранней англо-американской трактовке (50 - 70-е годы XX-го столетия) к контроллингу относили задачи внутреннего учета, что приближало понимание контроллинга к содержанию «management accounting» (иногда управленческий учет и контроллинг отождествлялись). «Management accounting» в указанный период трактовался как часть бухгалтерского учета, то есть как часть деятельности, представляющей собой сбор, обработку и классификацию информации о деятельности предприятия, а также предоставление этих данных пользователю информации для выработки и обоснования управленческих решений. При этом «management accounting» рассматривался как та часть бухгалтерского учета, в задачи которой входило удовлетворение потребностей

---

<sup>1</sup> Шляго Н.Н. Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего. СПб.: Издательство Политехнического университета, 2007.— 160 с.

внутренних пользователей информации. Таким образом, он в определенном смысле противопоставлялся финансовому учету, призванному обеспечивать потребности внешних пользователей.

Более поздняя американская концепция «management accounting», сформировавшаяся к началу 80-х годов XX-го века, трактует его содержание уже несколько иначе. Так в Положениях по управленческому учету (SMA) – рекомендательных документах, разрабатываемых Институтом управленческих бухгалтеров США (ИМА), в частности, в Положении 1В «Цели управленческого учета» (1982) утверждается следующее:

“Управленческий учет - процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой информации, используемой менеджментом в планировании, оценке и управлении в организации для обеспечения оптимального использования ресурсов предприятия и полноты их учета. Управленческий учет также включает в себя подготовку финансовых отчетов для неуправленческих групп внешних пользователей информации, таких как акционеры, кредиторы, регулирующие органы и налоговые инспекции”<sup>2</sup>.

В данном определении обращают на себя внимание следующие моменты:

первое - сервисный характер «management accounting», его направленность на решение внутрифирменных задач,

второе - экономический характер технологий, используемых для его реализации (обеспечение оптимального использования ресурсов),

третье - признание того факта, что финансовый учет и составление финансовой отчетности являются элементом управленческого учета.

Данное определение, хотя и является «продвинутым» по сравнению с более ранним, но уже не может быть признано достаточно полно отражающим современные взгляды на содержание «management accounting» хотя бы потому, что в нем сделан акцент на роль финансовой информации. Как известно, в настоящее время все большее значение в учете придается нефинансовым и даже неколичественным характеристикам функционирования компании. Настораживает также разграничение понятий «планирование» и «оценка», с одной стороны, и понятия «управление» с другой. Это свидетельствует о достаточно узком понимании содержания такого явления как управление.

Заметим, что приведенное понимание сути «management accounting» (управленческого учета) существенно отличается от тех трактовок, которые в большинстве случаев используются представителями

---

<sup>2</sup> Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. - М.: Вершина, 2006. – 512

современного отечественного бизнеса, которые, в лучшем случае, являются сторонниками взглядов, имевших место на западе в середине XX-го века. Так, например, главный редактор журнала «Управленческий учет» Л.В. Попова в своем интервью утверждает, что между западным и российским подходами к управленческому учету существует разница: «на Западе акцент делается на термине «управленческий», а в нашей стране — на термине «учет». Это объясняется тем, что на западных предприятиях управленческий учет (*management accounting*) используется для анализа, планирования и более точного принятия решений. На российских же предприятиях основная задача управленческого учета — достоверное и полное отражение деятельности компании и состояния ее активов»<sup>3</sup>.

Согласно англо-американской концепции контроллинг определяют как одну из «зон ответственности» «*management accounting*» наряду с планированием, оценкой, обеспечением достоверности отчетности, подготовкой внешней отчетности. В вышеупомянутом положении SMA 1B говорится: «Контроллинг – обеспечение целостности финансовой информации, касающейся деятельности предприятия и его ресурсов; мониторинг и измерение эффективности и инициация проведения любых корректирующих воздействий, необходимых для возвращения деятельности в ее надлежащее русло. Бухгалтеры управленческого учета (экономисты) предоставляют информацию исполнительному руководству на всех функциональных участках, где она может быть использована для достижения максимальной эффективности»<sup>4</sup>. В данном определении обращает на себя внимание уже четкое понимание того, что специалист в области «*management accounting*» (управленческого учета) не бухгалтер (счетовод), а экономист.

Совокупность указанных требований, отделение контроллинга от планирования, оценки и т.д. сближает содержание контроллинга с контролем. Такое положение дел представляется странным, так как во второй половине XX-го века в научных кругах шло бурное обсуждение не тождественности контроллинга и контроля.

Далее, данная концепция, по-видимому, исходит из предположения о том, что стремление к контроллингу является свойством, внутренне присущим менеджменту в качестве института: если есть менеджмент, значит будет и «*management accounting*», а потому должен быть контроллинг. При этом к числу безусловных заслуг англо-американской школы контроллинга следует отнести систематизацию и разграничение

---

<sup>3</sup> Попова Л.В. Интервью с главным редактором журнала // Управленческий учет. – 2005. - №1. – С.

<sup>4</sup> Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. - М.: Вершина, 2006. – 512

задач контроллера и казначея (финансового директора). В таблице 1 приведена сравнительная характеристика задач контроллера и казначея, составленная на основе классификации Финансово-административного института (Financial Executives Institute – FEI), с 1962 г. являющегося преемником Controllers Institute of America – профессиональной организации контроллеров<sup>5</sup>.

Таблица 1:

Сравнительная характеристика задач контроллера и казначея

<b>Задачи контроллера</b>	<b>Задачи казначея</b>
Планирование	Привлечение капитала
Составление и интерпретация отчетов	Связь с инвесторами
Оценка и консультирование	Краткосрочное финансирование
Вопросы налогообложения	Связь с банками и финансовый контроль
Составление и отчетов для государственных служб	Кредиторы и дебиторы
Обеспечение сохранности имущества	Капиталовложения
Народнохозяйственные исследования	Страхование

В совокупности же технологий контроллинга доминирует финансовый подход, ключом к решению проблем благополучия предприятия и его выживания англо-американская школа считается понимание механизма движения наличности.

Наибольший вклад в развитие теории контроллинга внесла континентальная (немецкоязычная) экономическая школа. При этом следует отметить, что более ранние трактовки контроллинга были близки англо-американскому подходу, трактуя контроллинг как некий инструмент управления или менеджмента. Дискуссия о его содержании не прекращается до сих пор<sup>6</sup>. Но, борьба мнений в конечном итоге привела к формированию определения контроллинга, как комплексной межфункциональной концепции управления, целью которой является координация систем планирования, контроля и информационного обеспечения<sup>7</sup>. Развитие теоретических основ контроллинга, изложенных в

<sup>5</sup>Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

<sup>6</sup> Пич Г., Шерм Э. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки. <http://quality.eup.ru/MATERIALY2/usk.htm/>

Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

<sup>7</sup> Концепция контроллинга: Управленческий учет. Системы отчетности. Бюджетирование. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005 – 269 с.

фундаментальной работе профессора, доктора Д.Хана<sup>8</sup>, привело к определению:

- цели контроллинга, как “оптимизации результата с учетом гарантии ликвидности”;

- генеральной задачи контроллинга, заключающейся в “реализации функции информационного обеспечения ориентированных на результат планирования, регулирования и мониторинга событий на предприятии во взаимосвязи с функциями интегрирования, организации и координирования на базе системы показателей производственного и финансового учета (связанных с банком данных, моделей и знаний)”;

- специальных задач контроллинга, к числу которых относятся, например, содействие принятию решений или участие в принятии решений, касающихся планирования; координация всех частных операционных планов и проведение финансового планирования и контроля; осуществление учета и составление отчетности; обработка и представление информации для внутренних и внешних заинтересованных групп.

При этом в чисто практическом плане большинство исследователей сходятся во мнении, что при рассмотрении функций контроллинга “на первое место ставится комплекс задач по планированию с интегрированной системой планово-контрольных расчетов на базе информации внутреннего производственного учета”<sup>9</sup>.

Современная теория также делает различия между контроллингом - функцией и контроллингом - носителем функции. В качестве функции контроллинга рассматривается как центральная задача менеджмента<sup>10</sup>. Носителем же данной функции на предприятии может быть специально созданное подразделение. Но, не менее распространенной практикой также является выполнение определенных задач контроллинга на предприятии различными сотрудниками или руководством компании. Само слово «контроллинг» при этом даже может не использоваться<sup>11</sup>. Большое значение в связи с этим приобретает разграничение задач контроллинга и задач других сфер деятельности на предприятии (см. табл.2).

---

<sup>8</sup> Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

<sup>9</sup> Хан Д., Хунгенберг Х. ПиК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. Л.Г. Головача, М. Л. Лукашевича и др. – М. Финансы и статистика, 2005. -928 с.

<sup>10</sup> Концепция контроллинга: Управленческий учет. Системы отчетности. Бюджетирование. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005 – 269 с.

<sup>11</sup> Манн Р, Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с.

Таким образом, отличительными чертами континентальной концепции контроллинга можно считать, прежде всего, то, что ее отправной момент - необходимость осуществления процесса управления.

Таблица 2:

Задачи контроллинга относительно различных сфер деятельности предприятия; по (Хан Д., 1997)

<b>Сферы деятельности</b>	<b>Примеры задач контроллинга</b>
Генеральное целевое планирование	Показатели системы планирования и контроля
Стратегическое планирование	Портфельные матрицы, инвестиционные расчеты, ФСА
Сбыт, производство, снабжение	Расчеты результатов сбыта, стоимостной анализ
Оперативное планирование	Планирование программы, имитационное моделирование
Финансовый и управленческий учет, а также другие интегрированные функции	Анализ производственного результата
Ревизия и другие штабные функции	Планирование и контроль по местам возникновения затрат

Далее, «management accounting» образует инструментально - информационную основу контроллинга.

И, наконец, несмотря на то, что контроллинг является центральной задачей менеджмента, для его реализации на практике в большинстве случаев, необходимо существование достаточно обособленной структуры, обеспечивающей инициацию деятельности по реализации управления.

В отношении используемых немецкой экономической школой технологий внутрифирменного управления необходимо обратить внимание на использование так называемой целевой концепции<sup>12</sup>, устанавливающей четкое соотношение между тремя категориями экономических целей предприятия – производственными (производственная программа, объемы производства и сбыта и т.п.), финансовыми (платежеспособность, ликвидность, финансовая структура и т.д.) и результативными (объем и структура выручки, прибыль, рентабельность, структура затрат и т.п.). Это позволяет избежать путаницы в понимании того, какие именно цели являются финансовыми, что существенно и, с точки зрения автора, в положительном плане отличает идеи данной научной школы от англо-американской.

<sup>12</sup> Ширенбек Х. Экономика предприятия: Учебник для вузов. 15-е изд., Пер. с нем. Под общ. ред. И.П. Бойко, С. В. Валдайцева, К. Рихтера. – СПб. Питер, 2005. – 848 с.

Еще одним очень полезным результатом, разработанным в рамках континентальной школы, является систематизация стоимостных характеристик «входа» и «выхода» предприятия, рассматриваемого с позиций модели «черный ящик». В частности, использование понятий «затраты (Aufwand – нем.)» и «издержки (Kosten – нем.)» позволяет провести более четкое разграничение между бухгалтерским и экономическим подходами при расчете себестоимости и прибыли<sup>13</sup>.

Значительный вклад в определение места и функций контроллинга внесла сформировавшаяся в середине XX-го века в Европе Международная группа контроллинга (International Group of Controlling - IGC). Одним из наиболее существенных результатов деятельности IGC явилась разработка стандарта миссии контроллера. Одним из наиболее существенных результатов деятельности Международной группы контроллинга явилась разработка стандарта миссии контроллера – «внутрифирменного советника, организующего и сопровождающего процесс постановки целей, планирования и управления, и несущего тем самым со-ответственность за достижение целей.

Более конкретно это означает, что:

- контроллеры обеспечивают прозрачность результатов, финансов, процессов и стратегий, способствуя тем самым более высокой эффективности;

- контроллеры координируют под-цели и под-планы в рамках единого целого и организуют систему внутрифирменной отчетности;

- контроллеры выстраивают процесс постановки целей, планирования и управления так, чтобы каждый сотрудник, принимающий решения, ориентировался на цели компании;

- контроллеры обеспечивают сбор необходимых для этого данных и информации;

- контроллеры создают и обслуживают контроллинговые системы»<sup>14</sup>.

Несмотря на значительный вклад континентальной научной школы в теорию контроллинга, необходимо обратить внимание на то обстоятельство, что в теории, возводя контроллинг в статус концепции управления, на практике используется инструментальный подход, рассматривающий контроллинг как совокупность планово-контрольных расчетов, опирающихся на данные внутрифирменного учета. Определение контроллинга в качестве концепции управления представляется также не достаточно корректной, поскольку, как утверждается, целью ее является координация систем планирования, контроля и информационного

---

<sup>13</sup> Шляго Н.Н. Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего. СПб.: Издательство Политехнического университета, 2007.– 160 с

<sup>14</sup> Миссия контроллера. <http://www.controlling-akademie.ru/about/igc>

обеспечения. Но, без координации указанных систем управление не будет управлением.

## 1.2. Особенности отечественных подходов к трактовке контроллинга

У нас в стране интерес к проблемам контроллинга значителен. За период, прошедший с момента первого знакомства с данным понятием в первой половине 90-х годов XX-го века, отечественными исследователями проводилась большая работа по осмыслению и использованию этой концепции в практике отечественных предприятий (см., например, обзор отечественных исследований в области контроллинга, сделанный Г.С. Токаренко<sup>15</sup>). Отечественные исследователи часто опираются на определения контроллинга, сформировавшиеся за рубежом, используя, как правило, формулировки континентальной экономической школы. При этом наблюдается большой разброс мнений. Исключая толкование контроллинга как подразделения компании, можно встретить подходы, начиная от чисто инструментального, например, как “инструмент интегрированного планирования и контроля”<sup>16</sup>, порой предполагающего к тому же использование в обязательном порядке “компьютеризированной системы сбора и обработки информации”<sup>17</sup> до неполного - “учет и контроль на предприятии”<sup>18</sup>, или дублирующего понятие управления “система управления процессом достижения конечных целей и результатов деятельности фирмы”<sup>19</sup>. При обнаружении инструментального способа определения контроллинга хочется узнать, что же это за инструмент. Неполные формулировки вызывают недоумение – зачем переименовывать что-то давно знакомое, например, систему планово-контрольных расчетов в контролинг. Подмена термина «управление» словом «контролинг» также не может быть оправдана.

Вместе с тем, “в быту”, когда речь не идет о необходимости серьезно изучить проблему, так сказать в «узком смысле», можно столкнуться и с отождествлением контроллинга с управленческим

---

<sup>15</sup> Токаренко. Г.С. Учебная программа дисциплины «контролинг» // Контролинг. Журнал объединения контроллеров. 2005, №2(14) – с. 66-70.

<sup>16</sup> Лопатников Л.И. Экономико-математический словарь Словарь современной экономической науки. – 5-е изд., переаб. И доп. – М.: Дело, 2003. – 520 с.

<sup>17</sup> Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. – М.:А-М, 2007.-495 с.

<sup>18</sup> Азрилиян А. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

<sup>19</sup> Багиев.Н. Маркетинг: терминологический словарь. URL: <http://books.efaculty.kiev.ua/mrk/2/15/>

учетом<sup>20</sup>. К тому же при этом и управленческий учет, как уже было отмечено, зачастую трактуется примитивно.

В теоретическом плане также идет большая работа, достаточно отметить труды Е.А. Ананькиной, Н.Г. Данилочкиной<sup>21</sup>, В.Б.Ивашкевича<sup>22</sup>, А.М. Карминского, С.Г. Фалько<sup>23</sup> и др. Наиболее структурированное определение контроллинга дает С.Г.Фалько, выделяя несколько граней этого понятия:

- «контроллинг – философия (постулаты, императивы, регулятивы) мышления и поведения руководителей и подчиненных,

- контроллинг – научная дисциплина, имеющая свой предмет, объект и метод изучения),

- контроллинг – функциональная система (подсистема), обеспечивающая методологическую, организационную и методическую поддержку процессов управления предприятием (контроллинг – технология управления),

- контроллинг – обособленное структурное подразделение предприятия, реализующее функции и задачи контроллинга на предприятии,

- контроллинг – учебная дисциплина, формирующая знания и умения по реализации функций и задач контроллинга на предприятии в рамках различных теоретических парадигм экономики и концепций контроллинга»<sup>24</sup>.

Соглашаясь с оправданностью данного подхода, все же хочется понять, что представляет собой в целом, по сути, столь многогранное явление.

Безусловно, объект исследования – явление сложное, к тому же потребность в овладении им возникла не так давно. Поэтому нет ничего удивительного в том, что существует так много различных суждений. Но, обращает на себя внимание то обстоятельство, что понятие «контроллинг» в большинстве случаев, так или иначе, связывают с понятиями «менеджмент» или «управление». При этом следует отметить распространенность мнения, что менеджмент и управление – одно и то же.

---

<sup>20</sup> Управлении организацией: энциклопедический словарь. – М.: Издательский дом ИНФРА – М, 2001.

<sup>21</sup> Контроллинг как инструмент управления предприятием Ананькина Е.А., Данилочкин С.В., Данилочкина Н.Г. и др. под ред. Данилочкиной Н.Г. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.

<sup>22</sup> Ивашкевич В.Б. Контроллинг: сущность и назначение // Бухгалтерский учет. 1991. №7.

<sup>23</sup> Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / Карминский А.М., Оленев Н.И., Примаков А.С., Фалько С.Г. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.

<sup>24</sup> Фалько С.Г. Контроллинг для руководителей и специалистов. – М.: Финансы и статистика, 2008. – с.200.

Но, можно ли их отождествлять? Данная проблема, по-видимому, требует более внимательного изучения.

## **2. Определение понятия «контроллинг» на основе системного подхода**

Современные исследователи все чаще обращают внимание на системную природу предприятия. Так, например, Г.Б. Клейнер на фоне кризиса теории фирмы обобщающей концепцией предприятия предлагает считать «интегральную теорию фирмы, основанную на системной парадигме экономической теории, предложенной Я. Коронаи»<sup>25</sup> В связи с этим, отталкиваясь от системной природы предприятия, интересно выявить смысл и содержание такого понятия как контроллинг. И такие попытки уже предпринимаются<sup>26</sup>. Отметим также, что, представители немецкой экономической школы давно обращали внимание на то обстоятельство, что основу концепции контроллинга образует системный принцип<sup>27</sup>.

Как известно, единого определения системы не существует. В качестве наиболее «простых» можно использовать определение, данное Л. фон Берталанфи, который определял систему как «комплекс взаимодействующих компонентов»<sup>28</sup>. В силу того, что система представляет собой явление многогранное, для ее описания используется большое количество понятий, характеризующих ее строение и процессы функционирования.

### **2.1. Управление**

Для настоящего исследования наиболее существенным моментом является понятие управления, которое в рамках системного подхода определяется как «функция системы, ориентированная либо на сохранение основного качества, то есть совокупности свойств, утрата которых ведет к

---

<sup>25</sup> Клейнер Г.Б. Системная парадигма и теория фирмы // Вопросы экономики. 2002, №2, - с.47 – 69.

<sup>26</sup> Реут Д.В. Основания контроллинга: системность // Контроллинг. Журнал объединения контроллеров. 2010, №36. – 3-7.

Шляго Н.Н. Определение содержания понятия «контроллинг» на основе системного принципа / Российский экономический интернет – журнал [Электронный ресурс]: Интернет- журнал АТиСО / Акад. Труда и социал. Отношений – Электрон. Журн. – М.: АТиСО, 2009 – Режим доступа: свободный – Загл. с экрана.

<sup>27</sup> Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с.

<sup>28</sup> Теория систем и системный анализ в управлении организациями: Справочник: Учеб. пособие / Под ред. В.Н. Волковой и А.А. Емельянова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 742 с.

разрушению системы в условиях изменения среды, либо на выполнение некоторой программы, обеспечивающей устойчивость функционирования, гомеостаз, достижение определенной цели»<sup>29</sup>. Вместе с тем, некоторые исследователи, как, например, авторы известной книги по системному мышлению О'Коннор Дж. и Макдермотт И., придерживаются той точки зрения, что «у всех систем есть цель, даже если эта цель – просто сохранения себя, выживание»<sup>30</sup>.

Но, в данном случае важным обстоятельством является то, что предприятие, как система, представляет собой систему с целью<sup>31</sup>. Проблема целеполагания применительно к теории функционирования предприятия в настоящее время обсуждается достаточно интенсивно. И с системных позиций «цель предприятия» разделяется на «цель создания» и «цель функционирования» предприятия. Г.Б. Клейнер утверждает, что «в системной парадигме цель создания предприятия можно конкретизировать в независимых терминах, цель же функционирования (повседневной деятельности) предприятия может быть сформулирована лишь в виде создания условий для продолжения и улучшения этого же процесса»<sup>32</sup>.

Устоявшейся точкой зрения, используемой на протяжении длительного периода времени является идея возникновения организаций с целью удовлетворения потребностей ее создателей, каждый из которых преследует свои цели. В связи с этим интерес представляет процесс выявления обобщающей цели. Объяснение этому можно найти в концепции инструментальной функции предприятия, «объединяющей цели самого предприятия с целями его сотрудников и общественных групп»<sup>33</sup>. При этом главную роль играет группа, обладающая наибольшей властью. Таким образом, проблема формулировки цели имеет очевидный социальный аспект. Но, вместе с тем предприятию присущи и экономические цели. Описание целевой концепции предприятия было приведено ранее в связи с характеристикой континентальной экономической школы.

В настоящее время бурно развивается новый подход к объяснению механизмов возникновения организаций, основанный на роли знаний, согласно которому «фирмы, как институты производства товаров и услуг

---

<sup>29</sup> Там же.

<sup>30</sup> О'Коннор Дж. Искусство системного мышления: Необходимые знания о системах и творческом подходе к решению проблем / Джозеф О'Коннор и Иан Макдермотт; Пер с англ. – 4-е изд. – М.: Альпина Паблишез, 2010. – с.77.

<sup>31</sup> Теория систем и системный анализ в управлении организациями: Справочник: Учеб. пособие / Под ред. В.Н. Волковой и А.А. Емельянова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 742 с.

<sup>32</sup> Клейнер Г.Б. Системная парадигма и теория фирмы // Вопросы экономики. 2002, №2, - с.47 – 69.

<sup>33</sup> Ширенбек Х. Экономика предприятия: Учебник для вузов. 15-е изд. , Пер. с нем. Под общ. ред. И.П. Бойко, С. В. Валдайцева, К. Рихтера. – СПб. Пи тер, 2005. – 848 с.

существуют потому, что они могут создавать условия для интегрирования специализированных знаний многочисленными индивидами»<sup>34</sup>. Данная концепция скорее касается вопросов формирования обобщающей цели, соотношения сил между различными заинтересованными группами, но не отвергает существование цели создания компании и целей ее функционирования.

Существование же последних вытекает из наличия общей цели и неизбежности изменения условий существования самого предприятия, как внутренних, так и внешних, что требует постоянного контроля и конкретизации цели.

Таким образом, следствием системной природы предприятия и наличия у предприятия цели является осуществление процесса управления.

Системы, в которых реализуется процесс управления, называются системами управления (кибернетическими системами). Они представляют собой взаимосвязанную совокупность двух подсистем: управляемой подсистемы (объекта управления) и управляющей подсистемы (органа управления). Процесс управления обычно описывается в виде контура обратной связи (рис. 1).

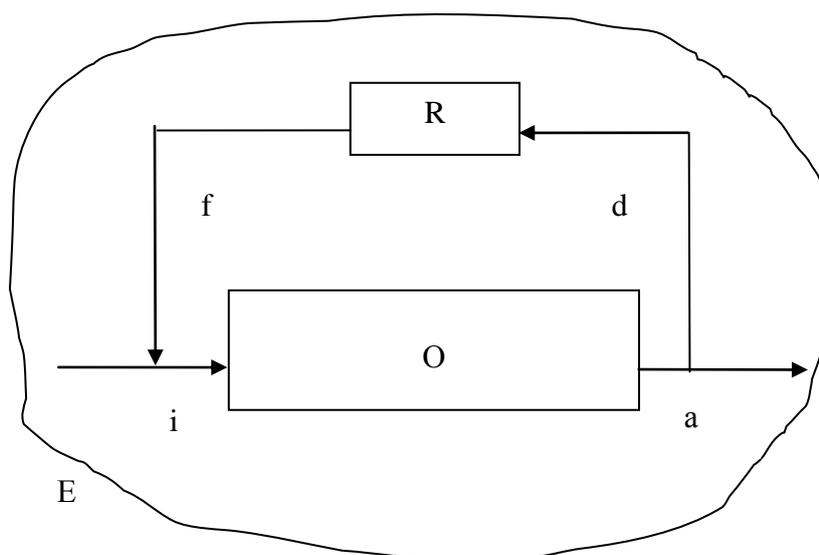


Рис. 1. Схема системы управления с обратной связью.

На рисунке 1 изображена простейшая схема управления с обратной связью, где использованы следующие обозначения: R – управляющая система, O – управляемая система (объект управления), E - среда системы управления, d – канал передачи информации о состоянии объекта

<sup>34</sup> Грант Р.М. К знаниевой теории фирмы / Управление знаниями: Хрестоматия. 2-е изд. / Пер с англ. Под ред. Т.Е. Андреевой, Т.Ю. Гутниковой; Высшая школа менеджмента СПбГУ. СПб.: Изд-во «Высшая школа менеджмента», 2010. - с. 42.

управления,  $f$  – канал передачи управляющей информации,  $i$  – воздействия среды на объект управления,  $a$  – выход объекта управления.

Суть процесса управления можно пояснить следующим образом: действия, которые необходимо совершать для достижения цели (операции), делятся условно на операции двух типов. Первая группа операций представляет собой действия, которые необходимо совершать для выполнения определенных заданий. Это так называемые рабочие операции. Вторая группа - это действия, организующие и направляющие рабочие операции. Эта группа действий называется операциями управления.

Но, данное объяснение содержания управления, особенно применительно к такой системе как предприятие, вряд ли можно считать удовлетворительным. Прежде всего, управление, описанное данной схемой, не дает достаточного представления о том, какие же действия необходимо осуществлять и в какой последовательности, чтобы цель была достигнута.

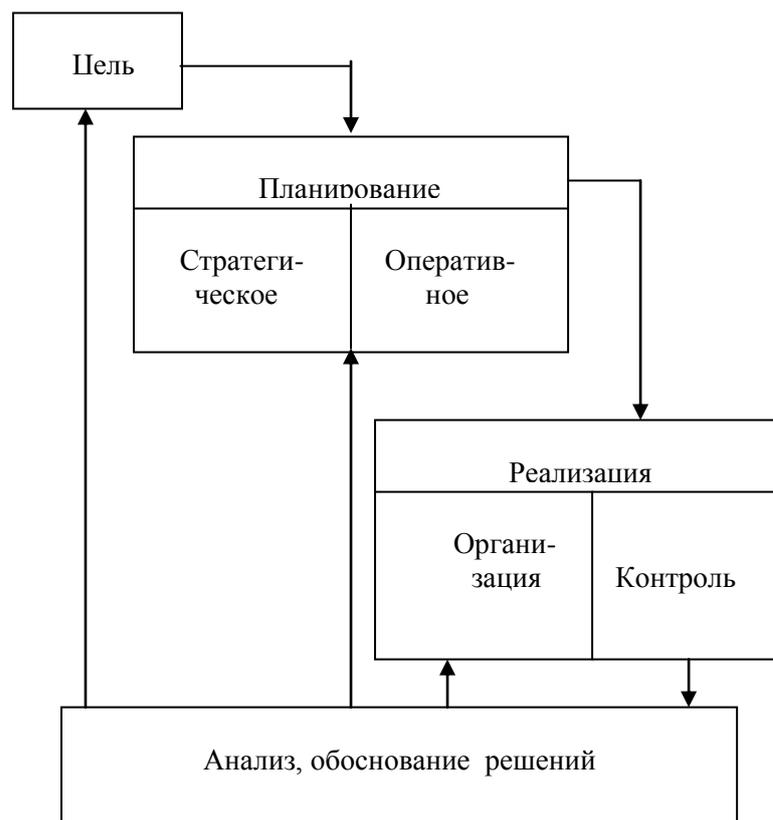


Рис. 2 Схема процесса управления

Системная концепция трактует управление как последовательность реализуемых функций (фаз, этапов), включающих: постановку цели, планирование, исполнение плана, контроль, анализ и принятие решений, которые приводят к внесению соответствующих корректив в процессы исполнения плана или в планы и цели (рисунок 2). В случае возвращения на этап «реализация» говорят о регулировании. Таким образом, управление является циклическим процессом.

Следует обратить внимание на то, что в рамках данной концепции учет определяется как одна из фаз процесса управления, которая обеспечивает получение данных о состоянии управляемой системы. Таким образом, учет – неотъемлемый элемент процесса управления. Управление без учета невозможно. Это позволяет сделать вывод, что учет в целом есть учет управленческий.

Отметим, что помимо кибернетической трактовки управления в настоящее время развивается концепция управления как социального явления, подвергающее критике представление об управлении, основанном на системных позициях<sup>35</sup>. Действительно, при использовании системного подхода, не адаптированного к особенностям предприятия как социальной системы, в качестве иллюстрации того, что представляет собой управление, часто применяются аналогии с биологическими (например, природные ландшафты) или техническими (например, термостат) системами. В результате может сложиться представление об управлении как о чем-то автоматическом, функционирующем независимо от человека. Однако, когда речь идет о предприятии, понятно, что человек играет огромную роль в управлении предприятием. В связи с этим обращает на себя внимание определение управления предприятием, приведенное в книге немецкого экономиста Д. Хана, согласно которому управление – это «процесс волеобразования и реализации воли, осуществляемый совместно и по отношению к другим подчиненным лицам, направленный на достижение одной или нескольких целей и требующий принятия связанной с этим ответственности»<sup>36</sup>. По-видимому, данную трактовку следует признать наиболее емким определением понятия управления на предприятии, как социально-экономической системе. Понимание сущности управления здесь согласуется с кибернетической концепцией, предполагающей, что управление включает два основных элемента:

- определение траектории состояний системы (то есть формирование цели и указание путей ее достижения, «волеобразование») и

---

<sup>35</sup> Тихонов А.В. Социология управления. Теоретические основы / Издание 2-е, доп. и перераб. / А.В. Тихонов. М.: «Канон+» РООИ «Реабилитация», 2009. – 472 с.

<sup>36</sup> Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1997. – с. 30.

- удержание системы на траектории путем регулирования («реализация воли»).

При этом, что очень важно, делается акцент на особенностях управления в социальных системах, где главным действующим лицом является человек, что выражается в использовании понятия «ответственность». «Ответственность» является важнейшим атрибутом управления предприятием и представляет собой готовность руководителя решать определенные задачи и отвечать за их результат. Ответственность предполагает закрепление за выделенными сферами ответственности определенных ресурсов. «Ответственность – это то же, что обязательство выполнять собственные задачи и взаимоувязывать их с другими функциями внутри предприятия» – пишет другой известный немецкий экономист А.Дайле<sup>37</sup>.

## 2.2. Менеджмент

Такая трактовка управления связывает его с менеджментом, как с деятельностью, согласно определению видного представителя континентальной экономической школы Х.Ширенбека, «по принятию и реализации хозяйственных решений»<sup>38</sup>, что, безусловно, не возможно без принятия менеджером на себя ответственности. Таким образом, следует сделать вывод, что наличие руководителей (менеджеров) является условием реализации управления на предприятии.

Однако, из приведенного определения сущности менеджмента не следует, что менеджеры всегда, автоматически реализуют процесс управления. К сожалению, довольно распространенной является ситуация, когда менеджмент есть, а управления – нет. Так, например, исследования, проведенные автором в 2002 – 2007 г.г., показали следующее:<sup>39</sup>

- элементы плановой деятельности на предприятиях встречаются (60% -70% опрошенных дают положительный ответ), но, как правило, осуществляется планирование разрозненных, преимущественно

---

<sup>37</sup> А.Дайле. Практика контроллинга: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 2001-336с.

<sup>38</sup> Ширенбек Х. Экономика предприятия: Учебник для вузов. 15-е изд. , Пер. с нем. Под общ. ред. И.П. Бойко, С. В. Валдайцева, К. Рихтера. – СПб. Пи тер, 2005. – 848 с.

<sup>39</sup> Шляго Н.Н. Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего. СПб.: Издательство Политехнического университета, 2007.– 160 с.

Н.Н. Шляго. Экономические технологии внутрифирменного управления современных предприятий РФ // Проблемы экономики и управления предприятиями, отраслями, комплексами: монография. Книга 3. – Новосибирск: ЦРНС, 2008.- с. 46 – 57.

финансовых показателей, планирование осуществляется в соответствии с принципом “сверху вниз”, доминирует краткосрочное планирование;

- основными участниками планового процесса в 44,8% случаев названы владельцы и менеджеры высшего звена. Исходя из этого, можно предположить, что рядовые менеджеры и сотрудники предприятий, как правило, не вовлекаются в процесс разработки плана. Это соответствует высоким показателям использования метода планирования “сверху вниз”;

- на больше чем 10% предприятий текущая отчетность составляется, а планирование не проводится. Кроме того, 22,2% респондентов не дали ответа на вопрос о составлении отчетности, что, скорее всего, свидетельствует об отсутствии отчетной работы на предприятии;

- отчетность и планирование могут осуществляться независимо друг от друга, сроки составления отчетности чаще привязываются к моментам составления финансовой отчетности, а планы составляются на более короткие периоды;

- 22% респондентов сообщили, что целью составления отчетности является соблюдение формальных правил;

- анализ в большинстве случаев отождествляется с анализом финансовой отчетности, а экономический анализ, например, изучение зависимости “объем – затраты - прибыль”, инструменты стратегического управления, бюджетирование большинством воспринимаются как нечто экстраординарное, проблемы управления на предприятиях только начинают осознаваться;

- управленческий учет в целом воспринимается положительно, но часто с оговорками (управленческий учет нужен только крупным предприятиям, при многопрофильной деятельности и т.п.), что свидетельствует о недопонимании сути управленческой деятельности;

- при калькулировании себестоимости предпочтение отдается показателю полной себестоимости;

- в ходе проведения исследований автором был обнаружен эффект изустной передачи способов экономической поддержки управления от старшего поколения управленцев младшему, то есть своего рода эффект “фольклора”. Это обстоятельство обусловлено тем, что на современных предприятиях отсутствует методическая поддержка процессов управления (функция, которую в развитых странах выполняют отделы контроллинга). Ее необходимость не всегда осознается, так как раньше необходимое методическое обеспечение разрабатывалось для предприятия вышестоящими организациями (министерством, НИИ при министерстве).

Приведенные факты свидетельствуют о наличии так называемого хаотического или фрагментарного менеджмента, то есть менеджмента, не реализующего функцию управления в полном объеме.

Возникает вопрос, если допустить, что менеджмент по природе является управлением, то почему же управления нет? Возможно дело в том, что в действительности природа менеджмента иная.

Основу возникновения менеджмента как института составляет вычленение распорядительной компоненты категории «собственность». Управление же представляет собой понятие, характеризующее систему, то есть лежащее в совершенно иной плоскости. Попытаемся понять, что представляет собой менеджмент с позиций системы?

К числу существенных характеристик системы относятся ее величина, сложность, а также степень организованности. Несмотря на то, что в теории систем существуют разные подходы к трактовке этих понятий<sup>40</sup>, значение их для понимания закономерностей функционирования систем весьма велико. Примером тому, как раз может быть предприятие, как социально-экономическая система. Необходимость держать в поле зрения, контролировать определенные участки расширяющейся и усложняющейся хозяйственной деятельности организаций, а, тем самым, и все пространство ее хозяйственной деятельности в целом, привело к распределению ответственности за ресурсы между определенной группой лиц (менеджеров), то есть к возникновению менеджмента как института. Таким образом, менеджмент представляет собой специфический инструмент, выработанный такой социально-экономической системой как предприятие для преодоления проблем, связанных с ее величиной и сложностью, и обеспечения подконтрольности ресурсов и процессов.

При рассмотрении же менеджмента в качестве процесса ему обычно вменяют в обязанность (ждут от него) осуществление управления. Однако практика менеджмента-процесса, как уже было отмечено, далеко не всегда реализуется в соответствии фазами управленческого цикла. Более того, и в теории менеджмента управлением называют различные технологии распоряжения. Только так называемое управление по результатам, можно считать близким понятию управления, основанному на системном подходе.

### **2.3. Управление плюс менеджмент**

О контроллинге же очевидно можно говорить только в том случае, когда происходит “пересечение” таких порожденных системной сущностью предприятия, но разных характеристик, как «управление» и

---

<sup>40</sup> Теория систем и системный анализ в управлении организациями: Справочник: Учеб. пособие / Под ред. В.Н. Волковой и А.А. Емельянова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 742 с.

«менеджмент». Можно дать два определения контроллинга – узкое и широкое.

Контроллинг, в широком плане, можно определить как такой способ функционирования предприятия (фирмы, компании, иной социально-экономической системы), который сознательно подчинен его менеджерами законам кибернетического цикла управления. То есть контроллинг, как явление – это деятельность, организованная особым образом.

В более узком смысле контроллинг - такое состояние или такое качество менеджмента, при котором менеджмент-институт осознанно осуществляет менеджмент-деятельность в соответствии с законам кибернетического цикла управления и с учетом системной сущности предприятия.

В приведенных определениях существенно то, что контроллинг выстраивается сознательно. Это обстоятельство отличает его от управления вообще и подчеркивает роль менеджмента как социальной составляющей. Возникновение контроллинга в системе, очевидно, обусловлено определенным уровнем внутрифирменной культуры. Непременным условием внедрения контроллинга является соблюдение принципа первого руководства.

Важной характеристикой контроллинга является его «глубина», то есть степень учета менеджментом в ходе процесса управления системных основ предприятия и элементов самого управления. Данное понятие позволяет «примирить» различное наполнение контроллинга на разных этапах его становления. Для реализации контроллинга, для того чтобы он был действенным, на каждом из этапов управленческого цикла необходимо использовать определенные инструменты – технологии внутрифирменного управления («management accounting»).

### **3. Технологии контроллинга и глубина контроллинга**

#### **3.1. Технологии внутрифирменного управления**

Совокупность экономических технологий, обеспечивающих функционирование самостоятельно действующего предприятия, формирует базис экономики предприятия, как одной из частных дисциплин в сфере экономической науки. Данный подход и данные формулировки характерны для немецкой экономической школы. В англоязычных странах совокупность этих технологий получила название «management accounting». Следует отметить, что в последнее время в

качестве синонима термина «management accounting» все чаще используется термин «экономика»<sup>41</sup>.

«Management accounting» представляет собой деятельность, которая характеризуется следующими моментами<sup>42</sup>:

во-первых, это сознательная, самостоятельная деятельность в рамках предприятия с известным набором инструментов. В настоящее время западные исследователи выделяют уже четвертую фазу развития «management accounting»<sup>43</sup>.

На первой ступени развития внимание управленческого учета было направлено на определение затрат и финансовый контроль. В этот период сформировалось большинство классификационных подходов, используемых для анализа затрат, утвердили свои позиции система «директ-костинг» и концепция управленческого контроля, подразумевающая единство планирования и контроля.

Следующий этап ознаменовался развитием целевого управления. Одновременно пришло понимание того, что нет универсальной системы управленческого учета и контроля. Выбор соответствующей системы учета и методов контроля зависит от целого ряда обстоятельств. Наиболее существенными из них считаются: особенности внешней окружающей среды, особенности технологии, конкурентные стратегии и цели, структура фирмы, а также такие факторы, как знания и опыт.

На третьем этапе упор делается на контроль затрат в бизнес-процессах. Появились такие инструменты, как оценка стоимости качества, калькулирование на основе видов деятельности. Возникли идеи анализа цепочки ценностей и стратегического управления затратами. Категория ценности (потребительной стоимости) становится важным элементом в управленческом анализе.

Особенность четвертого этапа заключается в формировании единой системы из разнообразного набора знаний управленческого учета, которые являются достижением предыдущих периодов. Это направление сопровождается поиском методов определения экономического успеха для привлечения акционеров и дальнейшим развитием систем стратегического учета для оценки текущей и будущей стратегической неопределенности. Продолжает развиваться теория формирования системы показателей для

---

<sup>41</sup> Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. – М.: Вершина, - 2006. – 512 с.

<sup>42</sup>Н.Н. Шляго. Экономические технологии внутрифирменного управления современных предприятий РФ // Проблемы экономики и управления предприятиями, отраслями, комплексами: монография. Книга 3. – Новосибирск: ЦРНС, 2008.- с. 46 – 57.

<sup>43</sup> Ittner Christopher D. Larcker David F. Assenssing empirical research managerial accounting: e veleu based management perspective // Yournal of Acconting and Economics. – 2001. – 32. – С. 349-410.

оценки экономического успеха. Инструменты экономического анализа распространяются на сферу некоммерческих организаций.

Во-вторых, «management accounting» представляет собой деятельность, направленную, прежде всего, на удовлетворение экономических мотивов управления фирмой: изучение содержания инструментов «management accounting», показывает, что они предназначены для эффективного использования имеющихся у фирмы ресурсов, то есть, идентичны тому, что называется экономикой фирмы (предприятия).

В конце XX-го века зарубежными учеными проводились интенсивные исследования практики «management accounting»<sup>44</sup>. Выводы, к которым пришли некоторые из исследователей оказались довольно неприятными: «management accounting» обвиняли в том, что ”учет ведется после принятия решений для их легализации, а не является источником, предшествующим проведению рациональных расчетов”<sup>45</sup>. В последнее время в сферу «management accounting» включают также элементы экономической философии, исследующей этическое содержание хозяйственных процессов<sup>46</sup>.

В - третьих, содержательно эта деятельность предполагает наличие совокупности следующих элементов: модель обоснования управленческих решений; свойства информации, predetermined моделью; система сбора соответствующей информации; моделирование и интерпретация результатов; представление результатов.

В совокупности технологий, обеспечивающих функционирование самостоятельно действующего предприятия, можно выделить технологии:

- экономические, составляющие основу обоснования управленческих решений (модели обоснования управленческих решений, схемы калькулирования себестоимости и т.п.);
- управленческие, обеспечивающие реализацию отдельных этапов управленческого цикла (схемы бюджетирования, методы анализа отклонений и т.д.);
- менеджериальные, обусловленные ролью менеджмента на предприятии (оценки деятельности подразделений, менеджеров, методы стимулирования и т.п.).

---

<sup>44</sup> Baxter Yane, Chua Wei Fong. Alternative management accounting research – whence and whither // Accounting, Organisations and Society. – 2003. – 28. – С/ 97 – 126.

Hopper T., Powell A. Making sense of research into the organisational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions / Address for reprints: Mr. T. Hopper, Department of Accounting and Finance, Faculty of Economics and Social Studies, University of Manchester M13 9PL.

<sup>45</sup> Там же.

<sup>46</sup> Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д. Каплан. Р.С., Янг М.С. Управленческий учет, 3-е изд.: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2007. – 880 с.

Таким образом, в чисто инструментальном плане контроллинг представляет собой взаимодействие технологий, принадлежащих различным пространствам, характеризующим предприятие как сложную систему.

### 3.2. Глубина контроллинга

Для характеристики глубины контроллинга предприятие может быть представлено как совокупность таких необходимых для ее существования и функционирования компонентов как основное качество предприятия как системы, внутренняя среда предприятия, взаимодействие предприятия с окружающей средой, закономерности самого процесса управления (см. рис. 3).

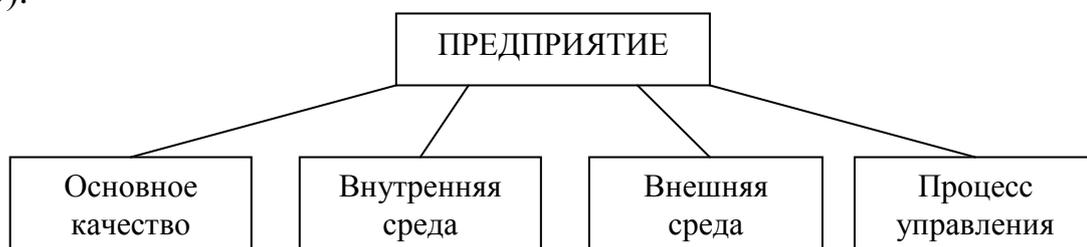


Рис. 3. Предприятие как совокупность укрупненных компонентов

Основное качество системы, то есть, согласно определению управления, приведенному ранее, совокупность свойств, утрата которых ведет к разрушению системы при изменении условий, может быть представлено как комплекс основных принципов функционирования системы. Поскольку в центре внимания данного исследования находится предприятие (фирма), функционирующее в условиях рынка, важно рассматривать те принципы, которые свойственны данному типу систем.

Системная характеристика внутренней среды предприятия – сложная проблема. Первоначально в определениях системы присутствовали элементы и связи между ними, затем к ним добавляется понятие цели, а позднее и такое понятие как «наблюдатель». Теория систем, как правило, не использует термин «внутренняя среда системы». Данная терминология характерна для теории менеджмента, подразумевающей под этим совокупность внутренних переменных организации: целей, структур, задач (задания, операции), технологий, людей.

Внешняя среда или просто среда – окружение систем или более точно «совокупность всех объектов, изменение свойств которых влияет на

систему, а также тех объектов, чьи свойства меняются в результате поведения системы»<sup>47</sup>.

Системная концепция, как ранее было отмечено, трактует управление как цикл последовательно реализуемых функций (фаз, этапов), к которым обычно относятся: постановка цели, планирование, исполнение плана, контроль, анализ и принятие решений, приводящее к внесению соответствующих корректив в процессы исполнения плана или в планы и цели.

Различные характеристики каждой из компонент, наполнение каждой из них соответствующими технологиями внутрифирменного управления, представленные в таблице 3, позволяют проследить эволюцию «глубины контроллинга».

### **3.2.1. Основное качество предприятия как системы**

Несмотря на то, что существуют несколько отличающиеся друг от друга точки зрения относительно перечня принципов, несоблюдение которых может привести к опасным для существования предприятия (фирмы) последствиям<sup>48</sup>, к их числу можно отнести: экономический принцип, принцип извлечения прибыли, принцип финансового равновесия.

Экономический принцип является выражением факта ограниченности ресурсов при неограниченных потребностях. Для описания сущности данного принципа полезно вспомнить модель «черный ящик», позволяющую изучать поведение системы по показателям «входа» и «выхода». Экономический принцип устанавливает определенные соотношения между показателями «входа» и «выхода», предполагая стремление к достижению возможно более благоприятного соотношения между ними.

Принцип получения прибыли. Учитывая, что различают понятия продуктового результата и предпринимательского результата, доминирующей целью предпринимательской деятельности считается достижение превышения внешнего стоимостного выражения «выхода» системы (продуктового результата), то есть доходов, над стоимостным

---

<sup>47</sup> Теория систем и системный анализ в управлении организациями: Справочник: Учебн. пособие / Под ред. В.Н. Волковой и А.А. Емельянова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – с. 677.

<sup>48</sup> Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

Ширенбек Х. Экономика предприятия: Учебник для вузов. 15-е изд. , Пер. с нем. Под общ. ред. И.П. Бойко, С. В. Валдайцева, К. Рихтера. – СПб. Пи тер, 2005. – 848 с.

Шмален Г. Основы и проблемы экономики предприятия: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, - 1996. - 512 с.

выражением «входа» – затратами. Иначе говоря, доминирующей целью является извлечение предпринимательского результата (прибыли).

Как известно, прибыль является характеристикой деятельности предприятия в коротком периоде. Однако одной из актуальных тенденций бизнеса является стремление предприятий к долгосрочному существованию. Это позволяет говорить о наличии принципа долгосрочного существования. С этих позиций в качестве предпринимательского результата хозяйствования предприятия в будущих периодах рассматривается показатель ценности капитала<sup>49</sup>, охватывающий дисконтированные по выбранной ставке процента поступления и выплаты или сальдо платежей по годам в рассматриваемом периоде. В конце XX-го века получает развитие концепция менеджмента, ориентированная на интересы инвесторов, что выводит тенденцию к обеспечению роста ценности предприятия на передний план. Существует значительное количество связанных с данной концепцией подходов. Наибольшую известность в настоящее время приобрел метод экономической добавленной стоимости (EVA)<sup>50</sup>, позволяющий оценивать производственную сверхприбыль компании.

Принцип финансового равновесия (финансовой устойчивости). Финансовая устойчивость на предприятии сохраняется, если в каждый момент времени оно может произвести обязательные на этот момент платежи. Финансовая устойчивость предприятия в краткосрочной перспективе характеризуется показателями платежеспособности и ликвидности. Платежеспособность является важнейшим условием существования предприятия. Поэтому оно задается в качестве обязательной дополнительной цели предприятия.

В конце XX-го – начале XXI – го столетий все большую актуальность приобретают принципы социальной ответственности и устойчивости.

Принцип социальной ответственности – направление, отражающее социально-экономическую сущность предприятия. Социальные аспекты предприятия первоначально использовались как инструмент в рамках экономических технологий управления. В последнее время принцип социальной ответственности все чаще рассматривается в качестве самостоятельной силы<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

<sup>50</sup> Хан Д., Хунгенберг Х. Пик. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. Л.Г. Головача, М. Л. Лукашевича и др. – М. Финансы и статистика, 2005. -928 с.

<sup>51</sup> Шляго Н.Н. Политика корпоративной социальной ответственности и экономические цели фирмы / 6-ая Международная конференция «Корпоративная социальная

Принцип устойчивости – основополагающее понятие нового, формирующегося направления культуры управления. Устойчивость в контексте данного направления отождествляется с развитием, которое “... удовлетворяет потребности настоящего времени, но которое не ставит под угрозу способность будущих поколений удовлетворять собственные потребности”<sup>52</sup>.

### 3.2.2. Внутренняя среда предприятия

Необходимость обеспечения подконтрольности ресурсов компании привела к возникновению «центров ответственности», образующих структуру предприятия. Наиболее результативными в плане характеристики внутренней среды предприятия в настоящее время являются достижения по разработке инструментов контроля согласованности действий структурных элементов (подразделений, центров ответственности) компании в процессе достижения ее цели.

Согласование деятельности различных элементов связано с определением показателей функционирования подразделений и проблемой мотивации их руководителей. Наиболее известным из такого рода инструментов контроллинга, является многоступенчатая схема отчета о формировании предпринимательского результата (операционной прибыли), построенная с учетом существования специальных постоянных затрат.

Интерес к процессам, происходящим внутри предприятия, чему в последние десятилетия уделяется особое внимание, привел к возникновению несколько иного подхода к структуризации внутрифирменной деятельности – к анализу бизнес-процессов и видов деятельности. В связи с данным подходом остро встает проблема оценки исполнения решений при наличии множественности подчинения, а также оценки эффективности видов деятельности.

Исследование функционирования предприятия как совокупности видов деятельности, а также стремление проследить взаимодействие краткосрочных и долгосрочных решений на результат, привело к введению такого показателя как сегментная маржа (сегментная прибыль), представляющего собой “уровень контролируемой прибыли организационной единицы или продуктовой линии”<sup>53</sup>.

---

ответственность и этика бизнеса», 18 мая 2010 г. Финансовая Академия при Правительстве РФ.

<sup>52</sup> Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с.

<sup>53</sup> Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управленческий учет, 3-е издание.: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2007. – 880 с.

Структурными аспектами характеристика внутренней среды предприятия не исчерпывается. Так, например, не следует забывать о том, что в процессе функционирования предприятие должно следовать по трем базовым направлениям. Этими базовыми направлениями являются – осуществление основной (операционной) деятельности; инвестиционной, ориентированной на расширение экономического потенциала предприятия, деятельности; финансовой деятельности, задачи которой состоят в достижении эффективной структуры источников капитала, а также в обеспечении основной и инвестиционной деятельности необходимыми денежными средствами.

Все эти направления находятся в тесной взаимозависимости. При этом в середине XX-го века контроллинг преимущественно связывали с основной деятельностью предприятия, о чем свидетельствует, например, перечень задач контроллинга, сформулированный Финансово-административным институтом (Financial Executives Institute – FEI) США (см. табл. 1). Однако современные подходы к организации контроллинга предусматривают использование интегрированных схем планирования результата, финансового и инвестиционного планирования<sup>54</sup>.

Особый интерес для характеристики внутренней среды предприятия представляет модель, трактующая его как “целеориентированный центр действий” или «целеориентированную структуру потенциала и процессов»<sup>55</sup>.

Современная философия предприятия различает цели создания и цели функционирования предприятия, а также их социальный и экономический аспекты (см. п.2.1).

Цели реализуются через воздействие элементов потенциала на объекты. Однако потенциал не достаточно четко определенное понятие. При этом наличие потенциала компании связывается с наличием у нее ресурсов, прежде всего, персонала и средств производства. В настоящее время все больше внимания уделяется интеллектуальному капиталу компании, который определяют как «все неденежные и нематериальные ресурсы, полностью или частично контролируемые организацией и участвующие в создании ценности»<sup>56</sup>.

Взаимодействие персонала и средств производства происходит в определенной последовательности, образующей систему процессов

---

<sup>54</sup> Хан Д., Хунгенберг Х. ПИК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. Л.Г. Головача, М. Л. Лукашевича и др. – М. Финансы и статистика, 2005. -928 с.

<sup>55</sup> Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

<sup>56</sup> Руус Й., Пайк С., Фернстрём Л. Интеллектуальный капитал: практика управления / Пер. с англ. Под ред В.К. Дерманова; Высшая школа менеджмента СПбГУ. – 3-е изд. – СПб.: Изд-во «Высшая школа менеджмента», 2010. – xii + 436 с.

(операционную систему), связанных с получением, переработкой, передачей и накоплением материальных, и нематериальных, реальных и номинальных благ (денег).

Операционные системы могут рассматриваться с разных точек зрения, например, по предметным областям (снабжение, производство, сбыт), по объектам действий (информация, материальные, номинальные блага), по субъектам действий (машинные операции, операции, выполняемые человеком). Во второй половине XX-го века большое значение в связи с изучением закономерностей операционной деятельности приобрела логистическая концепция. Конец прошлого века ознаменовался становлением процессного подхода.

### **3.2.3. Взаимодействие предприятия с внешней средой**

Взаимодействие предприятия с внешней средой помимо общих проблем спроса – предложения в настоящее время концентрирует внимание на таких аспектах как проблема определения границ предприятия, что связано, например, с распространением сетевых структур; анализ цепочки ценности и место предприятия в данной цепочке; поиск эталона во внешней среде (бенчмаркинг).

Для более полной характеристики внешней среды, представляется интересной и перспективной концепция гармоничности экономики, развиваемая Б.Г. Клейнером<sup>57</sup>, и, в частности, предложенная им классификация типов систем, из взаимодействия которых складывается функционирование экономики.

### **3.2.4. Закономерности процесса управления**

Реализация закономерностей процесса управления предполагает соблюдение режима постоянного функционирования, а также соответствие системы информационного обеспечения процесса управления и системы управленческого контроля.

Режим постоянного функционирования означает осуществление управления как каждодневной деятельности, а не разового мероприятия. Управление, повторим, представляет собой циклический процесс, состоящий из ряда этапов: постановка цели – планирование – реализация плана – анализ и принятие управленческого решения, приводящий к

---

<sup>57</sup> Клейнер Г. Б. Системные основы построения гармоничной экономики в России. // Системный анализ в проектировании и управлении: Труды XIЕждународ. Науч.- практ. конф. Ч.I. СПб.: Изд-во Политехн. Ун-та, 2008. – с. 5 – 15.

переходу на один из трех предыдущих этапов (то есть на этап реализации, планирования или целеполагания). В случае возвращения на этап «реализация» говорят о регулировании.

Долгое время контроллинг связывали с осуществлением именно регулирования. В последние десятилетия XX-го века в связи с осознанием роли стратегии управленческий процесс уже включает стратегическое управление. Для начала XXI-го века характерно усиление значимости проблем согласования целей в процессе управления.

Таблица 3:

Характеристика глубины контроллинга

	<b>Основное качество</b>	<b>Внутренняя среда</b>	<b>Внешняя среда</b>	<b>Закономерности управления</b>
<b>I этап</b>	Экономический принцип Максимизация прибыли Ликвидность как рамочное условие	Центры ответственности Логистический подход	В пределах закона спроса – предложения	Регулирование
<b>II этап</b>	Экономический принцип Целевая картина (прибыль, рост, развитие)	Процессный подход Взаимодействие операционной и финансовой деятельности	Цепочки ценности	Стратегический подход Обратная связь (управление качеством) Принцип сбалансированности
<b>III этап</b>	Экономический принцип Усиление социальной компоненты Ориентация на устойчивость	Процессный подход Интеллектуальный капитал	Стейкхолдеры Сетевые структуры Гибридные организации Гармоничность экономики	Управление изменениями Бенчмаркинг Усиление взаимодействия с внешней средой

Соответствие системы информационного обеспечения процесса управления содержанию системы управленческого контроля предполагает, прежде всего, создание и использование соответствующих инструментов учета. Учет, как известно, является необходимой функцией управления. Но, следует разграничить понимание учета с управленческой и с бухгалтерской точек зрения. С позиций управления учет реализует технологии внутрифирменного управления, предусматривающие, напомним: определение модели, которая будет использоваться для обоснования управленческого решения; выявление требований к информации, которые диктует выбранная модель; использование

известного (или разработка нового) способа получения необходимой информации; осуществление процесса моделирования и интерпретация полученных результатов; представление результатов пользователям (менеджерам) для окончательного решения. Очевидно, что к сфере учета в бухгалтерском смысле относится только третий этап.

Очевидно, что какой – то стандартный набор учетно – аналитических инструментов не может удовлетворить потребности любой компании, учитывая их индивидуальные особенности и различия в условиях существования. Правильный выбор соответствующих технологий является важнейшей задачей контроллинга, непосредственно влияющей на эффективность компании.

## **Выводы**

Противоречивость и определенная ограниченность существующих определений контроллинга приводит к рассмотрению данной проблемы с использованием аппарата системной концепции.

Ошибочность распространенного отождествления «менеджмента» и «управления» становится очевидной при использовании данного подхода. «Контроллинг» представляет собой “пересечение” понятий «управление» и «менеджмент».

Контроллинг в широком смысле - способ функционирования предприятия (фирмы, компании), который сознательно подчинен его менеджерами законам кибернетического цикла управления.

В узком смысле контроллинг - такое состояние или такое качество менеджмента, при котором менеджмент-институт осознанно осуществляет менеджмент-деятельность в соответствии с законами кибернетического цикла управления и с учетом системной сущности предприятия.

Возникновение контроллинга в социально-экономической системе, обусловлено определенным уровнем внутрифирменной культуры.

Непременным условием внедрения контроллинга является соблюдение принципа первого руководства.

Реализация контроллинга как деятельности обеспечивается использованием совокупности технологий внутрифирменного управления («management accounting»), среди которых выделяются экономические, управленческие и менеджериальные технологии.

В инструментальном плане контроллинг представляет собой взаимодействие технологий, принадлежащих различным пространствам, характеризующим предприятие как сложную систему.

Важной характеристикой контроллинга является его «глубина», то есть степень учета в ходе процесса управления системных основ предприятия и элементов самого управления.

Для характеристики глубины контроллинга предложен подход, основанный на описании исследуемой системы, в данном случае предприятия (фирмы), как совокупности укрупненных компонентов принципиально необходимых для ее существования и функционирования.

В качестве компонентов рассматриваются: основное качество, внутренняя среда, внешняя среда предприятия и закономерности процесса управления. При описании особенностей каждого из компонентов прослеживаются изменения подходов к их содержательному наполнению в теории и практике внутрифирменного управления.

Наполнение каждой из компонент, характеризующих «глубину контроллинга», соответствующими технологиями внутрифирменного управления, позволяют проследить его эволюцию.

Некоторые технологии внутрифирменного управления могут имеет комплексное проявление. Так, например, ориентация на ценность фирмы находит свое выражение как в том, что растет интерес к интеллектуальным ресурсам и к согласованности целей, к усилению взаимодействия компании с внешней средой, к росту значимости социальных аспектов в деятельности компании.

Разработка технологий внутрифирменного управления должна осуществляться с учетом большого количества обстоятельств. Назовем некоторые из них:

- необходимость выбора модели обоснования решений, адекватной рассматриваемой ситуации (действующему экономическому механизму), что является основой надежности результата;

- стратегические аспекты управления обуславливают необходимость создания, использования и развития систем учета, выходящих за рамки традиционного бухгалтерского учета (даже ориентированного на управление), то есть предназначенных для учета информации о внешней среде;

- все большая ориентация на учет социальных характеристик предприятия (необходимость обеспечения прозрачности отчетности, проблемы этики в управлении, социальная ответственность бизнеса и т.п.) требует разработки соответствующих учетных инструментов.

В данном исследовании практически не рассматриваются проблемы организации и функционирования отдела контроллинга на предприятии. Но автор придает большое значение этой проблеме, которая требует дополнительного изучения.

### **Список литературы:**

1. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. - М.: Вершина, 2006. – 512с.
2. Азрилиян А. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

3. Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управленческий учет, 3-е издание.: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2007. – 880 с.
4. Багиев.Н. Маркетинг: терминологический словарь. URL: <http://books.efaculty.kiev.ua/mrk/2/15/>
5. Грант Р.М. К знаниевой теории фирмы / Управление знаниями: Хрестоматия. 2-е изд. / Пер с англ. Под ред. Т.Е. Андреевой, Т.Ю. Гутниковой; Высшая школа менеджмента СПбГУ. СПб.: Изд-во «Высшая школа менеджмента», 2010. - с. 42.
6. А.Дайле. Практика контроллинга: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 2001-336с.
7. Ивашкевич В.Б. Контроллинг: сущность и назначение // Бухгалтерский учет. 1991. №7.
8. Клейнер Г. Системная парадигма и теория предприятия. Вопросы экономики. 2002, №10, С. 47- 69.
9. Клейнер Г. Б. Системные основы построения гармоничной экономики в России. // Системный анализ в проектировании и управлении: Труды XМеждународ. Науч.- практ. конф. Ч.I. СПб.: Изд-во Политехн. Ун-та, 2008. – с. 5 – 15.
10. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.С., Фалько С.Г. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.
11. Контроллинг как инструмент управления предприятием Ананькина Е.А., Данилочкин С.В., Данилочкина Н.Г. и др. под ред. Данилочкиной Н.Г. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
12. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Системы отчетности. Бюджетирование. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005 – 269 с.
13. Лопатников Л.И. Экономико-математический словарь Словарь современной экономической науки. – 5-е изд., переаб. И доп. – М.: Дело, 2003. – 520 с.
14. Манн Р, Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с.
15. О’Коннор Дж. Искусство системного мышления: Необходимые знания о системах и творческом подходе к решению проблем / Джозеф О’Коннор и Иан Макдермотт; Пер с англ. – 4-е изд. – М.: Альпина Паблишез, 2010. – с.77.
16. Пич Г., Шерм Э. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки. <http://quality.eur.ru/MATERIALY2/usk.htm/>
17. Попова Л.В. Интервью с главным редактором журнала.// Управленческий учет. – 2005. - №1. – С.
18. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. – М.:А-М, 2007.-495 с.
19. Реут Д.В. Основания контроллинга: системность // Контроллинг. Журнал объединения контроллеров. 2010, №36. – 3-7.
20. Руус Й., Пайк С., Фернстрём Л. Интеллектуальный капитал: практика управления / Пер. с англ. Под ред В.К. Дерманова; Высшая школа менеджмента СПбГУ. – 3-е изд. – СПб.: Изд-во «Высшая школа менеджмента», 2010. – xii + 436 с.
21. Теория систем и системный анализ в управлении организациями: Справочник: Учебн. пособие / Под ред. В.Н. Волковой и А.А. Емельянова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – с. 677.
22. Тихонов А.В. Социология управления. Теоретические основы / Издание 2-е, доп. и перераб. / А.В. Тихонов. М.: «Канон+» РООИ «Реабилитация», 2009. – 472 с.
23. Токаренко. Г.С. Учебная программа дисциплины «контроллинг» // Контроллинг. Журнал объединения контроллеров. 2005, №2(14) – с. 66-70.

24. Управление знаниями: Хрестоматия. 2-е изд. / Пер. с англ. Под ред. Т.Е. Андреевой, Т.Ю. Гутниковой; Высшая школа менеджмента СПбГУ. СПб. Изд-во «Высшая школа менеджмента», 2010. – xxx + 514 с.
25. Управление организацией: энциклопедический словарь. – М.: Издательский дом ИНФРА – М, 2001.
26. Фалько С.Г. Контроллинг для руководителей и специалистов. – М.: Финансы и статистика, 2008. –с.200.
27. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
28. Хан Д., Хунгенберг Х. ПиК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. Л.Г. Головача, М. Л. Лукашевича и др. – М. Финансы и статистика, 2005. -928 с.
29. Ширенбек Х. Экономика предприятия: Учебник для вузов. 15-е изд. , Пер. с нем. Под общ. ред. И.П. Бойко, С. В. Валдайцева, К. Рихтера. – СПб. Пи тер, 2005. – 848 с.
30. Шляго Н.Н. Политика корпоративной социальной ответственности и экономические цели фирмы / 6-ая Международная конференция «Корпоративная социальная ответственность и этика бизнеса», 18 мая 2010 г. Финансовая Академия при Правительстве РФ.
31. Шляго Н.Н.Определение содержания понятия «контроллинг» на основе системного принципа / Российский экономический интернет – журнал [Электронный ресурс]: Интернет- журнал АТиСО / Акад. Труда и социал. Отношений – Электрон. Журн. – М.: АТиСО, 2009 – Режим доступа: свободный – Загл. с экрана.
32. Н.Н. Шляго. Экономические технологии внутрифирменного управления современных предприятий РФ // Проблемы экономики и управления предприятиями, отраслями, комплексами: монография. Книга 3. – Новосибирск: ЦРНС, 2008.- с. 46 – 57.
- 33.Шляго Н.Н. Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего. СПб.: Издательство Политехнического университета, 2007.– 160 с.
34. Шмален Г. Основы и проблемы экономики предприятия: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, - 1996. - 512 с.
35. Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с.
36. Baxter Yane, Chua Wei Fong. Alternative management accounting research – whence and whither // Accounting, Organisations and Society. – 2003. – 28. – С/ 97 – 126.
37. Hopper T., Powell A. Making sense of research into the organisational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions / Address for reprints: Mr. T. Hopper, Department of Accounting and Finance, Faculty of Economics and Social Studies, University of Manchester M13 9PI.
38. Ittner Christopher D. Larcker David F. Assenssing empirical research managerial accounting: e veleu based management perspective // Yournal of Acconting and Economics. – 2001. – 32. – С. 349-410.