

ЭВОЛЮЦИЯ ФУНКЦИОНАЛЬНЫХ ТЕХНОЛОГИЙ КОНТРОЛЛИНГА

Введение

Термин «контроллинг» используется широко, но общепринятый подход к его истолкованию еще не сформировался [Шляго Н.Н., 2010], [Беккер В., 2010]. Данный термин часто используется в связи с такими понятиями как менеджмент, управление, management accounting, управленческий учет. Поэтому, прежде всего, целесообразно разобраться в его суть и содержание, как феномена.

Выяснение соотношения между понятиями «управление» и «менеджмент» в настоящее время многими не рассматривается как актуальная проблема, по умолчанию они отождествляются. Но, в связи с поставленной целью, к данной проблеме приходится вернуться вновь. Неоднозначно трактуется и соотношение между контроллингом и management accounting [Шляго Н.Н., 2007]. Данная проблема у нас обостряется своеобразной трактовкой сущности management accounting, переведенного как управленческий учет.

Задачей данного исследования является, прежде всего, определение понятия такого явления как контроллинг, взаимосвязи контроллинга с management accounting и характеристика процесса поэтапной трансформации инструментов контроллинга.

Определение понятия «контроллинг»

Провести анализ связи между содержанием управления и менеджмента путем сопоставления различных формулировок затруднительно. Разнообразные определения управления и менеджмента переплетаются и пересекаются в силу многогранности каждого из них¹. Попытаемся осуществить сравнительную характеристику понятий «менеджмент» и «управление», используя принцип «зеро», то есть начнем все с нуля.

Существенным моментом для дальнейших рассуждений будет рассмотрение предприятия в качестве системы. Такой подход обусловлен, прежде всего, тем, что в настоящее время изучение процессов функционирования фирмы с системных позиций

¹ См., например, обзор и сопоставление определений менеджмента и управления в работе [Стерлигова А.Н., 2008, 11-14].

рассматривается в качестве перспективного направления [Клейнер Г.Б., 2002]. Кроме того, исследователями и теоретиками контроллинга давно обращено внимание на его системную природу [Манн Р.,1992], [Энтони Р., 1993]. К сожалению, данное направление исследований в свое время не получило развития, но сейчас интерес к этим вопросам растет (см., например, [Реут Д.В., 2010]).

Рассматривая предприятие в качестве совокупности взаимодействующих элементов, то есть в качестве системы, как правило, обращают внимание на наличие у предприятия цели, что обуславливает возникновение управления. «Управление - ...функция системы, ориентированная либо на сохранение основного качества, то есть совокупности свойств, утрата которых ведет к разрушению системы в условиях изменения среды, либо на выполнение некоторой программы, обеспечивающей устойчивость функционирования, гомеостаз, достижение определенной цели» [Теория систем, 2006]. Согласно кибернетическому подходу² процесс управления происходит в системах любой природы - биологической, технической, социальной. Но, в последних исследованиях отечественных социологов управление определяется как явление исключительно социальное. В адрес универсальности кибернетических принципов управления выдвинуто следующее обвинение – «необоснованное расширение области ее (кибернетики – Н.Ш.) применения, неразличимость управления в технике и управлении в обществе» [Тихонов А.В., 2009, 47].

Не вдаваясь в дискуссию об универсальности принципов управления вообще, поскольку в центре внимания настоящего исследования находится предприятие (фирма), приведем определение управления предприятием, сформулированное известным немецким экономистом, профессором Д. Ханом. «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» [Хан Д.,1997,30]. Данным определением обозначены особенности управления предприятием как

² Кибернетика, то есть наука об управлении в живых организмах и машинах, внесла большой вклад в развитие системного мышления. Согласно данным [Теория систем, 2006] в настоящее время кибернетика трактуется неоднозначно: «как обобщающее междисциплинарное направление или как одно направление теории систем, занимающееся преимущественно управлением системами технической природы». Однако, во второй половине XX – го века выделяли значительное число различных видов прикладной кибернетики, например, экономическую, медицинскую, военную и др.

социально-экономической системой. В частности сделан акцент на понятие «ответственность».

Отметим, что согласно кибернетической концепции управление включает два основных элемента (гипотеза разделимости) [Мельцер М.И., 1975, 30] «задачу определения программного движения и задачу управления отклонением от программного движения». Очевидно, что определение сущности управления, сформулированное Д.Ханом хорошо согласуется с данной концепцией: «волеобразование» это определение траектории состояний системы, а «реализация воли» - удержание системы на траектории.

Вместе с тем следует признать, что к настоящему моменту теория управления наибольшее развитие получила применительно к техническим системам, что вызывает определенные нарекания со стороны ряда исследователей. К числу важнейших результатов данной теории следует отнести формулировку основных принципов управления [Теория систем, 2006]. Однако, реализацию данных принципов можно обнаружить и в социальных организациях. Кибернетическая природа функционирования предприятия в экономическом контексте достаточно очевидна, являясь выражением важнейшего из принципов управления - принципа обратной связи (см. рис.1).

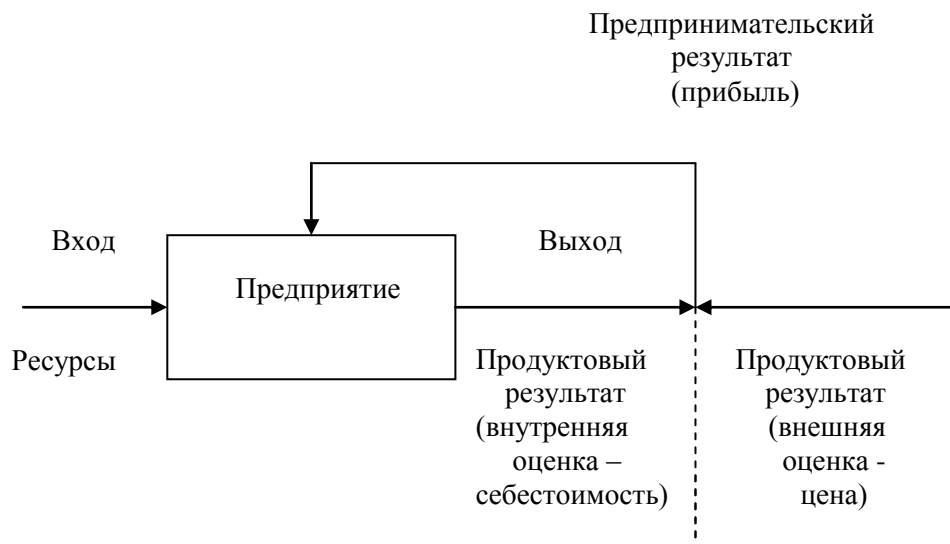


Рис. 1. Кибернетическая природа функционирования предприятия в экономическом контексте

Подчеркнем, что об управлении на предприятии, как социально-экономической системе, можно говорить только в том случае, если контур обратной связи замкнут. Поэтому такие трактовки управления как, например, «Управление – целенаправленное воздействие на объекты любой природы» [Стерлигова А.Н., 2008, 15] могут быть

соотнесены только с принципом так называемого разомкнутого управления [Теория систем, 2006], не охватывающим полностью содержание управленческого процесса в социально-экономических системах.

Схематически управление предприятием с позиций системного подхода может быть представлено в виде цикла (рис.2).

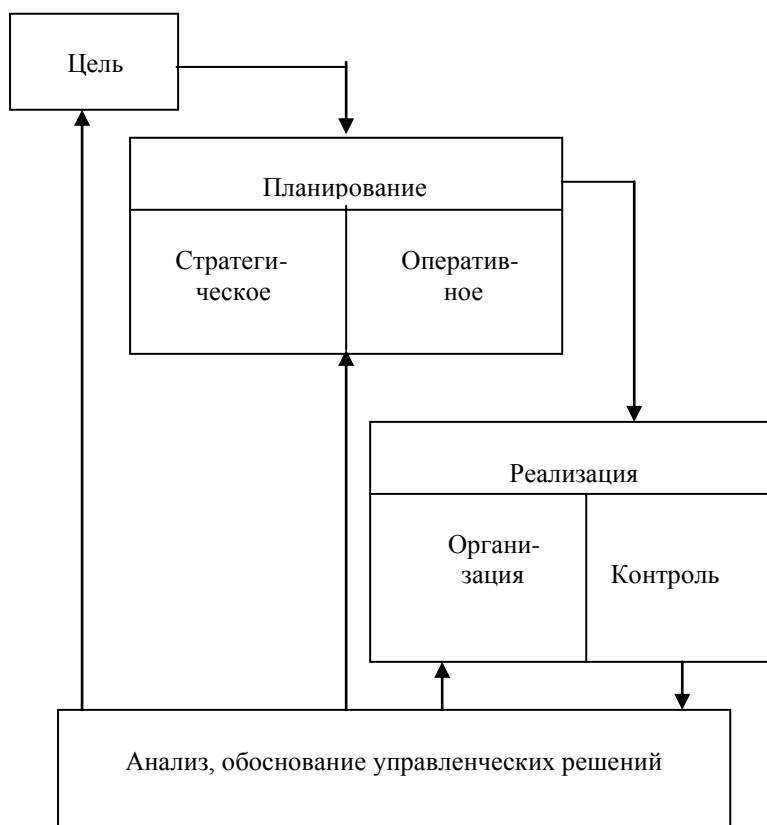


Рис.2. Схема процесса управления предприятием
(кибернетический цикл управления)

Перейдем к рассмотрению природы менеджмента. В организационно - экономическом плане менеджмент представляет собой обособление в качестве самостоятельного вида деятельности распорядительной составляющей категории «собственность».

С позиций же системного подхода менеджмент предстает как «реакция» предприятия в качестве системы на собственную сложность и масштаб путем установления ответственности за ресурсы, которыми располагает предприятие. Величина и сложность относятся к числу важнейших характеристик системы. На предприятии необходимость держать в поле зрения все пространство хозяйственной деятельности привело к возникновению менеджмента как института.

В настоящее время в большинстве случаев менеджменту предписывают выполнение таких функций, как планирование, организация, управление³, контроль, сформулированных в свое время А. Файолем. Но, это, скорее, говорит о желании части теоретиков видеть менеджмент таким. При этом, далеко не все определяют менеджмент именно так. Например, представитель континентальной экономической школы профессор Х.Ширенбек характеризует менеджмент как деятельность по принятию и реализации хозяйственных решений [Ширенбек Х.,2005,167]. Известный американский ученый профессор Дж. У. Дункан дает менеджменту следующее определение - «это координация людских и иных ресурсов с целью решения поставленных организационных задач» [Дункан Дж.У.,1996, 17].

Но, убедительнее всего оказываются результаты исследования практики функционирования предприятий. Они наглядно демонстрируют такое положение дел, когда на предприятии менеджмент есть, а управления нет. К сожалению, данная ситуация достаточно распространена (см., например, [Шляго Н.Н., 2007], [Королева Л.П., 2006], [Ковалев Д.В., 2005]). Таким образом, отождествление менеджмента и управления нельзя признать оправданным.

В ходе проведенного анализа менеджмент и управление были рассмотрены как разные атрибуты системной сущности предприятия. При этом для реализации управления предприятием, как социально-экономической системой, менеджмент необходим, но на практике менеджмент может существовать и без управления, в системно-кибернетическом смысле данного понятия. Если же менеджмент осознает необходимость управления и строго следует его правилам, будем говорить о контроллинге. Иначе говоря, контроллинг представляет собой “пересечение” таких порожденных системной сущностью предприятия (организации) характеристик, как управление и менеджмент. При этом контроллинг можно определить как в более широком, так и более узком плане.

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

³ Напомним, что А. Файоль при этом называл управлением функцию, «обеспечивающую организации возможность ее работы в соответствии с намерениями. ... В самом общем смысле управление включает попытки стимулировать действия персонала и лидеров в направлении реализации целей организации». (по [Дункан, стр. 81-82]).

Контроллинг, в широком плане, можно определить как деятельность предприятия (способ функционирования предприятия), сознательно организуемый его менеджментом по законам кибернетического цикла управления.

Контроллинг как институт

Поскольку контроллинг сознательно осуществляемая деятельность, возникновение его на предприятии зависит от уровня внутрифирменной культуры и условий функционирования предприятия, прежде всего, интенсивности конкуренции. Условием возникновения и развития контроллинга, как и любой инновации, является соблюдение принципа первого руководства.

Определив контроллинг как явление, необходимо отметить, что данный термин используется и для обозначения деятельности организационного подразделения предприятия, обеспечивающего реализацию на предприятии контроллинга.

Проблемы создания и функционирования такого подразделения, связанные, прежде всего, с вопросом делегирования менеджментом отделу контроллинга определенных задач, механизма взаимодействия менеджмента с контроллером, выявления границ прозрачности и пр., являются важными и недостаточно изученными.

Институт контроллинга на предприятии очевидно может быть рассмотрен как в контексте институциональных теорий, так и в контексте концепции экономики знаний, в качестве одного из элементов интеллектуального капитала. Но, данные направления исследований выходят за рамки настоящей статьи.

Функциональные технологии контроллинга

Для реализации контроллинга, для того чтобы он был действенным, на каждом из этапов управленческого цикла необходимо использовать определенные инструменты – технологии внутрифирменного управления. В англоязычных странах совокупность этих технологий получила название «management accounting» (МА). В последнее время в качестве синонима все чаще используются термины «экономика» [Аверчев И.В., 2006], а также «Controllership» [Беккер В, 2010].

Содержательно технологии контроллинга представляют собой совокупности следующих элементов [Шляго Н.Н., 2007]: модель обоснования управленческих решений (или схема действий); свойства информации, предопределенные моделью;

система сбора соответствующей информации; моделирование и интерпретация результатов; представление результатов.

У нас в стране термин «management accounting» переведен как «управленческий учет», что не способствует правильному толкованию его сути. Доминирует бухгалтерский (счетоводческий) подход к трактовке данного явления. Вместе с тем понятно, что бухгалтерский аспект, хотя и является необходимой составляющей «management accounting», не исчерпывает его содержания.

Несмотря на то, что контроллинг опирается на технологии внутрифирменного управления, отождествление этих понятий будет ошибкой. Разовое, случайное проведение расчета, относимого к сфере «management accounting» еще не означает наличие контроллинга. Так, например, можно утверждать, что на отечественных предприятиях периода централизованного управления экономикой управленческий учет использовался (разумеется, с поправкой на особенности хозяйственного механизма и без использования соответствующей терминологии) [Шляго Н.Н., 2007]. А вот о существовании контроллинга предприятий в тот период, по-видимому, говорить не корректно, хотя бы в силу их хозяйственной несамостоятельности. Определяющим моментом для контроллинга является реализация управленческого цикла.

Тенденции развития контроллинга сегодня говорят о том, что центр тяжести в контроллинговой деятельности, а, следовательно, и в сфере технологий внутрифирменного управления, перемещается от проблем разработки и ведения бухгалтерских систем управления к продумыванию новых моделей обоснования управленческих решений, учитывающих современные реалии функционирования фирмы [Концепция, 2005], [Ковалев Д.В., 2006].

В совокупности этих технологий можно выделить: собственно экономические, как основу обоснования управленческих решений; управленческие, обеспечивающие реализацию отдельных этапов управленческого цикла; менеджерские, обусловленные ролью менеджмента на предприятии. Таким образом, с функциональной точки зрения контроллинг можно рассматривать как современную концепцию экономики и управления предприятием.

Глубина контроллинга

Для контроллинга существенно не только соблюдение последовательности основных фаз процесса управления, но и учет сложности и многогранности

взаимосвязей между различными элементами предприятия как системы, а также его взаимодействие с внешней средой. Поскольку разработка и практическое использование конкретных технологий внутрифирменного управления предопределяются «вызовами судьбы» и степенью проникновения в «секреты» механизма функционирования фирмы, можно говорить о глубине контроллинга, как о характеристике степени учета в процессе управления системных свойств предприятия и элементов самого управления.

Для отражения глубины контроллинга может быть использован разработанный в теории системного анализа способ характеристики системы как совокупности укрупненных компонентов, принципиально необходимых для ее существования и функционирования. В данном случае в качестве таких компонентов используем: основное качество, внутреннюю среду предприятия, взаимодействие предприятия с окружающей средой, закономерности самого процесса управления (см. рис. 3).

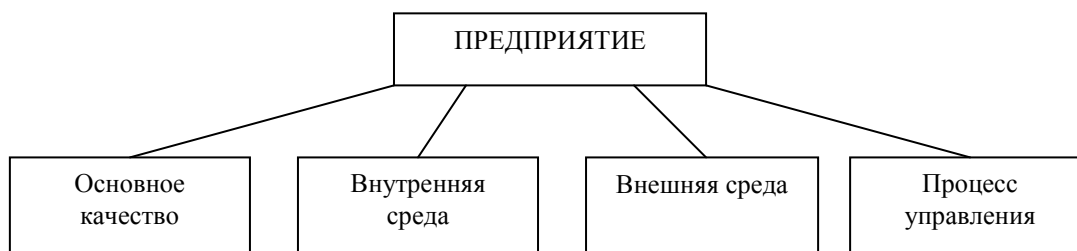


Рис. 3. Характеристика глубины контроллинга с помощью укрупненных компонентов

Основное качество системы, то есть совокупность свойств, утрата которых ведет к разрушению системы при изменении условий, может быть представлено как комплекс основных принципов функционирования предприятия.

Системная характеристика внутренней среды предприятия – сложная проблема. Первоначально в определениях системы использовались понятия элементов и связей между ними, затем к ним добавляется понятие цели, а позднее и такое понятие как «наблюдатель» [Теория систем, 2006]. В теории менеджмента за термином «внутренняя среда системы» стоит 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» [Теория систем , 2006].

Управление с позиций системно-кибернетического подхода, напомним, представляет собой цикл последовательно реализуемых функций, к которым обычно относятся: постановка цели, планирование, исполнение плана, контроль, анализ и принятие решений, приводящее к внесению соответствующих корректив в процессы исполнения плана (регулирование) или в планы и цели (см. рис.2). Развернутая характеристика каждого компонента дана в статье [Шляго Н.Н., 2010, № 6]. Изучение содержательного «наполнения» каждого компонента позволяет, разумеется, достаточно условно, выделить три уровня глубины контроллинга. В табл.1 приведен обзор технологий внутрифирменного управления, отражающий постепенное видоизменение инструментов контроллинга.

Таблица 1:

Функциональные технологии внутрифирменного управления, отражающие разную степень глубины контроллинга

	Основное качество	Внутренняя среда	Внешняя среда	Закономерности управления
I этап	Экономический принцип Максимизация прибыли Ликвидность как рамочное условие	Центры ответственности Логистический подход	В пределах закона спроса – предложения	Регулирование Жесткий/гибкий бюджет
II этап	Экономический принцип Целевая картина (прибыль, рост, развитие) Максимизация ценности	Процессный подход Взаимодействие операционной и финансовой деятельности Управление качеством Многофакторность затрат Принцип сбалансированности	Цепочки ценности Управление качеством Принцип сбалансированности	Стратегический подход Стратегический анализ прибыли
III этап	Экономический принцип Усиление социальной компоненты Ориентация на устойчивость	Процессный подход Этические проблемы бизнеса Интеллектуальный капитал	Стейкхолдеры Сетевые структуры Гибридные организации Бенчмаркинг Гармоничность экономики	Согласование целей Самоанализ

Даже беглый анализ наборов функциональных технологий контроллинга, наиболее актуальных для разных этапов его становления, позволяет сделать некоторые обобщения. Характеристика основного качества системы свидетельствует о нарастании интереса к социальным проблемам, которые приобретают самостоятельное звучание. Изменяется подход к характеристике внутренней структуры предприятия - предпринимаются попытки связать разные направления деятельности с целью оценки их влияния на результат, «открыты» новые виды ресурсов. Растет понимание взаимосвязи внутренней и внешней среды, иногда возникает ощущение, что грани между внутренней и внешней средой стираются. Управление становится более полноценным.

Выводы

Применение системного подхода для характеристики предприятия позволяет сделать вывод о нетождественности управления и менеджмента.

В случае следования менеджмента принципам управления можно говорить о возникновении контроллинга, как сознательно осуществляемой практики управления в системно-кибернетическом смысле. Таким образом, менеджмент является условием возникновения контроллинга.

Для реализации практики контроллинга могут создаваться специализированные структурные подразделения, которые и организуют процесс управления.

Контроллинг реализуется путем осуществления технологий внутрифирменного управления. Содержание этих технологий определяется уровнем научного знания в области внутрифирменного управления.

Степень учета в процессе управления предприятием его системных свойств и элементов самого управления находит выражение в глубине контроллинга.

Возникновение и развитие контроллинга, содержание технологий внутрифирменного управления на конкретном предприятии обусловлено интенсивностью конкурентной борьбы и уровнем внутрифирменной культуры.

Источники

Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. - М.: Вершина, 2006. – 512 с.

Беккер В., Бальтцер Б., Гончарова Л. Взаимодействие менеджмента и контроллинга: опыт Германии и России // Контроллинг. Технологии управления. Журнал Объединения контроллеров. 2010. 3 (36) – С. 20-30.

Дункан Дж.У. Основопологающие идеи в менеджменте. Уроки основоположников менеджмента и управленческой практики. Пер. с англ. – М.: Дело, 1996. – с.

Клейнер Г. Системная парадигма и теория предприятия. Вопросы экономики. 2002, №10, С. 47- 69.

Ковалев Д.В. Проблемы и перспективы отечественного контроллинга или неэффективность контроллера вызывается менеджером // Контроллинг. Технологии управления. Журнал Объединения контроллеров. 2005. №2 (14). – с. 24 – 37.

Ковалев Д.В. Структура определяет стратегию // Контроллинг. 2006, №3 (19) – с. 20 – 25.

Концепция контроллинга: Управленческий учет. Системы отчетности. Бюджетирование. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005 – 269 с.

Королева Л.П. Исследование степени использования инструментов контроллинга в экономической работе предприятий машиностроения Республики Мордовия // Контроллинг. Технологии управления. Журнал Объединения контроллеров. 2006, №4 (20) – с. 3-9.

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

Мельцер М.И. Разработка алгоритмов АСУП. [Учеб. пособие для институтов и факультетов повышения квалификации по методам и технике управления]. М., “Статистика”. 1975.– 240 с.

Реут Д.В. Основания контроллинга: системность // Контроллинг. Технологии управления. Журнал Объединения контроллеров. 2010, № 3 (36). – с.3 – 8.

Стерлигова А.Н. Теоретико-методологические основы уровневой интеграции деятельности компании в условиях сетевой конкуренции. – М.: Издательство МГОУ, 2008. – 201 с.

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.

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

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.

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

Шляго Н.Н. К вопросу о содержании и сущности контроллинга // Научно-технические ведомости СПб ГПУ №5 (107), 2010. Экономические науки, - с.92 -97.

Шляго Н.Н. О понятии «глубины контроллинга» // Научно-технические ведомости СПб ГПУ №6 (112), 2010. Экономические науки, - с.30 - 36.

Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1993.- 560 с.