

Шляго Н.Н.
Кандидат экономических наук, доцент
Санкт-Петербургский филиал
Государственного университета – Высшей школы экономики

ОПРЕДЕЛЕНИЕ СОДЕРЖАНИЯ ПОНЯТИЯ «КОНТРОЛЛИНГ» НА ОСНОВЕ СИСТЕМНОГО ПРИНЦИПА

В конце XX-го века отечественный научный лексикон пополнился целым рядом новых терминов, многие из которых сразу же были взяты на вооружение и стали широко использоваться как в теории, так и на практике. Но, при этом смысл явлений, обозначенных тем или иным термином, порой продолжает оставаться предметом дискуссий, что естественно, так как термины заимствованы. Иногда это связано также с тем, что даже в тех странах, где данный термин появился и стал активно использоваться, он еще не получил общепризнанного толкования. К числу таких острых проблем следует отнести трактовку содержания понятия контроллинг. В настоящее время не существует общепринятого определения контроллинга. При этом выделяют англо-американскую и континентальную, прежде всего немецкоязычную, трактовки этого понятия.

Согласно более раннему англо-американскому подходу (50 - 70- годы XX-го столетия) к контроллингу относили задачи внутреннего учета, что приближало понимание контроллинга к содержанию управленческого учета (иногда управленческий учет и контроллинг отождествлялись). Управленческий учет (management accounting) в указанный период трактовался как та часть бухгалтерского учета, в задачи которой входило удовлетворение потребностей внутренних пользователей информации. Более поздняя американская концепция управленческого учета, сформировавшаяся к началу 80-х годов XX-го века, трактует его содержание уже несколько иначе [1, 22]: так, по-прежнему, указывая на его сервисный характер, подчеркивается экономический характер технологий, используемых для его реализации (обеспечение оптимального использования ресурсов), и признание первичности управленческого учета по отношению к финансовому учету и отчетности (последние рассматриваются в качестве элементов управленческого учета). Современная концепция контроллинга в США определяют его как одну из зон ответственности управленческого учета наряду с планированием, оценкой, обеспечением достоверности отчетности, подготовкой внешней отчетности. В Положениях по управленческому

учету (SMA) Института управленческих бухгалтеров США (ИМА) сказано: “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” [1, 81]. Таким образом, контроллингу отводится роль одной из задач управленческого учета (management accounting).

Наибольший вклад в развитие теории контроллинга внесли немецкие ученые. При этом следует отметить, что процесс теоретического осмысления сопровождался бурными дискуссиями о содержании данного понятия, которые не прекращаются до сих пор [11], [16]. В последнее время, согласно результатам исследований, проведенных Пичем Г., Шермом Э. [11], доминирующее положение приобрели концепции, ориентированные на процессы координации, как базовой идеи контроллинга. У нас в стране наиболее известны подходы представителей именно данного направления. Это, прежде всего, подход Д.Хана [15, 113], согласно которому при рассмотрении функций контроллинга “на первое место ставится комплекс задач по планированию с интегрированной системой планово-контрольных расчетов на базе информации внутреннего производственного учета”. Аналогичную в определенном смысле позицию занимает и П. Хорват [8, 17], утверждая, что “контроллинг – комплексная межфункциональная концепция управления, целью которой является координация систем планирования, контроля и информационного обеспечения”. Очевидно, что континентальная концепция, в отличие от американского подхода, рассматривает управленческий учет как один из необходимых элементов контроллинга.

Помимо теоретического осмысления содержания контроллинга континентальная школа особо выделяет проблему носителя функции контроллинга, которым может быть специально созданное подразделение. Безусловной заслугой континентальной школы является формулировка миссии контроллера, сформулированной Международной группой контроллинга (IGC) [10] - “внутрифирменного советника, организующего и сопровождающего процесс постановки целей, планирования и управления, и несущего тем самым со-ответственность за достижение целей”. Но, не менее распространенной практикой также является выполнение задач контроллинга на предприятии различными сотрудниками или руководством компании. В последние годы на

европейских предприятиях предпочтение отдается самоконтроллингу, что предполагает приобретение идеей контроллинга статуса корпоративной культуры.

У нас в стране интерес к проблемам контроллинга значителен. За период, прошедший с момента первого знакомства с данным понятием, отечественными исследователями проводилась большая работа по осмыслению и использованию этой концепции в практике отечественных предприятий. Но, как и в других странах, точка зрения на содержание данного явления, которую можно было бы считать общепринятой, еще не сформировалась. Отечественные исследователи часто опираются на определения контроллинга, сформировавшиеся за рубежом, используя при этом, как правило, формулировки континентальной экономической школы. Вместе с тем, “в быту”, когда речь не идет о необходимости серьезно изучить проблему, можно столкнуться и с отождествлением контроллинга с управленческим учетом. К тому же при этом и управленческий учет зачастую трактуется примитивно [21]. Наряду с этим отечественными исследователями предпринимаются попытки дать и свое определение. На основе обобщения различных мнений относительно сути контроллинга С.Г.Фалько [14] при определении контроллинга выделяет три составляющие этого понятия - философскую, функциональную и организационную, а также предлагает рассматривать контролинг в качестве самостоятельной научной дисциплины.

Завершая краткий обзор подходов к определению контроллинга, отметим, что многие исследователи, прежде всего представители континентальной школы, указывали на его связь с системной природой предприятия (см., например, работу известных исследователей и популяризаторов концепции контроллинга Манна Р., Майера Э. [9]). Однако данное направление до сих пор не получило соответствующего развития. Целью настоящей работы является определение сущности контроллинга, основанное на представлении предприятия в качестве системы, впервые изложенное автором на XII Международной научно-практической конференции «Системный анализ в проектировании и управлении» [20].

Как известно, единого определения системы не существует. В качестве одного из наиболее “простых” часто используют определение, данное Л. фон Бергаланфи [10], который определял систему как «комплекс взаимодействующих компонентов». В силу того, что система представляет собой явление многогранное, для ее характеристики используется большое количество понятий, характеризующих ее строение и процессы функционирования [2]. Для настоящего исследования наиболее существенным

моментом является то обстоятельство, что предприятие как система представляет собой систему с целью. Заметим, что проблема целеполагания применительно к теории функционирования предприятия в настоящее время еще не получила четкого оформления, хотя и обсуждается достаточно интенсивно [7], [13], [15]. Наряду с подходами, делающими акцент на существование различных категорий целей функционирования предприятия, например, монетарных и немонетарных [15], в настоящее время внимание исследователей обращено на существенные различия между целями создания предприятия и целями его функционирования (см., например, статью Г.Б. Клейнер [13]). В любом случае наличие цели обуславливает необходимость управления. Управление в рамках системного подхода определяется [12] как «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». Содержание управления обычно представляют с помощью так называемого кибернетического цикла управления, структуру которого разные авторы описывают с разной степенью детализации. В последнее время применительно к процессу управления предприятием обычно используется следующее описание: цель – планирование – реализация – анализ и принятие управленческого решения, приводящего к переходу на один из трех предыдущих этапов (то есть на этап реализации, планирования или целеполагания). Таким образом, возникает циклический процесс. Следует подчеркнуть, что согласно системному подходу управление в качестве вспомогательной, но необходимой функции требует осуществления учета.

Отметим, что помимо кибернетической трактовки управления существует и развивается концепция управления как социального явления, согласно которой управление – есть “новый уровень организации природы, обусловленный антропогенезом, то есть сознательной деятельностью человека” [13, 20]. Действительно, особенности предприятия как системы социально-экономической заставляют подходить к изучению процесса управления предприятием с учетом данных обстоятельств. В связи с этим обращает на себя внимание определение управления предприятием, приведенное в книге немецкого экономиста Д. Хана [15, 30], согласно которому управление – это процесс волеобразования и реализации воли, предполагающий, в частности, установление ответственности. Такая трактовка управления вплотную приближает его к понятию менеджмента, как деятельность по

принятию и реализации хозяйственных решений. Менеджмент и управление часто отождествляют. Данная точка зрения в особенности распространена у нас. “Менеджмент - по-русски «управление» – функция, вид деятельности по руководству людьми в самых разнообразных организациях”, - пишет профессор Л.И. Евенко [6, 15]. Таким образом, возникает необходимость уточнить суть соотношений между менеджментом и управлением, для чего нам потребуется вновь обратиться к характеристике предприятия с позиций системного подхода.

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 [2], 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 осуществление управления. Однако практика менеджмента-процесса далеко не всегда реализуется в соответствии фазами управленческого цикла. Более того, и в теории менеджмента управление далеко не всегда трактуется как управленческий цикл. Так, например, К.Друри [5], ссылаясь на разработки Ути и Мерчанта, выделяет три типа управления: 1) управление действиями или управление поведением, 2) через взаимный контроль, иначе – клановые и социальные типы управления и 3) управление по результатам (по выходу продукции). Только последний тип управления, рассматривая результат как цель, можно считать тождественным понятию управления, основанному на системном подходе.

Таким образом, контроллинг представляет собой “пересечение” таких порожденных системной сущностью предприятия (организации) характеристик, как управление и менеджмент. Контроллинг, в широком плане, можно определить как такой способ функционирования предприятия, который подчинен законам

кибернетического цикла управления. Контроллинг обнаруживает себя именно в действиях. Поэтому, в частности, не корректно преподавать курс под названием «Контроллинг», очевидно учить можно только основам контроллинга, подразумевая под этим совокупность определенных технологий внутрифирменного управления, на которые деятельность и опирается.

В более узком смысле контроллинг - такое состояние или такое качество менеджмента, при котором менеджмент-институт осуществляет менеджмент-деятельность согласно законам кибернетического цикла управления и с учетом системной сущности предприятия. Недаром говорят, что контроллинг противопоставит случайному и фрагментарному менеджменту.

Для реализации контроллинга, для того чтобы он был действием, на каждом из этапов управленческого цикла необходимо использовать определенные инструменты – 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 [18]. В англоязычных странах совокупность таких технологий получила название «management accounting», что у нас переводится как «управленческий учет». Следует отметить, однако, что в последнее время в качестве синонима термина «management accounting» все чаще используется термин «экономика» [1].

«Management accounting» представляет собой деятельность, которую можно охарактеризовать следующими моментами [19]:

- 1) это сознательная, самостоятельная деятельность в рамках предприятия с известным набором инструментов;
- 2) это деятельность, направленная на реализацию экономических мотивов управления фирмой;
- 3) содержательно «management accounting» предполагает наличие совокупности следующих элементов:
 - модель обоснования управленческих решений (или схема действий);
 - выявленные свойства информации, предопределенные моделью;
 - система сбора соответствующей информации;
 - моделирование и интерпретация результатов;
 - представление результатов.

Очевидно, та важная роль, которую играют технологии внутрифирменного управления в процессе реализации контроллинга, и привела к отождествлению некоторыми из исследователей контроллинга и управленческого учета.

В сформулированном выше определении контроллинга подчеркивается, что для него существенно не только соблюдать последовательность основных фаз управления, но и учитывать сложность и многогранность взаимосвязей между различными элементами предприятия и его взаимодействие с внешней средой. Степень учета системных основ предприятия в процессе внутрифирменного управления можно определить как глубину контроллинга. Для характеристики данного понятия может быть использован подход, аналогичный представлению системы в качестве совокупности “укрупненных компонент, принципиально необходимых для существования и функционирования” [2]. В качестве таких компонент имеет смысл использовать:

- 1) основное качество системы,
- 2) внутрифирменную среду предприятия,
- 3) взаимодействие предприятия с внешней средой,
- 4) закономерности процесса управления.

1. Основное качество системы – это совокупность основных принципов ее функционирования. Для коммерческих организаций к числу таких принципов обычно относят: экономический принцип, извлечение прибыли, финансовую устойчивость [15], [18], [23]. В процессе реализации контроллинга особое значение приобретает учет взаимодействия принципов, так как они могут вступать в противоречие друг с другом, возможно изменение их приоритетности.

В последнее время все большее значение приобретает принцип долгосрочного существования, который можно рассматривать “продолжением” принципа извлечения прибыли. Согласно ориентации на долгосрочность в качестве результата функционирования фирмы рассматривается не прибыль, а показатель ценности капитала. Не смотря на то, что данный принцип имеет экономическое выражение, в основе его лежат явные социальные мотивы: носителем стремления к долгосрочному существованию являются различные группы заинтересованных лиц, прежде всего, менеджеры предприятия, интерес которых обусловлен как материальными, так и нематериальными мотивами.

В настоящее время идет процесс формирования еще одного принципа, который должен определять процессы функционирования предприятия – принципа

устойчивости. Устойчивость в данном случае отождествляется с развитием, которое “... удовлетворяет потребности настоящего времени, но которое не ставит под угрозу способность будущих поколений удовлетворять собственные потребности”[24].

2. Системная характеристика внутренней среды предприятия – проблема, которую в настоящее время нельзя считать в должной степени раскрытой. Хорошо известны результаты использования в экономической теории такого приема, относимого к категории методов системного анализа, как модель “черный ящик”: теория производственной функции и функции затрат. Но, для обеспечения практики контроллинга на современном этапе данных моделей для описания внутренней среды предприятия уже недостаточно. В сфере экономических технологий предложены свои подходы. К их числу можно отнести, например, модель предприятия, трактующую его как “целесоориентированный центр действий” и устанавливающую соотношения между целями, потенциалом и операционной деятельностью компании [15]. Известна модель, описывающая взаимосвязи между основной, инвестиционной и финансовой деятельностью фирмы [23]. Существуют также модели, характеризующие определенные сферы деятельности предприятия, как, например, модель “производства как системы”[3]. В настоящее время под влиянием системной парадигмы идет формирование “интегральной теории предприятия” [7], согласно которой внутреннее пространство предприятия рассматривается в виде стратифицированной пирамиды, содержащей семь слоев “качественно различных составляющих внутрифирменного пространства”, объединяемых в группу фундаментальных и группу функциональных характеристик. Недостатком большинства перечисленных моделей является их описательный характер.

Наиболее результативными, с точки зрения практики контроллинга, в настоящее время являются достижения в области согласования действий по структурным подразделениям в форме декомпозиции цели по центрам ответственности. В последнее время также получил развитие подход, основанный на вычленении бизнес-процессов и видов деятельности. В связи с этим остро встает проблема оценки исполнения решений при наличии множественности подчинения, а также оценки эффективности видов деятельности.

3. Взаимодействие предприятия с внешней средой помимо общих проблем спроса-предложения в настоящее время изучается в связи с такими задачами как:

- постановка цели - в чьих интересах устанавливается цель (наличие множества заинтересованных групп);

- проблема выявления границ предприятия, что связано, например, с распространением сетевых структур;

- анализ цепочки ценности и места предприятия в данной цепочке;

- поиск эталона во внешней среде (бенчмаркинг).

4. Закономерности процесса управления предусматривают, прежде всего, реализацию режима постоянного функционирования, то есть осуществление управления как каждодневной деятельности, а не разового мероприятия. В связи с этим, управление требует соблюдения ряда принципов [8], к числу которых относятся:

- полнота, что означает необходимость осуществления всех без исключения этапов управленческого цикла;

- скоординированность, для подтверждения значимости которой полезно вспомнить утверждение П.Друкера [4], выделявшего три экономические задачи фирмы – эффективность существующего бизнеса, определение и реализацию потенциала предприятия, превращение данного бизнеса в другой, отвечающий задачам будущего – и утверждавшего, что все три задачи должны осуществляться одновременно;

- возобновляемость, то есть неизменная реакция на возникающие изменения.

Очевидно, что для осуществления процесса управления необходимо использование соответствующих систем учета. Учет, как известно, является необходимой функцией управления. Но, следует различать понимание учета с управленческой и с бухгалтерской точек зрения. Характеристика учета с управленческой точки зрения («management accounting») была дана выше как пятиэлементный комплекс. К сфере учета в бухгалтерском смысле относится только третий этап этого комплекса.

В настоящее время следует также обращать внимание на такие обстоятельства как:

- 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), предназначенных для учета информации о внешней среде;

- все большая ориентация современных технологий внутрифирменного управления на учет социальных характеристик предприятия (необходимость

обеспечения прозрачность отчетности, проблемы этики в управлении, социальная ответственность бизнеса и т.п.) требуют разработки соответствующих учетных инструментов.

Наличие глубины контроллинга подтверждается изучением содержания основных этапов его становления [17].

Литература:

1. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. - М.: Вершина, 2006. – 512 с.
2. Волкова В.Н. Теория систем: Учеб. пособие / В.Н. Волкова, А.А. Денисов. – М.: Высш.шк., 2006. – 511 с.
3. Деминг У.Э. Новая экономика/ У.Эдвард Деминг; [пер. с англ. Т.Гуреш]. – М.: Эксмо, 2006. – 208 с.
4. Друкер. Питер Ф. Задачи менеджмента в XXI веке.: Пер. с англ.: - М.: Издательский дом “Вильямс”, 2003. – 272 с.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пре. с англ.: Учебник. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.–1071 с.
6. Евенко Л.И. Вступительная статья. Менеджмент на пороге XXI века // Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. // Основы менеджмента: Пер с англ. – М.: Дело. 1998. – с.15-29.
7. Клейнер Г.Б. Системная парадигма и теория предприятия. Вопросы экономики, 2002, №10. – с. 47 - 69
8. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Системы отчетности. Бюджетирование. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005 – 269 с.
9. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992.- 208 с.
10. Миссия контроллера // <http://www.controlling-akademie.ru/about/igc>
11. Пич Г., Шерм Э. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки. - Проблемы теории и практики управления.
12. 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.
13. Тихонов А.В. Социология управления. Теоретические основы / Издание 2-е, доп. и перераб. / А.В. Тихонов. М.: «Канон+» РООИ «Реабилитация», 2009. – 472 с.
14. Фалько С.Г. Контроллинг для руководителей и специалистов. – М. Финансы и статистика, 2008.– 272 с.
15. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1997.– 928 с.
16. Хан Д., Хунгенберг Х. ПиК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928 с.
17. Хаузер М. Современные тенденции развития и новые методы в контроллинге // <http://www.controllerakademie.de>
18. 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.

19. Шляго Н.Н. Проблемы становления управленческого учета на современных российских предприятиях.- Научно-технические ведомости СПб ГПУ №1, 2008. Экономические науки. – с. 138 -144.
20. Шляго Н.Н. Системные основы практических технологий функционирования предприятия. - XII Международная научно-практическая конференция «Системный анализ в проектировании и управлении». 24-26 июня 2008 г. СПб., СПб ГПУ, 2008. – с. 213-216.
21. Шляго Н.Н. Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего. СПб.: Изд-во Политехнического университета, 2007. – 160с.
22. Шляго Н.Н. Экономические технологии внутрифирменного управления современных предприятий РФ.- Проблемы экономики и управления предприятиями, отраслями, комплексами: монография. Книга 3. – Новосибирск: ЦРНС, 2008. – с.47-56.
23. Шмален Г. Основы и проблемы экономики предприятия: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, - 1996. - 512 с
24. Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с