

К ВОПРОСУ О СОДЕРЖАНИИ И СУЩНОСТИ КОНТРОЛЛИНГА

Понятие «контроллинг» используется давно и достаточно широко. Но, потребность в уточнении его сущности очевидно остается. Это обусловлено следующим: существующие западные определения контроллинга разнородны; отсутствует единообразное толкование сути контроллинга отечественными исследователями; тесная связь между такими понятиями как управление, менеджмент, управленческий учет, контроллинг; многие исследователи контроллинга обращали внимание на его системные (системологические) корни, однако данное направление не получило очевидного развития.

Автор ставит перед собой задачу, понять, позволяет ли системный поход к предприятию (фирме, компании) что-либо добавить, прояснить в отношении содержания данного понятия и его связи с такими понятиями, как управление, менеджмент, управленческий учет.

Зарубежные школы контроллинга

С точки зрения теории вопроса можно говорить о существовании в настоящее время двух школ контроллинга: англо-американской и континентальной (немецкоязычной).

Англо-американская концепция контроллинга отличается, во-первых, прикладным характером, во-вторых, контроллинг рассматривается в связке с таким понятием как «management accounting»¹. При этом ведущим понятием в данной связке выступает «management accounting». Содержательно «management accounting» представляет собой

¹ Данный термин у нас переводится как «управленческий учет»

совокупность технологий внутрифирменного управления². Контроллинг называют одной из “зон ответственности” «management accounting», задачей которой является: “обеспечение целостности финансовой информации, касающейся деятельности предприятия и его ресурсов, мониторинг и измерение эффективности, инициация проведения любых корректирующих воздействий” [1]. Совокупность указанных требований сближает содержание контроллинга с контролем. Такое положение дел представляется странным, так как во второй половине XX-го века в научных кругах шло бурное обсуждение нетождественности 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. В совокупности же технологий контроллинга доминируют 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, 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 [6]. 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 [4]. Современная теория также делает различия между контроллингом - функцией и контроллингом - носителем функции. В

² К сожалению, у нас в большинстве случаев наблюдается искаженная, бухгалтерская трактовка данного явления [], [].

качестве функции контроллинг рассматривается как центральная задача менеджмента [4]. В практическом же 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”[11]. Носителем же данной функции на предприятии является специально созданное подразделение.

Таким образом, отличительными чертами континентальной концепции контроллинга можно считать, прежде всего, то, что ее отправной момент - необходимость осуществления процесса управления. 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, устанавливающей четкое соотношение между тремя категориями экономических целей предприятия - производственными, финансовыми и результативными. 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. Еще одним очень полезным результатом, разработанным в рамках континентальной школ, 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 разграничение между бухгалтерским и экономическим подходами при расчете себестоимости и прибыли [13]. 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.

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

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. Но, как и в других странах, точка зрения на содержание такого явления как контроллинг, 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, как уже было отмечено, зачастую трактуется примитивно.

Наряду с этим отечественными исследователями предпринимаются попытки дать и свое определение. На основе обобщения различных мнений относительно сути контроллинга С.Г.Фалько [10] при определении контроллинга выделяет три составляющие этого понятия - философскую, функциональную и организационную, а также предлагает рассматривать контроллинг в качестве самостоятельной научной дисциплины. Вместе с тем наблюдается большой разброс мнений. Исключая толкование контроллинга как подразделения компании, можно встретить подходы, начиная от чисто инструментального, например, как “инструмент интегрированного планирования и контроля” [5], порой предполагающего к тому же использование в обязательном порядке “компьютеризированной системы сбора и обработки информации” [7] до неполного - “учет и контроль на предприятии” [2], или дублирующего понятие управления “система управления процессом достижения конечных целей и результатов деятельности фирмы” [3].

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 контроллинг. Подмена термина «управление» словом «контроллинг» также не может быть оправдана.

Безусловно, объект исследования – сложное, многогранное явление, 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. Однако, 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. Так можно ли их отождествлять? Данная проблема, по-видимому, требует более внимательного изучения.

Определение понятия «контроллинг» на основе системного подхода

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» [8]. В силу того, что система представляет собой явление многогранное, для ее характеристики используется большое количество понятий, характеризующих ее строение и процессы функционирования.

Для настоящего исследования наиболее существенным моментом является то обстоятельство, что предприятие, как система, представляет собой систему с целью³. Наличие цели обуславливает необходимость

³ Проблема целеполагания применительно к теории функционирования предприятия в настоящее время обсуждается достаточно интенсивно (см., например, [12]).

управления. Управление в рамках системного подхода определяется 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» [8]. 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)⁴. Таким образом, возникает циклический процесс. Следует подчеркнуть, что согласно системному подходу в состав управления в качестве вспомогательной, но необходимой функции входит учет. Из этого следует, что весь учет – учет управленческий.

Отметим, что помимо кибернетической трактовки управления в настоящее время развивается концепция управления как социального явления [9]. 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 [11], согласно которому управление – это “процесс волеобразования и реализации воли”, предполагающий, в частности, установление ответственности. Такая трактовка управления связывает управление с менеджментом, как с деятельностью по принятию и реализации хозяйственных решений, что

⁴ В случае возвращения на этап «реализация» говорят о регулировании.

обусловлено принятой менеджером на себя ответственностью. Но, означает ли это, что менеджеры всегда, автоматически реализуют процесс управления? Как показывают исследования, распространенной является ситуация, когда менеджмент есть, а управления – нет [13].

К числу существенных характеристик системы относятся также ее величина, сложность, а также степень организованности. Несмотря на то, что в теории систем существуют разные подходы к трактовке этих понятий [8], 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.

О контроллинге очевидно можно говорить только в том случае, когда происходит “пересечение” таких порожденных системной сущностью

предприятия, но разных характеристик, как «управление» и «менеджмент». Можно дать два определения контроллинга – узкое и широкое. Контроллинг, в широком плане, можно определить как такой способ функционирования предприятия (фирмы, компании), который сознательно подчинен его менеджерами законам кибернетического цикла управления. В более узком смысле контроллинг - такое состояние или такое качество менеджмента, при котором менеджмент-институт осознанно осуществляет менеджмент-деятельность согласно законам кибернетического цикла управления и с учетом системной сущности предприятия.

Для реализации контроллинга, для того чтобы он был действенным, на каждом из этапов управленческого цикла необходимо использовать определенные инструменты – технологии внутрифирменного управления («management accounting») Структура технологии внутрифирменного управления рассматривается автором в работе [14]. В совокупности технологий, обеспечивающих функционирование самостоятельно действующего предприятия, можно выделить технологии: экономические, составляющие основу обоснования управленческих решений; управленческие, обеспечивающие реализацию отдельных этапов управленческого цикла; менеджерские, обусловленные ролью менеджмента на предприятии как социально-экономической системе.

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» может быть использован подход, предусматривающий учет таких принципиально необходимых для функционирования предприятия аспектов, как: основное качество системы, которое может быть описано основными принципами ее функционирования; внутренняя среда предприятия; взаимодействие

предприятия с окружающей средой; закономерности самого процесса управления.

Различные характеристики каждой из компонент, наполнение каждой из них соответствующими технологиями внутрифирменного управления, позволяют проследить эволюцию «глубины контроллинга». Характеристика «глубины контроллинга» на различных этапах его становления (в настоящее время мировая практика исследования контроллинга выделяет три этапа) представлена в таблице 1.

Таблица 1:

Характеристика глубины контроллинга

	Основное качество	Внутренняя среда	Внешняя среда	Закономерности управления
I этап	Экономический принцип Максимизация прибыли Ликвидность как рамочное условие	Центры ответственности	В пределах закона спроса – предложения	Регулирование
II этап	Экономический принцип Целевая картина (прибыль, рост, развитие)	Процессный подход Взаимодействие операционной и финансовой деятельности	Цепочки ценности	Стратегический подход Обратная связь (управление качеством) Принцип сбалансированности
III этап	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

Выводы

Противоречивость и определенная ограниченность существующих определений контроллинга, не позволяющая установить его особенность на фоне сложных “взаимоотношений” между понятиями «управление», «менеджмент», «management accounting», «управленческий учет», 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.

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

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

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

Список литературы:

1. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. - М.: Вершина, 2006. – 512
2. Азрилиян А. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
3. Багиев.Н. Маркетинг: терминологический словарь. URL: <http://books.efaculty.kiev.ua/mrk/2/15/>
4. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Системы отчетности. Бюджетирование. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005 – 269 с.
5. Лопатников Л.И. Экономико-математический словарь Словарь современной экономической науки. – 5-е изд., переаб. И доп. – М.: Дело, 2003. – 520 с.
6. Пич Г., Шерм Э. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки. <http://quality.eur.ru/MATERIALY2/usk.htm/>
7. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. – М.:А-М, 2007.-495 с.
8. 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.
9. Тихонов А.В. Социология управления. Теоретические основы / Издание 2-е, доп. и перераб. / А.В. Тихонов. М.: «Канон+» РООИ «Реабилитация», 2009. – 472 с.
10. Фалько С.Г. Контроллинг для руководителей и специалистов. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 272 с.
11. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
12. 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.).
13. Шляго Н.Н. Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего. СПб.: Издательство Политехнического университета, 2007.– 160 с.
14. Шляго Н.Н. Экономические технологии внутрифирменного управления современных предприятий РФ // Проблемы экономики и управления предприятиями, отраслями, комплексами: монография. Книга 3. – Новосибирск: ЦРНС, 2008. – с.