Содержание

Введение

1. Контроллинг: определение, концепция, система

1.1 Сущность и содержание контроллинга

1.2 Основные концептуальные подходы к контроллингу

1.3 Контроллинг как функция управления и функция поддержки управления

1.4 Институционализация контроллинга

2. Становление контроллинга в России

2.1 Современное состояние контроллинга в России

2.2 Знания, навыки и способности (ЗНС) контроллеров в России

Заключение

Приложение

## Введение

Современная экономика требует новых подходов к управлению. Один из наиболее успешных среди них - контроллинг. Он выступает синтезом таких дисциплин (концепций), как управленческий учет и экономика предприятия, претерпевших изменение из-за включения в их инструментарий новых методов, средств и даже информационных технологий. Считается, что для формирования системы контроллинга необходимо создание независимой службы. Но есть примеры эффективного использования контроллинга различными подразделениями финансово-экономического блока предприятий.

Сегодня в России в среде управленцев и предпринимателей слово "контроллинг" входит в моду. Контроллинг начинают преподавать в вузах, подразделения контроллинга открываются в компаниях, специалистов по контроллингу приглашают на работу.

Российские предприятия испытывают большие затруднения в заполнении вакансий контроллеров в своем департаменте по причине отсутствия на рынке труда работников, отвечающих выдвигаемым на эту должность требованиям.

Сейчас на рынке есть бухгалтера, экономисты и финансисты, которые считают себя контроллерами. К сожалению, у подавляющего большинства таких претендентов весьма далекое представление о контроллинге в общем, о миссии и задачах контроллинга, наконец, о философии контроллинга, в частности.

Не лучше, как показывает практика, обстоит дело в понимании сути контроллинга, его места и роли в системе управления и со стороны работодателей, включая тех, кто уже начинает воспринимать контроллинг как инструмент управления.

Положение усугубляется созвучием слова "контроллинг" с привычным для всех словом "контроль". Соответственно ассоциативно начинает укореняться заблуждение, что контроллеры - это те, кто контролируют, контролируют все и вся, причем контролируют жестко. Впрочем, об этом много написано и много сказано. Как и о том, что слово контроллинг по-английски означает в первую очередь "управлять", "регулировать", и только в последнюю очередь "контролировать".

Цель курсовой работы рассмотреть контроллинг в системе менеджмента. Для достижения поставленной цели, необходимо решить ряд поставленных задач:

рассмотреть сущность и содержание контроллинга;

определить основные концептуальные подходы к контроллингу;

исследовать контроллинг как функцию управления и функцию поддержки управления;

рассмотреть институционализацию контроллинга;

дать современное состояние контроллингу в России;

определить знания, навыки и способности (ЗНС) контроллеров в России;

исследовать контроллинг в США;

рассмотреть знания, навыки и способности (ЗНС), необходимые контроллерам в Америке.

Объект исследования - контроллинг в системе менеджмента на отечественных и зарубежных предприятиях.

Предмет исследования - контроллинг в системе менеджмента на предприятиях Российской Федерации, проблемы в применении контроллинга и пути преодоления.

Автор использовал источники литературы как отечественных, так и зарубежных авторов, а также исследовал российские периодические издания. В основном к работе были применены следующие источники: Фалько С.Г., Носов В.М. "Контроллинг на предприятии", Дайле А. "Практика контроллинга" и статья А. Сафарова "Правильный" контроллинг: мнение практика".

## 1. Контроллинг: определение, концепция, система

## 1.1 Сущность и содержание контроллинга

Контроллинг перерос все общепринятые толкования и превратился в систему управления предприятием. Сам термин зародился в Америке, в 70-е годы перекочевал в Западную Европу, а затем в начале 90-х в СНГ, определения контроллинга представлены в целом ряде работ. В определении термин объединяет две составляющие: контроллинг как философия и контроллинг как инструмент:

Контроллинг - философия и образ мышления руководителей, ориентированные на эффективное использование ресурсов и развитие предприятия (организации) в долгосрочной перспективе.

Контроллинг - ориентированная на достижение целей интегрированная система информационно-аналитической и методической поддержки руководителей в процессе планирования, контроля, анализа и принятия управленческих решений по всем функциональным сферам деятельности предприятия.

Несмотря на то, что названный термин имеет английские корни, исторически наибольшее влияние на концепцию контроллинга оказала немецкая школа бизнес-администрирования. Данная концепция постоянно развивается. Пока среди ее сторонников нет единодушия даже в определении контроллинга и перечня его функций [см. приложение 1]

Основные постулаты современной философии контроллинга можно сформулировать следующим образом:

Главенство рентабельности (объемы выпуска, количество филиалов и клиентов, ассортимент продукции, сумма баланса и т.п. являются второстепенными по сравнению с эффективностью работы предприятия в целом и его подразделений);

Рост объемов бизнеса предприятия (организации) оправдан лишь при сохранении прежнего уровня или росте эффективности;

Мероприятия по обеспечению роста доходности не должны повышать допустимые для конкретных условий функционирования предприятия уровни рисков.

Целевая задача контроллинга - построение на предприятии эффективной системы принятия, реализации, контроля и анализа управленческих решений.

Контроллинг, как система, позволяет, оптимизировать решение проблемы: Ограниченности ресурсов - Безграничности потребностей.

Другими словами эта система взаимосвязи управленческих воздействий, посредствам различных инструментов, на объекты управления с целью достижения максимальной эффективности деятельности.

Прежде всего, в этой системе заинтересованы владельцы капитала, так как именно эффективность будет определять уровень издержек альтернативного вложения капитала, далее руководящий состав (ТОП), результативность деятельности которого определяется эффективностью деятельности предприятия. Цепочка может продвигаться далее, вплоть до конкретного исполнителя.

Основные задачи, которые нужно решить:

оптимизация управления организационной структурой компании;

организация эффективной системы учета операций и результатов;

внедрение систем планирования, контроля и анализа деятельности;

обеспечение мотивации персонала в повышении эффективности работы компании;

автоматизация систем учета и управления компанией.

Решение поставленных задач:

1. Планирование деятельности.

а) Разработка системы планирования.

б) Планирование доходов.

в) Планирование расходов.

Анализ структуры расходов и их классификация.

Создание центров затрат на базе подразделений предприятия.

Составление планов расходов по направлениям, по подразделениям.

Разработка платежного календаря.

г) Планирование финансовых результатов.

Определение плановой прибыли по направлениям деятельности.

Расчет ожидаемой суммы платежей в бюджет.

Разработка методики налогового планирования на предприятии.

Разработка сводного плана доходов и расходов.

Разработка сводного финансового плана.

2. Управленческий учет.

а) Приведение учетной политики предприятия в соответствие требованиям управленческого учета.

б) Разработка методики оперативного учета затрат.

с) Разработка и внедрение системы управленческого учета по продуктам, бизнесам, направлениям деятельности.

3. Организация работы подразделений.

а) Приведение организационной структуры в соответствие целям, задачам и функциям предприятия.

б) Разработка положений об организационной структуре и структурных подразделениях.

в) Разработка должностных инструкций.

г) Разработка системы показателей работы компании - подразделения - сотрудника.

д) Внедрение системы контроля и мотивации персонала.

Система внутреннего документооборота и отчетности.

Положение о стимулировании.

4. Разработка системы анализа показателей эффективности работы по подразделениям и по направлениям.

а) Финансовые (экономическая эффективность, финансовая устойчивость, платежеспособность, уровень безубыточности, др.)

б) Работы с клиентами (качество продукта и удовлетворенность покупателя, доля рынка, динамика объемов реализации, цен, текучесть клиентской базы и пр).

в) Уровня технологии и отражения производственного процесса.

г) Состояния внешней среды ведения бизнеса.

д) Качества персонала.

е) Динамики и тенденции изменения показателей.

ж) Отклонения от плановых показателей и анализ причин отклонений.

5. Организация работы финансово-экономической и контрольно-аналитической служб. Создание контрольно-аналитического подразделения обеспечивающего решение вопросов развития, текущего контроля и предоставления руководству наиболее объективной информации.

6. Автоматизация процессов управления.

а) Планирование доходов и расходов, движения денежных средств.

б) Планирование предстоящих налоговых платежей.

в) Оперативное формирование сводок о текущем состоянии показателей деятельности предприятия.

г) Анализ финансовых показателей за период и план/фактных отклонений.

д) Внутренний документооборот и отчетность.

е) Комплексные и модульные автоматизированные системы управления предприятием, разработанные на платформе "1С: Предприятие 7.7" и полностью интегрированные с системой бухгалтерского учета.

Для решения поставленных задач применяется различные методы, основные методы приведены в [приложении 2.]

Инструментарий контроллинга можно классифицировать по двум критериям:

области применения - какие задачи помогает решить данный инструмент [см. приложение 3] ;

периоду действия - оперативный или стратегический;

Одним из наиболее эффективных в условиях ограниченности ресурсов методов внедрения контроллинга является поэтапное изменение информационных и управляющих потоков предприятия. Его применение означает последовательное проведение ряда шагов, эффективность каждого из которых можно оценить сразу после осуществления.

Здесь условно можно выделить четыре этапа: целеполагание; внедрение на предприятии управленческого учета и отчетности; внедрение процедур планирования; внедрение процедур и механизмов контроля.

1. Целеполагание. На данной стадии определяются цели внедрения контроллинга на предприятии. Представлен возможный перечень целей.

Увеличение конкурентоспособности предприятия. В настоящее время эффективные системы учета, анализа и планирования являются важнейшим фактором достижения успеха, что подтверждается объемами продаж крупнейших мировых поставщиков решений в этой области (продукты Oracle, R3 и т.д.). Внедрение подобных систем наряду с отлаженными механизмами поставки и транспортировки увеличивает прибыльность как отдельных корпораций, так и целых отраслей экономики.

Сокращение времени, необходимого руководству для принятия обоснованных тактических и стратегических решений.

Повышение качества принимаемых решений.

Сокращение товарно-материальных запасов на предприятии.

Выработка обоснованных критериев оценки эффективности подразделений и специалистов.

Снижение уровня трансакционных издержек.

Достоверное определение себестоимости каждого отдельного продукта.

Выделение любых видов затрат по предприятию.

Упрощение взаимодействия подразделений предприятия.

В зависимости от целей выбирается набор инструментов, которые будут внедряться, и определяются сроки внедрения.

2. Внедрение на предприятии управленческого учета и отчетности. На данной стадии решаются следующие задачи:

своевременного получения руководством текущей информации о деятельности предприятия (в удобном формате);

улучшения взаимодействия между подразделениями;

сокращения времени принятия управленческих решений ввиду уменьшения неопределенности;

улучшения мотивации сотрудников;

увеличения выработки;

снижения трудоемкости операций;

уменьшения величины запасов и потребности в ресурсах;

оптимизации использования производственных мощностей;

оптимизации потребления финансовых, материальных и кадровых ресурсов предприятия.

С этой целью составляется структурная схема предприятия, на которой указываются входящие и выходящие из подразделений информационные потоки, а также базы данных, существующие внутри подразделений. Далее задаются основные требования к системе управленческой отчетности. В частности устанавливаются:

пользователи различной информации;

периодичность и формат входящих информационных потоков подразделений. Должен выполняться принцип уменьшения количества предоставляемой информации с движением вверх по иерархической лестнице;

периодичность и формат выходящих информационных потоков.

Составляются необходимые учетные формы для использования внутри подразделений. Они должны соответствовать следующим установкам:

изменение регистров учета должно быть вызвано происшедшими событиями;

все существенные изменения, произошедшие на предприятии, должны быть отражены;

все изменения должны быть отражены в тот момент, когда они произошли.

3. Внедрение процедур планирования. На данной стадии вырабатывается формат планов и заданий для различных подразделений с привлечением всех уровней руководства. Кроме того, определяются методики составления планов. Планирование должно охватывать ключевые показатели деятельности предприятия, а также сбыт, бюджеты накладных расходов и нормативы издержек, прибыль, программы инвестиций и финансирования.

Возможная структура системы планов предприятия:

1. Целевые планы:

материально-вещественные цели - производимые товары и услуги;

стоимостные цели - финансовый результат, требования по ликвидности, левериджу, обороту и т.п.;

социальные цели - по отношению к инвесторам, партнерам, персоналу, общественности.

2. Стратегические планы:

стратегические планы полей бизнеса и функциональные и региональные стратегии;

план совершенствования организационной структуры и правовой формы предприятия;

план совершенствования структуры управления.

3. Оперативные планы:

ассортиментно-продуктовый план (в стоимостном и натуральном выражении);

планы по подразделениям (сбыт, производство, материально-техничес-кое снабжение, транспортно-складское хозяйство, НИОКР, персонал, основные средства и т.д.);

плановые проекты.

4. Общий план результата/финансовый план (план по прибыли, выручке, издержкам, плановый баланс, план денежных потоков, план инвестиций).

5. Плановые значения ключевых показателей (в зависимости от применяемых инструментов).

Механизмы планирования должны использовать данные внедренного управленческого учета и составляться в аналогичном формате.

4. Внедрение процедур и механизмов контроля. На данной стадии вводятся в действие механизмы контроля соответствия фактических показателей плановым, а также разрабатывается система раннего предупреждения.

Результат от внедрения системы контроллинга становится система, которая способствует повышению эффективности деятельности предприятия и позволяет:

предвидеть результаты деятельности;

планировать деятельность, с целью повышения эффективности использования ресурсов предприятия;

своевременно получать точную информацию необходимую для принятия управленческих решений.

эффективно использовать налоговое планирование и схемы оптимизации (минимизации) налогообложения.

## 1.2 Основные концептуальные подходы к контроллингу

Под концепцией контроллинга следует понимать совокупность суждений о его функциональном разграничении, институциональном оформлении и инструментальной вооруженности в контексте целей предприятия, релевантных контроллингу, и целей контроллинга, вытекающих из целей предприятия. Можно выделить три группы концепций контроллинга, которые связаны с его функциональным обоснованием и институциональным представлением: концепции, ориентированные на бухгалтерский учет, информацию и координацию.

О концепциях с ориентацией на учет можно говорить в тех случаях, когда преследуются информационные цели, которые могут быть реализованы в первую очередь с помощью данных бухгалтерского учета. Внимание при этом концентрируется на показателях успеха в денежном выражении. Речь идет прежде всего об обеспечении прибыли всего предприятия, несмотря на различия в целях хозяйственных областей и отдельных сотрудников.

Этот подход может быть охарактеризован как ориентированный на прибыль или ограниченно ориентированный на информацию, т.к основывается только на данных бухгалтерского учета. Базирующийся на учете контроллинг охватывает релевантные состоянию дел данные в денежном выражении. Эта количественность задается преимущественно в оперативных связях. Поэтому контроллинг с данной точки зрения относится прежде всего к оперативному уровню и лишь отчасти - к стратегическому, когда речь заходит о потенциале успеха. Д. Шнейдер вообще предлагает ограничить контроллинг вспомогательными контрольными и координационными задачами на базе данных бухучета. Однако ограничение его чисто денежными показателями представляется слишком узким подходом.

Более широкую перспективу открывают концепции с ориентацией на информацию. Они выходят за рамки подхода, ориентированного на бухгалтерский учет, и охватывают всю целевую систему предприятия, включая не только денежные величины. Это расширяет релевантную базу контроллинга; наряду с бухгалтерской используется чисто количественная и качественная информация, причем ее источником являются непосредственно хозяйственные области предприятия.

Главная задача контроллинга здесь видится в координации получения и подготовки информации с потребностями в ней. Т. Рейхманн подчеркивает важность поддержки управления и считает основной задачей контроллинга обеспечение руководства компании информацией для принятия решений. В соответствии с интерпретацией П. Прайсслера контроллинг - это выходящий за рамки одной функции управленческий инструмент, который поддерживает внутрифирменный процесс управления и принятия решений с помощью целенаправленного подбора и обработки информации.

Однако рациональное включение столь обширных информационных задач в хозяйственную структуру предприятия представляет трудную проблему. Эти задачи не самоцель, они являются производными вышестоящих целей, которые связаны со специфическими информационными потребностями. Если вся область информационного хозяйства становится функцией контроллинга, то ее включение в общефирменное поле действия приобретает неопределенный, размытый характер, поскольку информационные потребности вышестоящих инстанций слишком многоаспектны и слабо специфицированы. В этом изъян данной группы концепций.

Концепции с ориентацией на координацию базируются на различии между системой управления и системой исполнения. Первичная координация исполнения управленческих решений является задачей самой системы управления. Вторичная координация внутри управленческой системы, разбиваемой на ряд подсистем, относится к контроллингу. В отношении объема его координационной задачи различаются две группы концепций - с ориентацией на планирование и контроль и ориентацией на управленческую систему в целом.

Ориентированные на планирование и контроль концепции нацелены на координацию планирования, контроля и информационного обеспечения, но характеризуются более широким спектром задач, чем подходы с информационной ориентацией. П. Хорват, основоположник и главный представитель этого направления, понимает контроллинг как подсистему управления, которая координирует подсистемы планирования, контроля и информационного обеспечения, поддерживая тем самым системообразующую и системоувязывающую координацию. Под системообразующей координацией он имеет в виду создание системных и процессных структур, которые способствуют согласованию задач, а под системоувязывающей координацией - координационную деятельность, которая осуществляется в рамках заданной системной структуры для решений и заключается в сохранении и адаптации информационных связей между подсистемами.

С осознанием того, что координационные проблемы могут возникнуть внутри всех и между всеми подсистемами управленческой системы, координационная задача контроллинга была расширена, в результате чего появились концепции с ориентацией на общеуправленческую систему. По мнению Х. - У. Кюппера, Ю. Вебера и А. Цюнда, функция контроллинга состоит, по сути, в координации всей управленческой системы для обеспечения целенаправленного руководства предприятием.

Сам Ю. Вебер ранее давал следующую дефиницию контроллинга: "Это определенная функция внутри системы управления такого предприятия, которое координирует систему исполнения преимущественно с помощью планов. Выполняемая контроллингом функция - координация. Она охватывает структуры всех управленческих подсистем, все процессы согласования между ними, а также координацию внутри самих подсистем".

Следует особо отметить, что задача контроллинга, понимаемая как координация системы управления, связана с многочисленными трудностями ее разграничения с вышестоящим понятием "управление предприятием", а также с другими управленческими функциями.

## 1.3 Контроллинг как функция управления и функция поддержки управления

Функционально в поле действия "предприятие" обычно выделяют уровни управления и исполнения, а также поддержки управления. Последний уровень часто упоминается в специальной литературе, особенно по контроллингу, однако в рамки анализа функционального аспекта он систематически не включается.

Управление следует понимать как систематическую увязку управленческих действий на предприятии. Функционально это означает принятие решений, распределение ответственности по ним и осуществление решений с их корректировкой. Решения не обязательно должны приниматься на базе рационального расчета, определенную роль может также играть интуиция. При их реализации требуется прежде всего устранить сопротивление, инициировать исполнение и наладить надзор.

Менеджмент в качестве поиска и осуществления решений нуждается в подготовленной информации, в связи с чем задача поддержки управления состоит в поиске и подготовке релевантной управлению информации. Не исключено, что от того, как это будет сделано, зависит направление принимаемых решений. Поэтому решения об использовании информационного инструментария входят в область задач менеджмента.

Функционально контроллинг в изложенной здесь интерпретации включает в себя действия по управлению и действия по поддержке управления, т.е. в равной мере выполняет функцию управления и функцию его поддержки. Различение этих действий играет особенно важную роль при анализе его функции.

По представлениям американских исследователей, контроллинг - это равноправная среди прочих управленческая функция. Классическими функциями менеджмента являются планирование, организация, управление кадрами, руководство и контроллинг. В соответствии с ними совокупность управленческих задач и действий распределяется по отдельным субобластям. В рамках такого аналитического распределения должно проводиться четкое разграничение между различными управленческими функциями. Контроллинг как функция управления заключается в рефлексии решений, которые касаются других управленческих функций, и рефлексии выходящего за пределы той или иной функции и внутрифункционального согласования этих решений.

Х. Штайнманн и В. Кустерманн в качестве основных, "видовых" операций менеджмента называют селекцию, конкрецию и рефлексию. Поскольку конкреция представляет собой детальную и непрерывную селекцию, то в дальнейшем внимание будет уделено понятиям селекции и рефлексии.

Селекция означает выбор из множества возможностей, который производится в сфере управления предприятием в процессе принятия решений. Тем самым она определяет необходимые ориентиры действия. В идеальном случае селекция должна быть рациональной, т.е. обеспечивать оптимальный выбор в плане эффективности и целесообразности из множества возможных вариантов.

Опасность ошибочного выбора должна снижаться благодаря рефлексии - антипода селекции. Если селекция может быть как результатом обдуманных шагов, так и интуитивных процессов, то рефлексия представляет собой отрешенно-критическую, специальную работу мысли, которая отнюдь не равнозначна осознанной мыслительной операции. Это более узкая интерпретация по сравнению с толкованием Ю. Вебера и У. Шэффера.

Рефлексия как центральная из основных операций управления предприятием является той самой задачей управленческой функции контроллинга. Поскольку селекция осуществляется в ходе выполнения всех других управленческих функций - планирования, организации, использования и управления персоналом, то задача контроллинга состоит в рефлексии решений, которые принимаются в их рамках.

Функция контроллинга включает в себя в качестве частичной области традиционную функцию контроля и как более широкая управленческая функция, по логике вещей, стоит выше нее. Традиционная функция контроля в конце 70-х и в 80-е годы пережила период бурного развития и расширения. Это было вызвано признанием факта ограниченной планируемости событий в жизни предприятия, что потребовало перехода от контроля фактических результатов к разным формам контроля намерений. Анализ функции контроллинга и задачи рефлексии ясно указывает на необходимость их дальнейшего расширения, что позволит в дальнейшем говорить исключительно о контроллинге или его частичной области, а не о контроле.

Традиционная контрольная функция не может решать обширную рефлексивную задачу из-за чрезмерно тесной связи с планированием. Контроллинг, напротив, благодаря существенному расширению перестает быть функцией-близнецом планирования и оказывается в тесных взаимоотношениях с другими управленческими функциями. Поэтому он в состоянии осуществлять функцию рефлексии согласования решений внутри каждой и между всеми управленческими функциями. Подобная расширенная задача рефлексии приобретает главное значение для управления предприятием, т.к. становится базой для целенаправленного обучения и необходимых адаптационных процессов.

В рамках представленной интерпретации содержания контроллинга соображения по координации подвергаются своего рода фильтрации благодаря рефлексии. Координация становится возможной отправной точкой рефлексии. Сам контроллинг не координирует, собственно координация осуществляется в рамках других управленческих функций.

С помощью рефлексии согласования решений вносится существенный вклад в сохранение эффективной и целесообразной координации в сфере управления предприятием. С признанием феномена рефлексии возникает возможность более точного определения границ контроллинга, не исключая полностью координационный аспект и одновременно устраняя трудности разграничения, которые свойственны концепциям с ориентацией на координацию.

Функция контроллинга по поддержке управления вытекает из его управленческой функции. Для выполнения рефлексивной задачи необходима общая информационная панорама, учитывающая многоплановые взаимозависимости между управленческими функциями. Поэтому задачей контроллинга как функции поддержки управления является подготовка и текущая актуализация информационной картины для выполнения им функции управления.

Т. к. в процессе рефлексии постоянно обнаруживаются эффекты обучения, которые должны включаться в действующую информационную базу, то это также становится важной задачей. Контроллинг как функция по поддержке управления охватывает идею информационного обеспечения, присущую концепциям контроллинга с ориентацией на информацию. В отличие от последних здесь информационная задача вытекает из вышестоящей управленческой функции контроллинга и тем самым включается в общефирменное поле действия.

Одновременно можно более точно разграничить информационную задачу контроллинга. Так, снимаются трудности разграничения с чисто техническим информационным менеджментом (информационно-коммуникационных технологий), что наблюдается в рамках концепций с информационной ориентацией. Поскольку информационная задача вытекает из вышестоящей управленческой функции контроллинга как рефлексии, то ясно, что чисто техническое обеспечение не подпадает под функцию поддержки управления. Она определяется содержательным запросом в области рефлексивной задачи. Поэтому в рамках информационной задачи контроллинга могут рассматриваться и обрабатываться только информационные проблемы, прямо связанные с управлением, но не вопросы его технической поддержки.

## 1.4 Институционализация контроллинга

Здесь вопрос ставится в плане создания специальных организационных подразделений, которые исключительно (или почти исключительно) занимались бы решением задач контроллинга. В отличие от самоконтроллинга (менеджеров) институционализация характеризуется тем, что функцию контроллинга выполняют контроллеры (внешний контроллинг). Это касается как области управления, так и его поддержки.

Для решения рефлексивной задачи при выполнении своей управленческой функции контроллинг должен учитывать цели предприятия более высокого порядка. При этом надо оценивать эффект решений в рамках различных управленческих функций относительно достижения указанных целей, чтобы получить возможность производить их необходимую корректировку с учетом отклонений. При реализации задачи рефлексии внешний контроллинг сталкивается с тремя принципиальными методологическими проблемами.

Во-первых, целевые системы на предприятиях, как правило, не создаются систематически. В большинстве случаев из-за необычайно сложных отношений обмена и взаимодействий возникают непреодолимые препятствия для построения четко структурированных иерархических целевых систем. Поэтому цели низшего порядка не могут быть логически выведены из вышестоящих целей. Управленческие решения весьма часто базируются на целях более низкого порядка. Именно контроллеры в процессе рефлексии управленческих решений остро нуждаются в ясно структурированных и надежных целевых системах, ибо у них как внешних наблюдателей не хватает знаний дела и обстановки.

Во-вторых, при реализации задачи рефлексии необходимо широко использовать качественные и количественные показатели для оценки выполнения поставленных целей. Эти показатели лишь приблизительно отражают фактическую степень достижения целей, предоставляя аналитику широкую свободу интерпретаций, для которой методологические компетенции контроллеров мало пригодны. Рефлексия управленческих решений в рамках функции контроллинга из-за несовершенства целевых систем и показателей теряет столь необходимую и крайне важную связь с целями предприятия более высокого порядка.

Наконец, в-третьих, при оценке управленческих действий существуют проблемы учетного характера. С одной стороны, управленческое действие в большинстве случаев влияет сразу на несколько целей, с другой - несколько управленческих мероприятий могут влиять на одну и ту же цель.

Эти три главные проблемы можно лишь ограничить, но не решить полностью. Последнее имеет большие последствия для организации контроллинга на предприятии. "Внешний контроллинг", базирующийся на методологических компетенциях контроллеров, оказывается трудно осуществимым, а порой вообще невозможным из-за слишком бедного методологического репертуара. Специализированные отделы контроллинга могут действовать лишь в узких областях задачи рефлексии. В полном объеме контроллинг можно реализовать только в виде "самоконтроллинга" на месте силами тех, кто непосредственно принимает решения. Лишь менеджеры обладают необходимым знанием дела и ситуации, чтобы справиться с задачей рефлексии. По этим соображениям контроллинг как управленческая функция мало пригоден для институционализации.

Далее следует проверить, насколько возможна институционализация контроллинга в форме поддерживающей управление функции. Как указывалось, для реализации рефлексивной задачи необходима общая информационная картина, причем информационная база должна постоянно актуализироваться.

Обработку информации могут делать в весьма ограниченном объеме сами менеджеры. Они располагают солидным знанием дела, но у них нет достаточных познаний в области соответствующей методологии.

Путем создания штатных единиц в сфере контроллинга достигаются преимущества специализации, так как для обработки информации нужна именно методологическая компетенция. Однако получение связанной с рефлексией информации затруднительно, так как контроллеры вынуждены добывать ее у других. Причины возникающих здесь проблем различны: во-первых, потенциальные информаторы могут не знать, какая информация релевантна контроллингу; во-вторых, иногда отсутствует готовность источника передавать ценную информацию другой стороне.

Следовательно, необходимость получения информации от других ставит границы институционализации контроллинга и в качестве функции поддержки управления. Тем не менее в свете обязательности методологических познаний контроллеров в области обработки информации институционализация поддерживающей управление функции представляется необходимой с учетом указанного ограничения.

Итак, если контроллинг как рефлексия решений является преимущественно задачей менеджера, то контроллинг как поддержка управления - прежде всего задача контроллера. Возможность институционализации управленческой функции контроллинга мала, а функции поддержки управления, напротив, достаточно велика.

Дифференцированное рассмотрение контроллинга как функции управления и как функции его поддержки имеет, таким образом, большое значение для решения вопроса об его институционализации в структуре предприятия.

В заключении можно сделать вывод, что предприятия, внедрившие и применяющие инструментарий контроллинга, получают значительный экономический эффект за счет упрощения процедур планирования, принятия решений и поступления своевременной информации о собственной деятельности.

## 2. Становление контроллинга в России

## 2.1 Современное состояние контроллинга в России

Современное состояние контроллинга в России характеризуется явным уклоном в оперативный контроллинг, который в методическом и инструментальном плане хорошо разработан. В оперативном контроллинге самыми развитыми составляющими являются контроллинг затрат и результатов. Практически все современные программные средства информационной поддержки систем управления включают в себя блоки "Контроллинг затрат", "Контроллинг финансов", "Контроллинг показателей эффективности".

Доминирование учетно-аналитической компоненты привело к микро-кризису в практике современного контроллинга. Руководители предприятий все чаще высказывают недовольство в адрес служб контроллинга, упрекая их в излишней "мелочности" и зацикленности на углубленном анализе данных финансового и управленческого учета.

Как за рубежом, так и в России, в работе служб контроллинга неоправданно много внимания уделяется планированию и контролю оперативных бюджетов. В этой части резервы роста эффективности предприятия, особенно в долгосрочной перспективе, весьма ограничены. Для условий России речь идет о потенциальном росте интегральных показателей эффективности деятельности предприятия на 1-3% в год, что при существующем положении дел в отечественной экономике можно считать незначительной величиной. В индустриально развитых странах эти цифры существенно ниже и исчисляются долями процентов.

На рисунке 1 представлена пирамида контроллинга, в которой отражены базовые компоненты контроллинга в иерархии их влияния на эффективность деятельности предприятия.

Если оценивать современное состояние контроллинга по уровням пирамиды, то большинство систем контроллинга на предприятиях работают в верхней ее части, отделенной на рисунке 1 линией.

По сути дела, современный контроллинг работает с вторичными источниками информации, не выходя в те слои, которые оказывают на эффективность деятельности предприятия существенно большее влияние. Речь идет о таких направлениях, как организация рабочих мест и производственных процессов на принципах научной организации производства, за счет чего, по оценкам экспертов, можно добиться роста интегральных показателей эффективности на 15-30%. В настоящее время практически не затрагиваются проблемы управления инновациями на предприятии. А именно там заложен по разным оценкам потенциал роста эффективности порядка 50-75%.

Управлен. решения

Руко-водитель

Контроллер

Отчетность и аналитическая информация для подготовки и принятия управленческих решений

Планирование и бюджетирование

Измерение, анализ и оценка отклонений

Расчет затрат

по видам

(ФБ + Кальк.)

Расчет затрат по местам возникновения

(Центра ответст.)

Расчет затрат по продуктам, клиентам, регионам

Финансовая бухгалтерия

(ФБ)

Статистика предприятия

Баланс

Отчет о прибылях и убытках

Марке-тинг

Финанси-рование

Закупки

Произ-водство

Сбыт

Организация работы и процесса в функциональных подразделениях предприятия (Научная организация труда и производства)

Инновационная деятельность в сфере продукции (изделий),технологий, производства, закупок, сбыта, управления, финансово-экономических отношений

Философия и методология управления с ориентацией на долгосрочное существование и развитие предприятия (организации)

Рис1. Пирамида контроллинга на предприятии.

Специалисты, реализующие функции контроллинга на предприятии, обычно называются контроллерами. Контроллеры выполняют следующие функции:

1. Разработка систем и поддержка процессов планирования и контроля деятельности предприятия;

2. Организация сбора, измерения, анализа и интерпретации плановых и отчетных данных, а также внешней и внутренней информации, прямо или косвенно связанной с видами деятельности предприятия;

3. Структурирование организационных систем и бизнес-процессов;

4. Координация и интеграция процессов управления в сфере разработок, закупок, логистики, производства, продаж, финансирования;

5. Обеспечение прозрачности, понятности и объективной интерпретации полученных результатов;

6. Формирование интегрированной концепции управления предприятием и адекватной современным требованиям менеджмента инфраструктуры: рыночно ориентированных оргструктур, систем информационного обеспечения всех функциональных сфер деятельности предприятия.

Принципиальное отличие руководителя и контроллера заключается в том, что руководитель, в конечном итоге, отвечает за результаты деятельности предприятия в целом и его структурных подразделений (центров ответственности). Контроллер отвечает за правильность использования методов и инструментов планирования, контроля, анализа и принятия решений, а также за прозрачность и наглядность представления достигнутых результатов. Данный принцип справедлив по отношению к руководителям и контроллерам всех уровней иерархии управления.

## 2.2 Знания, навыки и способности (ЗНС) контроллеров в России

Требования к ЗНС контроллеров в России существенно зависят от современного состояния внутренней и внешней среды предприятия. С одной стороны, на многих российских предприятиях отсутствуют системы учета затрат по видам, местам возникновения и калькуляции, без чего невозможно обоснованное планирование и контроль затрат и результатов. С другой стороны, высокая динамика и неопределенность внешней среды требуют от контроллеров выполнения консультационных функций для высшего руководства по подготовке и принятию управленческих решений. Контроллеры, в идеале - это навигаторы руководителей при достижении целей, внутренние консультанты по вопросам экономики, организации и управления для руководителей функциональных сфер деятельности, а также - системные координаторы и интеграторы бизнес-процессов.

Поэтому контроллеры в России должны, на наш взгляд, сначала ускоренно освоить и реализовать на предприятиях "азы" оперативного контроллинга, которые Запад прошел лет 15-20 назад, при этом параллельно изучать и внедрять на практике современные методы и инструменты, практикующиеся в наиболее продвинутых зарубежных, совместных и отечественных компаниях. Особенность ситуации в современной России такова, что от контроллера сегодня требуются профессиональные знания и навыки, позволяющие реализовать одновременно как регистрационно-учетные функции контроллинга, так и консультационно-навигационные.

В настоящее время контроллер предприятия должен поддерживать руководство в следующих областях:

1. Портфолио-менеджмент: комбинация рынок - продукты, обеспечивающие приемлемое соотношение доходность/риски предприятия в долгосрочной перспективе (стратегический контроллинг);

2. Менеджмент инноваций и инвестиций (стратегический и оперативный контроллинг);

3. Бюджет-менеджмент: тонкое регулирование рентабельности путем составления и контроля бюджетов доходов и расходов, поступлений и выплат (оперативный контроллинг).

Контроллинг ближайшего будущего должен будет переориентировать вектор своей деятельности в сторону основных источников эффективности: разработка новых продуктов, технологий и методов организации труда и производства во всех функциональных сферах деятельности предприятия. Тогда мы можем надеяться на то, что контроллеры станут не привычными сегодня специалистами по учету и анализу, а реально востребованными помощниками руководителей предприятий различных отраслей народного хозяйства и форм собственности.

Современная система образования по контроллингу молода и находится на этапе становления. В большинстве университетов и экономических факультетов все еще преобладает акцент на подготовку специалистов в области финансового учета, анализа и аудита. Однако, в настоящее время существует значительный разрыв между реальными потребностями предприятий и знаниями, навыками и способностями (ЗНС), преподаваемыми студентам в университетах. Потребности в новых знаниях удовлетворяются, в основном, либо в рамках второго высшего экономического образования в тех университетах, которые близки к нуждам предприятий, либо путем переподготовки на специализированных краткосрочных курсах. Успешно занимаются переподготовкой кадров в области контроллинга и управленческого учета консалтинговые фирмы.

В настоящее время при поддержке Объединения контроллеров России, специализация "Контроллинг на предприятии", в рамках специальности "Менеджмент организаций", включена в официальный перечень специализаций, утвержденных Министерством Образования РФ. В частности, в МГТУ им. Н.Э. Баумана уже третий год ведется прием на обучение по специализации "Контроллинг на предприятии" за счет государственного бюджета. В университетах при обучении контроллингу используются принципиально различные подходы. Естественно, что и программы подготовки специалистов имеют существенные отличия по структуре и содержанию. Некоторые университеты и факультеты в России ведут подготовку и переподготовку кадров по специализации "Управленческий учет", считая, что это синоним специализации "Контроллинг". В их программах преобладает набор дисциплин по "классической" подготовке экономистов, с большим блоком дисциплин по финансовому учету и отчетности, анализу финансово-хозяйственной деятельности, финансовому и инвестиционному менеджменту, управленческому учету, аудиту, ревизии и т.п.

Другие университеты считают, что "Контроллинг" является самостоятельной специализацией, а не синонимом специализации "Управленческий учет". В учебных планах и программах делается упор на системную подготовку, базирующуюся на изучении фундаментальных дисциплин: классическая математика, эконометрика, физика, информатика, системный анализ и синтез, моделирование и проектирование систем и т.п. При этом, конечно же, преподаются дисциплины из "классической" подготовки экономистов, но в меньшем объеме. Курс обучения включает в себя стажировки в компаниях, что позволяет вовлечь студентов в реальный бизнес предприятия, а также через механизм обратной связи получить реальную оценку практической значимости теоретических курсов.

Итак, новая специализация "Контроллинг на предприятии" становится очень популярной среди абитуриентов. Эта популярность тесно связана с отсутствием специалистов по контроллингу в России, а также увеличивающимся спросом на выпускников с этой специализацией со стороны частных компаний и государственных организаций.

## Заключение

Резюмируя все вышесказанное данной работы можно сделает следующие выводы:

1. В настоящее время на многих российских предприятиях существует необходимость в интегрированной методической и инструментальной базе для поддержки основных функций менеджмента - планирования, контроля, учета и анализа, координации различных аспектов управления бизнес-процессами. Это подтверждается, например, ростом интереса со стороны многих отечественных компаний к программному обеспечению планирования и учета на предприятии. Однако только внедрение пусть и наиболее продвинутых (и дорогостоящих) программ не может способствовать созданию четкой картины функционирования того или иного хозяйствующего объекта. Современные методы анализа и прогнозирования остаются неиспользуемыми, а менеджмент оказывается не в состоянии составить даже среднесрочные планы. Причем применяемый менеджерами и аналитиками инструментарий различается по подразделениям, что может вызвать затруднения в координации и недостаточность информации у руководства. Проблему увязки управленческой информации в единое целое в рамках отдельно взятой компании решает контроллинг.

Данная концепция основана на следующих положениях:

предприятие является системой с определенным набором целей, части которой тесно взаимосвязаны;

его деятельность ориентирована на достижение запланированных показателей;

контроллинг выступает интегрирующей и координирующей подсистемой контура управления; он обеспечивает инструментальную и методическую базу поддержки принятия управленческих решений.

2. В основе контроллинга лежит система direct-costing, сущность которой заключается в делении затрат на условно-постоянные и условно-переменные и предусматривает учет затрат по усеченной себестоимости. Основная цель контроллинга - ориентация управленческого процесса на достижение целей, стоящих перед предприятием.

3. Задачи контроллинга:

планирование - определение действий, необходимых для достижения оперативных и стратегических целей, т.е. превращение целей предприятия в планы;

управленческий учет (на наш взгляд, ключевой элемент подсистемы контроллинга) - отражение в удобной форме финансово-хозяйственной деятельности предприятия в ходе выполнения плана. Он ориентирован на внутренних пользователей информации, в отличие от учета бухгалтерского или налогового;

организация потоков информации внутри предприятия;

мониторинг процессов, проходящих на предприятии, в необходимом временном режиме;

контроль - оценка свершившегося и соответствия фактических показателей плановым.

4. Весь инструментарий контроллинга относится к таким дисциплинам, как менеджмент, маркетинг, финансы.

5. Следует тщательнейшим образом взвешивать необходимость внедрения того или иного инструмента. Например, вряд ли предприятию, действующему на монопольном рынке (либо в условиях олигополии), нужны инструменты для подробного анализа конкурентов. В подобных случаях система бюджетирования является наиболее подходящим методом планирования. Использование же такой системы в компаниях, полностью зависящих в получении доходов от творческого потенциала сотрудников, часто дает отрицательный эффект из-за снижения мотивации.

6. При внедрении контроллинга необходимо тщательно оценивать те инструменты, которые будут внедряться, и сопоставлять сложность внедрения, необходимость получаемой информации и соответствие получаемой модели предприятия действительности. Разработанная пошаговая методика внедрения контроллинга позволяет оптимизировать использование трудовых и финансовых ресурсов.

6. В системе контроллинга обосабливаются три группы затрат:

а) Прямые производственные затраты (зависят от объема деятельности и пропорциональны ему);

б) Затраты на организацию группы 1, которые нельзя отнести к конкретным видам продукции, но можно учитывать по группам изделий, сферам ответственности или функциональным областям деятельности;

в) Затраты на подготовку и организацию группы 2, которые являются условно-постоянными, не распределяемыми ни по видам продукции ни по видам деятельности.

Контроллинг - это система управления процессами достижения целей и результатов деятельности предприятия. Понятие "контроллинг" шире понятия "управленческий учет" поскольку включает в себя не только учетные функции, но и функции планирования и управления процессами достижения целей на предприятии.

## Приложение

Приложение 1

Определения контроллинга.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Автор | Определение | Основная функция |
| П. Хорват | Ориентированная на результат функция поддержки руководства по координации всех подсистем менеджмента | Координация |
| Х. - Ю. Кюппер | Координация системы управления на предприятии | Координация |
| Й. Вебер | Элемент управления социальной системой, выполняющий главную функцию поддержки руководства при решения им общей задачи координации системы управления (с упором на задачи планирования, контроля и информирования) | Координация |
| Д. Хан | Система интегрированного информационного обеспечения, планирования и контроля деятельности предприятия | Информационное обеспечение |
| М. Лукашевич, Тихоненкова | Целостная концепция экономического управления предприятием, направленная на выяснение всех шансов и рисков, связанных с получением прибыли | Информационное обеспечение |
| С. Рубцов | Система, обеспечивающая методическую и инструментальную базу для поддержки основных функций управления: планирования, контроля, учета и анализа | База для всех функций управления |

Приложение 2

Методы решения задач контроллинга.

|  |  |
| --- | --- |
| Название метода | Характеристика метода |
| JOCAS (job order cost accounting system) | позаказный метод распределения затрат |
| PCAS (process cost accounting system) | процессный метод распределения затрат |
| CVP (Cost Value Profit) | издержки, доход, прибыль - анализ |
| VC (variable costing) | метод учета переменных затрат |
| AC (absorption costing) | метод учета полных затрат |
| IRP | system |
| EAD (Expense-Activity Dependence) | матрица |
| PCD (Product-Capital Dependence) | матрица |
| ABC (Activity Based Costing) | функционально-стоимостной анализ, метод определения стоимости |
| ABM (Activity Based Management) | метод функционально стоимостного управления |
| ABB (Activity Based Budgeting) | функционально-соимостное бюджетирование (прцессно-ориентированоое бюджетирование) |
| CK (cost-killing) | метод управления затратами с целью минимизации |
| BSC (Balanced Scorecard) | система сбалансированных показателей |
| VBM (Value-Based Management) | управление нацеленное на создание стоимости |
| MVA (Market Value Added) | критерий создания стоимости, рассматривающий в качестве последней рыночную капитализацию и рыночную стоимость долгов компании |
| EVA (Economic Value Added) | добавленная экономическая стоимость, показатель оценки процесса создания стоимости компании |
| SVA (Shareholder Value Added) | приращение между двумя показателями - стоимостью акционерного после некоторой операции и стоимостью того же капитала до этой операции |
| CFROI (Cash Flow Return on Investment) | скорректированные денежные притоки (cash in) в текущих ценах / скорректированные денежные оттоки (cash out) в текущих ценах |
| CVA (Cash Value Added) | часто данный показатель также называют Residual Cash Flow (RCF) - критерий создания стоимости |
| OLAP | analysis |
| Betta-testing | бетта - тестирование |
| IDEF (IDEF=ICAM (Integrated Computer Aided Manufacturing) DEFinition) | графический язык, построение графических моделей бизнес-процессов |
| eEPC | графическое моделирование |
| BPI (Business Process Improvement), (Kaizen) | концепция вовлеченности работников в постоянные усовершенствования |
| BPM (Business Process Management) | управление бизнес-процессами |
| MAP (Method for Analyzing Processes) | метод анализа процессов |
| IDEA (In-Department Evaluation of Activity) | внутрифирменная оценка деятельности |
| PPA (Process Perception Analysis) | анализ восприятия процессов |
| PQM (Process Quality Management) | управление качеством процессов |
| NPV (Net Present Value) | чистая приведенная стоимость |
| "Standard-costing" | стандарт - костинг |
| "Direct - costing" | директ - костинг |
| "Target - costing" | таргет - костинг |
| RBP (Reengineering Business Process) | реинжинеринг бизнес-процессов |
| MRP (Material Requirements Planning) | автоматизированное планирование потребности сырья и материалов для производства (минимизация издержек, связанных со складскими запасами); используется для описания компонента "производство" |
| MRP II (Manufacturing Resource Planning) | автоматизированное планирование всех производственных ресурсов предприятия: сырье, материалы, оборудование, его производительность, трудозатраты (контроль производства осуществляется по всему циклу, начиная от закупки сырья и заканчивая отгрузкой товара потребителю); используется для описания компонентов "производство", "логистика" |
| ERP (Enterprise Resource Planning) | автоматизирование и оптимизация внутренних бизнес-процессов (т. н. back-office), планирование как материальных, так и финансовых ресурсов в масштабе предприятия, в частности: приём заказов, планирование производства, поставки, само производство, доставка и администрирование; используется для описания компонентов "производство", "логистика", "финансы" |
| Технология orgware | построение иерархии управления компанией - перечень организационных звеньев, описание функций и их распределение по звеньям; используется для описания компонента "структура" |
| Технология workflow | моделирование структуры бизнес-процессов, основанное на идее конвейера; используется для описания компонента "логистика" (кто, кому, в какие сроки поставил) на ряду с количественными характеристиками |
| Структуризатор | сбор, обработка и анализ больших массивов разноплановой информации в соответствии со стратегией предприятия (данные, сроки, регионы с привязкой к конкретным продуктам); используется для описания компонента "маркетинг" |
| Бенчмаркинг (Benchmarking) | система учета информации о конкурентах |
| Маркетинг отношений (CRM - Customer Relations Management) | система учета и управления взаимоотношениями с потребителями |
| Управление цепочками поставок (SCM - Supply Chain Management) | система учета и управления взаимоотношениями с поставщиками |
| CSRP (Customer Synchronized Resourсe Planning) | планирование ресурсов в зависимости от потребностей рынка. Процесс управления предприятием включает маркетинг отношений (CRM), что дает возможность интегрировать взаимоотношения "потребитель-предприятие" во внутренние бизнес-процессы предприятия. Планирование деятельности предприятия начинается не с анализа возможностей предприятия производить товары или услуги, а с изучения потребностей рынка в них. Иными словами, этапы производственной деятельности (проектирование будущего изделия, гарантийное и сервисное обслуживание) должны планироваться с учетом специфических требований заказчика. |
| ERP II - Enterprise Resource and Relationship Processing | управление внутренними ресурсами и внешними связями предприятия (совмещает ERP, CRM, SCM) |
| PQC - poor-quality cost | "затраты на неудовлетворительное качество" |

Приложение 3

Инструментарий контроллинга по областям применения.

|  |  |
| --- | --- |
| Область применения | Инструментарий |
| Учет | Система управленческой отчетности:  отчеты о хозяйственной деятельности, в том числе сводные;  учетные формы;  показатели управленческого учета;  методы анализа отчетности |
| Организация потоков информации | Система документооборота, карта бизнес-процессов |
| Планирование | Анализ и оптимизация объема заказов, ABC-анализ, анализ точки безубыточности, ступенчатый расчет сумм покрытия, анализ узких мест, методы анализа инвестиционных проектов, маржинальный анализ, методы расчета комиссионных вознаграждений, кружки качества, анализ скидок, анализ областей сбыта, функционально-стоимостной анализ, анализ структуры потребления, выбор между поставками со стороны и собственным производством, анализ кривой обучаемости, методы анализа конкуренции, бенчмаркинг, методы логистики, методы портфельного анализа, анализ потенциала, анализ жизненного цикла продукта, SWOT-анализ, анализ сценариев, анализ цепочки доставки ценности, анализ конкурентных сил Портера, карты восприятия, анализ качества обслуживания, анализ барьеров входа, анализ чувствительности, сбалансированные счетные карты, сетевое планирование, график Гантта, методики ценообразования, бюджетирование, определение целевых издержек, методы линейного программирования, расчет уровня запасов, планирование загрузки мощностей |
| Мониторинг и контроль | Система раннего предупреждения, анализ разрывов, контроль соответствия фактических показателей плановым, анализ издержек по центрам учета и отчетности |