

# 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЛИНГА

## 1.1. Предпосылки создания системы контроллинга

Анализируя современное состояние предприятий, можно сказать, что на большинстве из них существует реальная угроза банкротства. Предприятия находятся на грани разорения из-за неудовлетворительного управления и экономических факторов, лежащих вне сферы управления.

Среди факторов неудовлетворительного управления можно выделить:

1) Отсутствие планирования. Руководители должны всегда думать о будущем, предвидеть негативные ситуации, анализировать возможность влияния таких факторов, как инфляция, изменение процентных ставок по кредитам, возникновение конкуренции и т.д. Отсутствие учёта подобных факторов в планировании приводит к снижению резерва времени на реорганизацию, необходимую при изменениях, которые можно было предвидеть заранее.

2) Неадекватную управленческую информацию. Руководители получают недостаточно подробную отчётную информацию либо устаревшую, либо сами недостаточно разборчивы в информации, которую они заказывают. При этом бухучёт не оказывает необходимого влияния на принятие решений, не выполняет контрольной и сигнализирующей функции. Для преодоления этой проблемы необходимо создавать в системе управления предприятием такое направление, как управленческий учёт, который должен своевременно обеспечивать альтернативной информацией руководителей.

3) Отсутствие анализа. Как правило, на предприятиях отсутствует анализ причин некачественного планирования, анализ причин сбоев в производстве. Для его осуществления недостаточно информации, но главными причинами являются занижение значения анализа, отсутствие острого делового мышления, неумение использовать результаты анализа.

4) Неудовлетворительный финансовый контроль. Для всех предприятий важной задачей является своевременный контроль и улучшение показателей ликвидности, рентабельности и структуры капитала. Если предприятие недостаточно рентабельно, то убытки подмывают его капитал и угрожают его долговременной платёжеспособности. Такое предприятие рискует потерять возможность сохранения и увеличения прибыли для расширения и замены активов и не сможет обеспечить для акционеров прибыль на инвестированный капитал.

При плохой ликвидности предприятия не могут своевременно погашать долги, задерживают платежи в бюджет и своим кредиторам. Таким образом, растёт дебиторская и кредиторская задолженность, растут проценты, падает репутация предприятия.

При наличии системы контроллинга предприятия в состоянии своевременно обнаружить признаки банкротства.

Выделяют следующие внешние экономические факторы, вызывающие банкротство предприятия:

1. Рост кредитных процентных ставок.
2. Появление новых конкурентов.

3. Изменение налоговых ставок, отмена льгот и дотаций.
4. Введение импортно-экспортного или валютного контроля.
5. Инфляция.
6. Колебание курсов иностранных валют.
7. Падение спроса вследствие изменения потребительских вкусов или сокращение производства в промышленности, использующей данную продукцию или недостаток денег у покупателей.
8. Изменения в законодательстве.

Необходимость появления на предприятиях качественно новой системы управления – контроллинга можно объяснить следующими причинами:

- повышение нестабильности внешней среды выдвигает дополнительные требования к системе управления предприятием, в том числе смещение акцента с контроля прошлого на анализ будущего, увеличение скорости реакции на изменения внешней среды, повышение гибкости предприятия, необходимость в непрерывном отслеживании изменений, происходящих во внешней и внутренней средах предприятия, необходимость продуманной системы действий по обеспечению выживаемости предприятия и избежанию кризисных ситуаций;

- усложнение систем управления предприятием требует разработки механизма координации внутри системы управления;

- автоматизация информационных потоков при недостатке значимой информации предполагает построения специальной системы информационного обеспечения управления.

Эти обстоятельства формируют новые подходы к управлению и инструменты их внедрения, которые позволят прояснить усложняющиеся экономические проблемы организаций, подадут своевременно сигналы для принятия мер, обеспечат информационную поддержку управления бизнес-процессами по установленным целям, помогут “расшить” узкие места на предприятии с ориентацией на перспективу.

В современных условиях хозяйствования необходимы комплексная методология и основанный на ней инструментарий, которые могли бы модернизировать организационную и информационную структуру. Такой системой является контроллинг.

## **1.2. Развитие концепций контроллинга**

Контроллинг является одним из важнейших направлений в развитии теории и практики учёта, контроля и анализа хозяйственной деятельности предприятия, т.к. комплексные решения, касающиеся хозяйственной деятельности, требуют формирования и исполнения общей современной концепции управления, перехода к системному управлению. Системный подход является базовой основой контроллинга.

Понятие контроллинга в зарубежной литературе достаточно широко и разнообразно. В одном из современных немецких экономических словарей контроллинг определяется как концепция информации и управления. Не

следует путать "контроль" и "контроллинг", т.к. контроль является одной из функций контроллинга.

М.Мескон и Ф.Хедоури понимают контроллинг как процесс, обеспечивающий достижение организацией поставленных целей. В отечественной литературе чаще всего контроллинг определяют как систему учёта и контроля на предприятии, однако это слишком упрощённое понятие.

Для того чтобы определить место и роль контроллинга в управлении предприятием, надо определить его статус и функции, которые зависят от концепций контроллинга, которых придерживаются современные авторы.

Различают 4 концепции контроллинга:

1. Контроллинг как функция менеджмента.
2. Контроллинг как часть процесса управления.
3. Контроллинг как элемент организационной структуры.
4. Контроллинг как комплекс деятельности.

В англо–американской литературе контроллинг часто рассматривают как элемент функции менеджмента. При этом понятие менеджмент используется для обозначения хозяйственного управления производством и даётся его функциональное толкование.

В отличие от немецкого производственно-хозяйственного учения, в котором главным постулатом является максимальное разделение функций, в американской концепции преобладает свойство интегрирования. Это означает, что отдельным элементам функций уделяется меньше внимания, чем интеграционным связям функций в их единстве.

Место контроллинга в этой концепции следует определять в зависимости от степени разложения процесса на отдельные элементы. Так, например, авторы Кунц и О’Доннел подразделяют функции менеджмента: на планирование, организацию, комплектование персонала, управление и контроллинг. Хеккер и Уилсон выделяет 3 функции: планирование, организация и контроллинг. Широта функциональных значений контроллинга сильно варьируется авторами. Наиболее часто в функции контроллинга включают координацию, регулирование, учёт, контроль, анализ.

Содержание второй концепции контроллинга преимущественно определяют в связи с процессом управления производством. При этом, т.к. контроллинг не охватывает все без исключения элементы управления, его часто обозначают как подсистему управления, охватывающую вспомогательные функции управления производством. Среди них такие функции, как контроль плановых и фактических показателей, анализ финансового положения предприятия, подготовка информации для принятия стратегических экономических решений и т.д. При этом основной упор делается на реализацию функций отчётности и контроля. Данная концепция направлена на осознание того, что любой аппарат должен поддерживать руководителя, принимающего решения в вопросах экономического управления предприятием. В этом случае проявляется функция координации. Контроллинг в данной концепции является инструментом наблюдения, согласования, регулирования и т.д.

Контроллинг как элемент организационной структуры проявляется в рамках ситуационного подхода к исследованию организации. При этом требуется комплексный механизм координации задач, выявляющий изменения в окружающей среде, позволяющий на них адекватно реагировать, налаживать связи между отдельными структурными подразделениями, направленный на реализацию целей ситуационного управления как носитель и средство коммуникаций.

Существует несколько видов координации:

1. Координация как создание отношений, связей между подразделениями организации, или структурная координация.

2. Интегрирование и развитие систем планирования и контроля – технологическая координация.

3. Создание психологического климата предприятия – координация, ориентированная на персонал.

Существует также иное понятие контроллинга как самостоятельной организационной единицы. Оно рассматривает создание отдельного структурного подразделения контроллинга. Это либо отдел, решающий задачи учёта, статистики и финансов, либо служба экономического управления деятельностью предприятия, либо подразделение управления прибылью предприятия.

Представление контроллинга как комплекса деятельности связано с многофункциональным пониманием его сущности и определением комплекса типичных задач. При этом рассматривают различные аспекты контроллинга:

1. Контроллинг как учётная функция: реализует учёт экономической информации и её обработку, включающую анализ, оценку и интерпретацию, разработку методов учёта и оценки, унификацию отдельных способов оценки и т.д.

2. Контроллинг как функция планирования: осуществляет поддержку процесса планирования, сбор информации, установление сроков, условий и целей планирования, координацию и агрегирование частей плана, разработку систем планирования, комплексный контроль плана.

3. Контроллинг как функция контроля: реализует сравнение плановых и фактических показателей, определение степени достижения цели предприятием, выявление отклонений и регулирующих действий, анализ отклонений и рекомендации по корректирующим действиям.

4. Контроллинг как функция отчётности и консультирования: направлен на создание архитектуры системы информации, связей между отдельными показателями данных, установление причинно–следственных связей, включает сбор и подготовку информации, подготовку цифрового материала для контроля и регулирования деятельности предприятия, подготовку обоснований, разработку инструментов и средств планирования в системе контроллинга, консультирование при выборе управленческих решений, учёт и систематизацию альтернативных вариантов, анализ заключаемых предприятием договоров, проведение особых исследований производственно–хозяйственной деятельности, подготовку отчётов для внешних пользователей–

потребителей, исследование платёжеспособности и кредитоспособности предприятия и его контрагентов.

Реализация последней концепции возможна на основе системного подхода как основного методологического подхода к управлению производством.

### **1.3. Модели контроллинга**

Первые истоки контроллинга заложены в период формирования государственного управления в средние века. При дворе английского короля уже в XV веке существовала должность с названием “countrollor”. В обязанности этого ответственного лица входили документирование и контроль товарных потоков. С тех пор понимание контроллинга значительно изменилось.

В конце XVIII века было законодательно учреждено специальное ведомство США, в задачи которого входило управление государственным хозяйством и контроль за использованием средств.

На предприятиях контроллинг стал зарождаться в США в конце XIX века. В 1880 году должность контроллера была введена в компании Atchion для решения финансово-экономических задач, управления финансовыми вложениями и основным капиталом. С 1892 года компания General Electric также начала использовать контроллинг для финансово-экономической деятельности и проведения ревизий. Однако первые ростки контроллинга оставались незамеченными долгое время и получили свое развитие только с 20-х годов XX века.

Главной причиной возникновения и формирования контроллинга как системы является промышленный рост в США в конце XIX – начале XX века, который вызвал усложнение процессов планирования, учета, контроля. Экономический кризис 1929 года привел к пониманию роли ранее пренебрегаемого производственного учета, а также к необходимости внедрения на предприятии наряду с планированием элементов контроллинга. В это время в США был создан институт профессиональных контроллеров, специальный журнал, научно-исследовательский институт по проблемам контроллинга. Но в настоящее время интерес к развитию концепции контроллинга в США значительно ослаблен.

Иные причины для возникновения имел контроллинг в Германии. В период 1950-1970 гг. экономика страны характеризовалась высокими темпами роста и солидными прибылями, поэтому у немецких предприятий отсутствовал опыт преодоления ситуаций, связанных с угрозой их существования. Внедрение и развитие контроллинга в последние десятилетия связано с изменениями в окружающей среде. С середины 60-х годов по Германии прокатилась волна формирования на крупных фирмах центров прибыли, обособленных в отношении ведения учета. Для координации и управления их деятельностью ранее использовавшиеся инструменты не годились. В начале 80-х годов многие предприятия столкнулись с проблемой неплатежеспособности, что привело к пониманию необходимости улучшения инструментария планирования и управления, а также привлечения специалистов, способных критически оценить действия руководителей организации. Повышение спроса на услуги в области

контроллинга привело к появлению в Германии ряда научных и образовательных организаций.

В большинстве развитых стран с рыночной экономикой модели контроллинга схожи. Различие касается в основном понимания двух ситуаций: практического назначения контроллинга и степени совершенствования системы контроллинга в теоретическом аспекте в соответствии с менталитетом пользователей.

Так, в Германии преобладает стремление создать сначала теоретически целостную систему, а затем приниматься за решение конкретных задач. В США и некоторых других странах преобладает прагматический подход. При этом контроллинг более тесно связан с менеджментом, его задачи и функции в большей степени ориентированы на требования рынка и потребности клиента (рис. 1.1).

В России интерес к контроллингу проявился в начале 90-х годов. Теоретическую и практическую поддержку он получил в первую очередь в банковском секторе. К основным задачам контроллинга были отнесены:

- создание системы управленческого учета;
- разработка комплексной системы стратегического и оперативного планирования.

В настоящее время понимание необходимости и полезности системы контроллинга приходит и к российским предприятиям.

#### **1.4. Сущность и цели контроллинга**

В экономической литературе приводится достаточно много разнообразных определений контроллинга.

Контроллинг – руководящая концепция эффективного управления фирмой и обеспечения ее долгосрочного существования (Э.Майер).

Контроллинг – система управления (Э.Майер, Р.Манн).

Контроллинг – функция в поддержку менеджмента (Р. Герсне).

Контроллинг – функция, организованная в поддержку руководству (П.Хорват).

В последнее время усиливается акцент определения контроллинга как системы информационного обеспечения эффективного управления фирмой. Наиболее точным является следующее понятие:

**контроллинг** – концепция системного управления и способ мышления менеджеров, в основе которых лежит стремление обеспечивать долгосрочное эффективное функционирование организации. Понятие "контроллинг" включает в себя 2 аспекта:

1) контроллинг как процесс интеграции методов учёта, анализа, планирования, нормирования и контроля в единую систему получения, обработки и обобщения информации и принятия на её основе управленческих решений;

2) контроллинг как система, которая управляет экономикой предприятия, будучи сориентирована не только на достижение текущих целей в виде получения прибыли или минимизации убытков, но также и на обеспечение

платёжеспособного состояния предприятия, направлена на достижение глобальных стратегических целей, например, выживание предприятия в условиях конкуренции, сохранение рабочих мест как социального фактора, обеспечение экологичности производства и т.д.

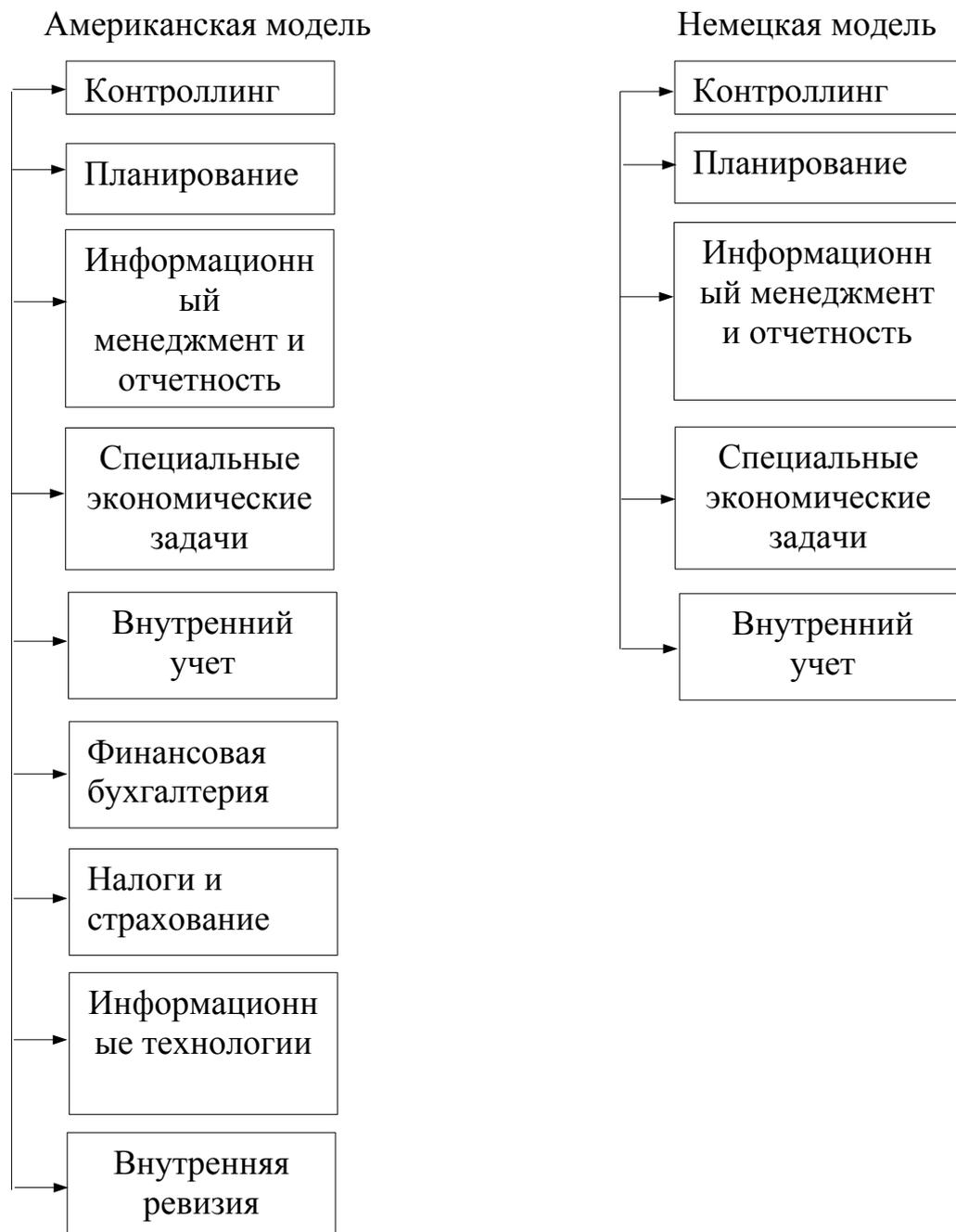


Рис. 1.1. Отличительные особенности американской и немецкой моделей контроллинга

Говоря о предмете контроллинга, выделяют общие рекомендации по организации процесса производства и управления. Среди рекомендаций основными являются те, которые направлены на регулирование отклонений.

Основная цель контроллинга - реализация глобальных и локальных целей предприятия. При этом стратегической целью является сохранение стабильности и успешное развитие предприятия. Так как цели контроллинга

вытекают из целей организации, они могут выражаться в экономических терминах, например, в достижении определенного уровня прибыли, рентабельности или производительности предприятия при заданном уровне ликвидности.

Конкретные цели контроллинга состоят в следующем:

- идентифицировать представление об отклонениях и требованиях к адаптации, обеспечить своевременное наблюдение и разработку мероприятий по устранению отклонений;
- оказывать помощь в декомпозиции общих целей предприятия на более мелкие цели отдельных подразделений;
- распознавать проблемы и управлять подразделениями экономических служб предприятия;
- способствовать лучшему управлению прибылью предприятия;
- оказывать помощь при разработке рациональной политики предприятия;
- помогать руководству в принятии решений, адекватных целям.

Особенностью контроллинга является ориентация на действующую концепцию управления, на будущее развитие предприятия и одновременно ориентация на узкие места предприятия и отказ от функционально–зависимого метода работы.

Сущность контроллинга заключается в целостном экономическом управлении, при котором информационные системы, планирование и контроль неразрывно связаны между собой.

Контроллинг подразумевает сравнительный анализ плановых и фактических показателей и, как следствие, расчёт хозяйственных результатов. Контроллинг подразделяется на оперативный и стратегический. Стратегический контроллинг направлен на координацию и выполнение долгосрочных целей предприятия. Качественные показатели плана или разрабатываемые стратегии дополняются конкретным цифровым материалом оперативного контроллинга.

Контроллинг на современных отечественных предприятиях определяется как система управления прибылью предприятия, как управление расходами и доходами. При этом необходимо реализовать систему управления издержками предприятия. Это следует из причинно–следственной связи между прибылью и издержками. Этот принцип в контроллинге означает, что виды затрат должны быть сгруппированы таким образом, чтобы чётко прослеживалась зависимость от определённых решений по затратам на результат деятельности предприятия. Контроллинг часто выполняет функции внутреннего контроля, но в отличие от ревизии он ориентирован на текущие результаты и не связан с документальной проверкой.

Контроллинг выполняет роль внутреннего консультанта, которая реализуется в том, что контроллер должен в первую очередь проконсультировать службу маркетинга относительно способности принести прибыль теми или иными конкретными решениями при составлении договоров путём определения эффективности принимаемых решений.

### **1.5. Функции и задачи контроллинга**

Функции контроллинга определяются поставленными целями и включают виды управленческой деятельности, которая обеспечивает достижение этих целей.

К функциям контроллинга относятся:

- учет;
- поддержка процесса планирования;
- контроль за реализацией планов и регулирование отклонений;
- информационно-аналитическое обеспечение;
- специальные функции.

Основными задачами контроллинга являются:

1. Выявление характера и степени воздействия факторов внешней и внутренней среды предприятия.
2. Принятие решений, направленных на обеспечение стабильного функционирования предприятия.

Для реализации задач контроллинга ведётся систематический анализ предпринимательской среды начиная с процесса маркетинговых исследований, который также осуществляется при планировании и разработке показателей предприятия, оперативном управлении и контроле за результатами хозяйственной деятельности предприятия.

Рассматривая функции контроллинга, также можно выделить конкретные задачи, позволяющие реализовать данные функции.

В сфере учета различают следующие задачи: создание системы сбора и обработки информации, существенной для принятия управленческих решений на разных уровнях руководства; разработка и ведение системы внутреннего учета; унификация методов и критериев оценки деятельности предприятия и его подразделений.

Поддержка процесса планирования включает создание информационной системы разработки основных планов, формирование и освоение всей системы планирования, установление потребности в информации и времени для отдельных этапов процесса планирования, координацию процесса обмена информацией, координацию и агрегирование отдельных планов по времени и содержанию, составление сводного плана предприятия.

Контроллинг определяет, как и когда следует планировать, а также оценивает возможность реализации запланированных действий. Он не указывает, что надо планировать, и не несет ответственности за реализацию планов.

Задачи: контроля и регулирования: определение величин, контролируемых во временном и содержательном разрезах; сравнение плановых и фактических величин и оценка степени достижения целей; определение допустимых границ отклонения величин; анализ отклонений, выработка предложений для уменьшения отклонений.

Информационно-аналитическое обеспечение предполагает реализацию следующих задач: разработка архитектуры, структуры информационной

системы; стандартизация информационных носителей и каналов; предоставление цифровых материалов, которые позволили бы осуществить контроль и управление предприятием; сбор и систематизация наиболее значимых для принятия решений данных; разработка инструментария для планирования, контроля и принятия решений; консультации по выбору корректирующих мероприятий и решений; обеспечение экономичности функционирования информационной системы.

Таблица 1.1

Взаимосвязь задач контроллинга с другими функциями управления

Функции управления	Задачи контроллинга
1	2
Планирование	Координация различных планов и разработка консолидированного плана Разработка методики планирования Разработка графика составления планов Предоставление информации для составления планов Проверка планов, составленных подразделениями
Организация	Организация учета и контроля затрат и результатов Структурная координация подразделений
Стимулирование	Стимулирование выполнения планов по подразделениям
Учет	Ведение финансового и управленческого учета
Контроль и регулирование	Сравнение плановых и фактических величин для измерения и оценки степени достижения цели Установление допустимых границ отклонений от плана Анализ отклонений, интерпретация причин отклонений и выработка предложений для уменьшения отклонений
Анализ решений. Информационные потоки	Постановка задач для программистов Сбор наиболее значимых для принятия решений данных Консультации по выбору корректирующих мероприятий и управленческих решений Разработка инструментария для реализации основных функций управления

Специальные функции объединяют решение конкретных экономических и финансовых задач, проведение специальных исследований, в том числе сбор и анализ данных о внешней среде: рынки денег и капиталов, конъюнктура отрасли, правительственные экономические программы; сравнение с конкурентами; обоснование целесообразности сотрудничества с другими фирмами, а также слияния или открытия филиалов; проведение калькуляции для особых заказов; расчет эффективности инвестиционных проектов. Специальные функции составили отдельные направления, такие как инвестиционный контроллинг, инновационный контроллинг, контроллинг

финансового оздоровления предприятия, контроллинг реструктуризации капитала предприятия, его реорганизации и реформирования и другие.

Объем реализуемых функций и задач в организациях зависит в основном от следующих факторов:

экономического состояния;

понимания руководством и собственниками предприятия важности и полезности внедрения функций контроллинга;

размера предприятия;

уровня диверсификации производства, номенклатуры выпускаемой продукции;

сложившегося уровня конкурентности;

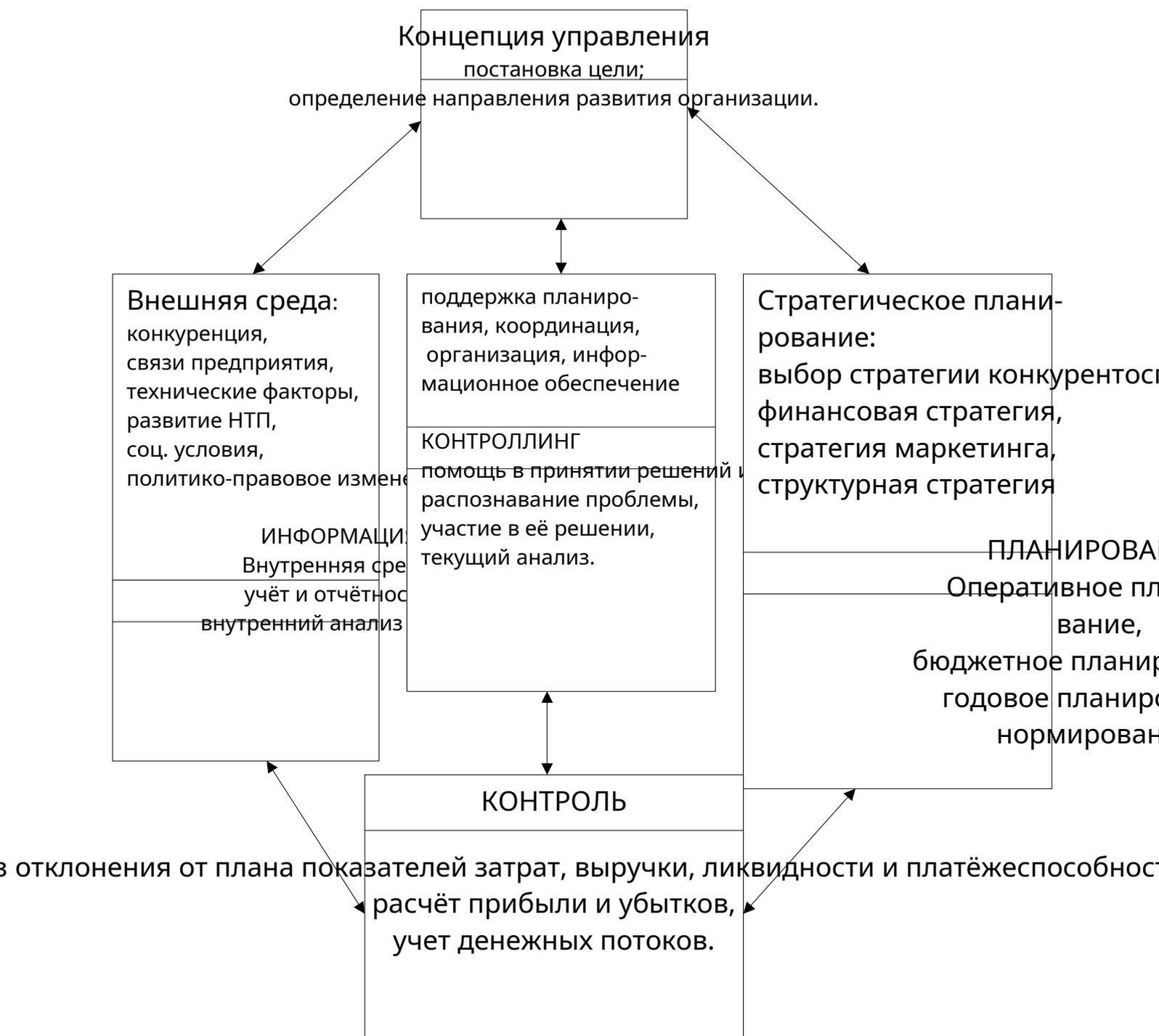
квалификации управленческого персонала;

квалификации сотрудников службы контроллинга.

### **1.6. Взаимосвязь контроллинга с другими функциями управления предприятием**

Место контроллинга определяется в соответствии с системной концепцией управления предприятием. Ранее указывалось на неоднозначное определение количества и содержания общих функций управления в различных литературных источниках. Отдельные функции, такие как контроль и регулирование, поглощаются контроллингом. Задачи других могут быть разделены, например организация, стимулирование, учет, или также включены в контроллинг. Для планирования он является обеспечивающей принятие решений подсистемой. В целом взаимосвязь контроллинга с другими функциями управления проявляется в решении следующих задач, представленных в табл.1.1.

Контроллинг является неотъемлемой частью процесса управления предприятием, он пронизывает все подсистемы управления, что хорошо видно на рис.1.2.



## 1.2. Взаимодействие контроллинга в системе управления предприятием

### Контрольные вопросы по теме

1. Какие внешние и внутренние факторы вызвали необходимость создания системы контроллинга на предприятии?
2. Что такое контроллинг?
3. Чем отличается контролёр от контроллера?
4. Чем отличаются американская и немецкая модели контроллинга?
5. Какие функции может включать в себя контроллинг?