

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА

Научный руководитель д.э.н., профессор Быкова Н.И.

Контроллинг является расширенным производным управленческого учета, так как с появлением новых технологий стали увеличиваться требования к контроллингу в плане использования информационных программ, в процессе планирования, координации деятельности всей организационной структуры предприятия и осуществлении аналитико-контрольных функций.

Цель функционирования любой рыночной экономической системы – увеличение прибыли при минимизации затрат. Данная система представляет собой совокупность подсистем, для выявления которых чаще всего используется структурная декомпозиция. В соответствии с имеющейся практикой выделяют следующие функциональные области деятельности: маркетинг, НИОКР, снабжение, производство, сбыт, финансы, персонал [1]. Функциональные области характеризуют предметную область, которая, в свою очередь, описывается перечнем объектов, их свойствами и методами, связями [2].

Управленческий учёт при этом является основным элементом контроллинга, который отражает всю финансово-хозяйственную деятельность в ходе выполнения намеченного предприятием плана, стратегии, бюджета и т.д. Управленческий учёт принципиально отличается от бухгалтерского учета, так как ориентирован, главным образом, на потребности руководителей в информации о результатах прошлой деятельности и прогнозах на будущий период, то есть управленческие решения, в основном, опираются на данные управленческого учета.

Как уже было показано ранее, в западной литературе используется модель структуры контроллинга, которая включает в себя следующие компоненты: Информация – Планирование – Координация – Контроль.

По следующей схеме можно представить кругооборот системы менеджмента, а также контроллинга, в виде:

1. Анализ ситуации
2. Планирование
3. Реализация
4. Сравнение фактических данных с запланированными.

При этом основной задачей бухгалтерского учета является предоставление фактической информации о результатах деятельности предприятия за отчетный период. Управленческий учет на основе анализа фактических данных производит планирование дальнейшей деятельности в будущем периоде. Координацию и контроль работы всего предприятия на основе разработанного плана (стратегии) осуществляет управление предприятия.

Количественная характеристика свойства объекта – экономический

показатель, изменение значения которого происходит в результате функционирования объекта и определяется поведением данного объекта и системы в целом. На систему воздействует внешняя среда, существуют ограничения ресурсов. Между объектами и их свойствами наблюдаются информационные связи. Ограничение ресурсов вызывает необходимость управления системой. Структурный системный анализ используется для определения бизнес-структуры экономической системы. Бизнес-структура – совокупность функциональных областей, деятельность которых обеспечивает достижение цели функционирования экономической системы.

Контроллинг представляет собой обратную связь в контуре управления за счет выбора организационного, математического и информационного (технического, программного, лингвистического) обеспечения. Цель контроллинга – информационная поддержка управленческих решений для повышения их качества. Качество управленческого решения – это совокупность параметров решения, удовлетворяющих конкретным потребителям и обеспечивающих реальность его реализации [1]. Повышение качества управления обеспечивается выбором системы управления. В каждой системе имеются подсистемы, взаимосвязь с которыми носит иерархический характер.

Подсистемы обладают определенной свободой выбора и могут иметь особые цели, подцели, которые носят независимый характер. Задачи управления в такой системе – достижение целей общей системы при координации целей подсистемы для направления их целей в общем направлении. Например, вспомогательный цех ставит себе целью выполнение плана по ремонту для получения большего дохода. Это может быть достигнуто при проведении ремонта в основных цехах и при работе по оказанию услуг сторонним организациям.

Основная цель общего управления в данном случае состоит в обеспечении бесперебойной работы цехов, выпускающих основную продукцию. В таком случае, вспомогательным цехам необходимо создать соответствующие условия, чтобы они не отвлекались на сторонние подработки с целью увеличения собственного дохода. В более сложных системах и условиях применяются задачи многоуровневого математического программирования, игры с не противоположными интересами и лексикографические задачи оптимизации. Применительно к дискретным (прерывистым) системам предлагаются модели поэтапного развития. В данном случае принятие решений связано с учетом неопределенных воздействий. Такие задачи ставятся при применении экономико-математических методов в экономике, необходимость которых отмечается рядом авторов применительно к различным системам и отдельным бизнес-проектам [3].

Контроллер (не путать с контролером) входит в число руководителей компании и обладает необходимой властью для выполнения возложенных на него функций. Контроллер опирается на группу непосредственно подчиненных ему людей. В то же время в качестве помощников контроллера и его подразделения должны выступать все сотрудники фирмы, обеспечивая его необходимой информацией.

Контроллер помогает руководству в процессе определения и реализации стратегических и оперативных целей развития фирмы. Контроллер решает

следующие оперативные задачи:

- содействует организации единой системы планирования, основанной на координации всех сфер деятельности;
- определяет соответствие оперативных планов стратегическим;
- обеспечивает оперативное сравнение плановых и фактических показателей;
- принимает энергичные меры, позволяющие своевременно и в полной мере достигнуть важнейших запланированных показателей;
- информирует руководство и сотрудников о ходе выполнения и текущих результатах.

Стратегические задачи контроллинга включают:

- заботу о развитии стратегического планирования в фирме;
- анализ слабых и сильных сторон ее деятельности;
- уточнение в связи с изменениями во внешней и внутренней среде стратегических целей фирмы и обеспечение условий их своевременного движения;
- систематическое сравнение стратегических и фактических плановых показателей;
- корректирующие меры в случае отклонения от цели.

Контроллинг, таким образом, выступает эффективным средством управления, нацеленным на решение стратегических проблем. Задача контроллера состоит в том, чтобы при фактических и плановых расхождениях привести в движение процесс, который помог бы, несмотря на отклонения от намеченного, все же достигнуть цели. Сравнение реальных и плановых результатов делается для того, чтобы своевременно определить, где возникли затруднения с реализацией плана и с помощью регулирующих мероприятий обеспечить получение плановой прибыли достижения других намеченных показателей. Предприятие должно планомерно идти к цели, несмотря на постоянные помехи на рынке. Регулирующая деятельность контроллинга состоит, в частности, в том, чтобы об отклонениях, допущенных в одной сфере деятельности, сигнализировать другим отделам, подсказать им необходимые действия, скорректировать плановые показатели подразделений как ответ на изменения, произошедшие во внешней и внутренней сфере. Это, естественно, ведет к улучшению позиций предприятия.

В контроллинге особое значение приобретает информация. Для обеспечения задач менеджмента контроллер должен предоставлять руководителям предприятия и его подразделений информацию, принятия решений и контроля. Контроллер обязан передавать нужным сотрудникам и подразделениям компании точную информацию в нужный момент и в удобном для использования виде. Контроллер использует внутренние и внешние источники информации, обрабатывает ее и направляет внутренним или внешним адресатам. Сотрудники всех подразделений, в свою очередь, также должны предоставлять ему необходимую информацию.

Отчет руководству фирм о результатах своей деятельности, подготовленный контроллингом, должен ориентироваться на конкретного

пользователя и не содержать материалов расследования для доказательства чьей-то вины. Не следует часто менять форму отчета и приводить слишком много расчетных данных. Числовую информацию желательно сопровождать пояснениями, графиками, таблицами и помнить, что отчет составляется для достижения определенной цели.

Важное место в работе контроллинга занимает координация (или координирование) работы предприятия, направленная на улучшение взаимодействия всех подразделений как системы различных звеньев, выполняющих общую задачу.

В литературных источниках зачастую стираются различия между системой управления предприятием и контроллингом. Контроллинг при этом трактуется как система управления управлением, которая основывается на экономической системе, системе управления и автоматизированной системе управления. При отсутствии хотя бы одной составляющей система управления не является контроллингом. Неверно также называть систему управления затратами – контроллингом, поскольку система управления затратами включает только две составляющих: предметную область хозяйственной деятельности предприятия и процесс управления данной функциональной областью (таблица 1).

По тем же причинам неверно называть управленческий учет контроллингом. Контроллинг – это методология управления, совокупность организационных, математических и информационных моделей, обеспечивающих наиболее оптимальное управление системой.

Таблица 1. Отличия системы управления затратами от контроллинга

Характеристика системы	Система управления затратами	Контроллинг
Цель	Снижение затрат	Повышение качества принимаемых решений
Подсистемы Функции, обеспечивающие достижение цели	Функциональные области Функции управления	Функции управления Технологии управления и принятия решений
Исполнители и ресурсы	Труд, материалы, капитал, энергия, информация	Организационное, математическое и информационное обеспечение
Объекты	Центры и носители затрат	Система управления
Структура системы управления	Организационная структура	Структура моделей (метамодель)

Количественные характеристики	Значения экономических показателей	Значения критериев качества решений
Контролируемый фактор	Величина затрат	Степень согласованности моделей, обеспечивающих максимизацию прибыли
Источник: Малышева Л. Контроллинг // Открытые системы. - . 2003. - №2. – С. 3-10.		

Эффективность системы контроллинга определяется эффективностью управления, таким образом, контроллинг действительно является обратной связью по управлению. Например, для планирования производственной программы могут использоваться различные способы, в частности, линейное и нелинейное программирование, статистические методы и др. В зависимости от ситуации, контроллинг позволяет для конкретной экономической системы выбрать наиболее подходящий по показателям качества принимаемых решений метод, согласующийся с целями управления.

В зависимости от целей управления, изменяются инструменты контроллинга: организационные модели, математические и информационные модели, комплект которых для каждой конкретной экономической системы будет различаться. В условиях неопределенности предлагается исследование многошаговых процессов при помощи множества гарантированной достижимости динамической системы при определенной степени информированности. Контроллинг, в свою очередь, является процессом управления, и для него также характерны функции управления, однако существуют особенности (таблица 2).

Таблица 2 - Особенности функций управления

Функции управления	Управление	Контроллинг
Учет	Учет значений экономических показателей	Формирование словаря (тезауруса) понятий в рамках единого информационного пространства
Контроль	Контроль рассогласований значений экономических показателей	Выбор наиболее подходящих методов контроля, анализа и регулирования значений экономических показателей
Анализ	Анализ причины рассогласований, оценка влияния факторов	Использование моделей для оценки качества управления

Регулирование	Использование математических моделей для снижения рассогласований	Использование математических моделей для улучшения показателей качества принимаемых решений
Планирование	Использование математических моделей для планирования значений экономических показателей	Планирование внедрения системы управления на предприятии
Источник: Малышева Л. Контроллинг // Открытые системы. - . 2003. - №2. – С. 3-10.		

Отражение системы экономической системы, управления и контроллинга в трехмерном пространстве наиболее емко, по мнению разработчиков, отражает суть компонентов системы в их взаимодействии, то есть, еще раз подтверждается тезис об отсутствии функций управления в системе контроллинга, при сохранении относительной независимости каждого элемента системы управления. В результате внедрения системы контроллинга на предприятии могут быть сформированы альтернативные варианты методов управления. Выбор подходящей модели управления и является принятием решения в системе контроллинга. Структура системы управления экономической системой представляет собой комплекс иерархических функциональных моделей и характеризует организационную структуру.

Организационная структура - это логическое соотношение уровней управления и функциональных областей (бизнес-структуры), организованное таким образом, чтобы обеспечить эффективное достижение целей. Организационная структура влияет на информационную структуру, поскольку определяет предметную область, объекты, связи между ними и функции. С другой стороны, информационная система оказывает влияние на организационную структуру, поскольку, в дополнение к управленческим задачам, формирует задачи по обслуживанию информационной системы и делегирует полномочия по их исполнению.

Взаимное влияние информационной и организационной структур проявляется уже в процессе проектирования. Спиральный цикл проектирования, основанный на концепции прототипов, предполагает итеративную разработку информационной системы. В начале проектируется организационная структура с использованием методологии IDEF0, затем информационная структура в виде диаграммы потоков данных. На каждом этапе проектирования возможен возврат на предыдущий уровень и уточнение модели. Далее разрабатывается концептуальная модель данных на основе методологии IDEF1X, после чего рассматриваются вопросы проектирования хранилищ данных. Объекты, выявленные на последних этапах разработки должны найти отражение и на диаграмме потоков и на схеме функциональной декомпозиции. Как правило, при планировании бизнес-проектов и принятии управленческих решений сталкиваются со значительной неопределенностью применяемых данных, таких

как отдача от вложений капитала, а также размеры и сроки самих инвестиций. Поэтому в виде прогнозов представляются ожидаемые значения, полученные на основе технико-экономических расчетов, анализа в качестве гипотезы на базе экспертной оценки.

Методики расчетов, применяемых для экспертной оценки, условно можно подразделить как:

- «классические» методы, в основе которого лежит статистический или бухгалтерский подход;
- методы, базирующиеся на приведении денежных характеристик к определенному моменту времени путем их дисконтирования по процентной ставке, который можно обозначить как динамический или дисконтный.

Можно определить, таким образом, что потоки платежей и аннуитеты являются информационной базой финансового анализа для принятия управленческих решений. В данном случае аннуитет является формой финансовой ренты (дохода), при которой временные интервалы между платежами одинаковы и суммы одинаковы. Планирование деятельности предполагает при этом:

- определение цели, сферы, масштабов и результатов деятельности в соизмерении с источниками и затратами;

- составление перспективных и текущих планов-прогнозов;
- ориентация персонала на достижение целей.

Инфраструктура стратегического планирования включает в себя:

- обеспечение контроля и оценки результатов высшим руководством;
- создание системы ответственности работников и руководителей;
- создание специального подразделения – обеспечению стратегического планирования;

В рыночных условиях применяются инновационная стратегия, стратегия обновления и стратегия постепенного совершенствования. При этом инновационная стратегия строится на основе внедрения совершенно новых продуктов, кардинального изменения масштабов, облика и целей бизнеса, повышении функциональности продукта, обеспечении привлекательности для широкого круга потребителей, при этом может возникать новая рыночная ниша, однако данная стратегия связана с высокими рисками. Стратегия обновления предполагает обновление старой стратегии, меньше рисков, эволюционная модификация масштабов, облика и целей, при этом удачная предыдущая стратегия эксплуатируется как можно долго. Стратегия постепенного совершенствования предусматривает незначительные изменения масштаба облика и цели, как правило, используются фирмами, уже имеющими успешные продукты, но содержит скрытые риски. Реализация стратегии это перманентный процесс решений, действий и событий, цель любой стратегии предполагает создание новых возможностей, которые реализуются только при осуществлении изменений. Содержание стратегии зависит от состояния рынка, поэтому они должны постоянно обновляться, ориентироваться на будущее, причем успех приходит лишь тогда, когда предлагаются более качественные продукты.

Границы корпоративной стратегии предполагают следующее деление:

– Координата продукции и рынка, которая предусматривает пределы рынков и номенклатура продукции, Какие Топ-характеристики важны;

– Географическая координата определяет территориальные границы рынков (локальные, региональные, национальные, международные, глобальные), при этом следует учитывать, что локальные рынки могут быть надежнее; выбор обслуживаемых стран (страновые риски); разнообразие стратегий (единая, многонациональная), степень вовлеченности (экспорт, склады, производства, наука); формы собственности (дочерняя фирма, местный партнер, франчайзинг и т.д.);

– Координата вертикального охвата определяет звенья процесса производства и реализации, необходимость вертикальной диверсификации, защиту от конкурентов и риск отрицательной синергии.

Для анализа и планирования управленческих решений используются модели анализа внешней среды, которые включают в своем составе:

– Модель пяти сил Портера М., в которую входят:

1. Интенсивность конкуренции
2. Угроза появления в отрасли новых участников
3. Угроза со стороны других материалов (субституты) и технологий
4. Покупательная способность (мощь) рынка
5. Рыночная мощь поставщиков

– Модель чистой (итоговой) стоимости (ценности) Брандербургера А. и Неилбаффа Б.:

1. Влияние дополнительных составляющих на модель «пяти сил»
2. Конкуренция по импорту
3. Деятельность на большем числе рынков
4. Поставщики дополнительных составляющих (субконтракторы)

Помимо анализа внешней среды, как уже упоминалось, для принятия управленческих решений следует проводить анализ внутренней среды, в том числе активов предприятия, к которым относятся интеллектуальные и материальные (в том числе финансовые) ресурсы организации которые используются в экономических целях, при этом следует учитывать существенное отличие данных активов от бухгалтерского понятия активов.

Категории активов в данной интерпретации включают в себя:

- Финансовые (обязательства, капитал, ликвидность);
- Кадровые (численность и квалификация персонала);
- Физические (здания, оборудование, поставки, производственные запасы);
- Интеллектуальные (технологии, внешняя среда); Политические (формальные и неформальные отношения с внешними структурами);
- Восприятие внешними структурами (продукции компании и реакция на действия конкурентов);
- Организационные (система, структура, культура, менеджмент).

Активы, представленные в данном анализе необходимо правильно оценивать, при этом оценка включает динамику роста значения нематериальных

активов, ключевой компонент ТОП – характеристик, а также оценку способности предприятия привлекать, наращивать и удерживать активы. Как видим, важное значение придается, в первую очередь, оценке нематериальных активов, к которым относятся бренды, ноу-хау, гудвилл, имидж и репутация предприятия, клиентура и контрагенты, корпоративная культура и организационная структура, которые сами по себе генерируют стоимость, в том числе и стоимость предприятия. Задача контроллинга в данном случае определяется целями управления, базируется на возможностях и влиянии внешних и внутренних факторов, что, в конечном итоге, дает определенные финансовые результаты, которые должны быть проконтролированы и уточнены.

Взаимосвязь управления и контроллинга можно проследить при следующей группировке полной функции управления (ПФУ), которая обеспечивает систему управления (СУ) [4]:

- Первая функция. Вектор целей управления (ВЦУ), вектор состояния управления (ВСУ) и вектор ошибки управления (ВОУ).
- Вторая функция. Факторы среды.
- Третья функция. Планирование.
- Четвертая функция. Концепция управления.
- Пятая функция. Организация целенаправленной управленческой структуры, несущей концепцию управления.
- Шестая функция. Мотивация и ответственность.
- Седьмая функция. Контроллинг.
- Восьмая функция. Анализ отклонений и динамики реализации ВЦУ.
- Девятая функция. Управляющие воздействия.

Примерный план или стратегия, на основе которых принимаются управленческие решения, могут включать следующие компоненты:

1. Цель, миссия и задачи;
2. Исходное положение рынка;
3. Оценка факторов, воздействующих на стратегию предприятия;
4. Оценка рисков и возможностей;
5. Стратегия развития инвестиционного портфеля;
6. Стратегические изменения в регулируемых факторах;
7. Ожидаемые финансовые результаты.

Таким образом, необходима синхронизация и верификация моделей на всех уровнях, причем цели управления должны ориентироваться, в первую очередь, на гарантированные достижимые цели и подцели. При принятии управленческих решений следует принимать во внимание действие неопределенных факторов и возможности реализации решений с учетом таких факторов в пределах допустимого уровня риска. При этом предлагается формировать множество стратегий и неопределенных факторов, проведение расчетов множества гарантированной достижимости, а также проведение тщательного анализа, выбора стратегии и определение цели и путей их достижения. Принятая органом управления собственностью система управления предприятием закрепляется в нормативных документах, фиксирующих статус органов управления: в приказах,

распоряжениях, должностных инструкциях, доверенностях. Реструктуризация – длительный процесс, требующий последовательной и скоординированной работы всех служб, скорость выполнения работ существенным образом зависит от величины предприятия.

Учитывая складывающиеся мировые тенденции на ускорение процессов изменений, возможно, предположить, что изменения стратегий развития предприятий, развивающиеся под давлением внешних и внутренних обстоятельств, также ускоряется. Поэтому работы по изменению системы управления предприятия станут достаточно постоянной сферой деятельности менеджеров, поэтому становится важным изучать динамические процессы управления.

Глубокое изучение и внедрение контроллинга сегодня необходимо по следующим соображениям:

- Анализ возникающих проблем управления на Западе, их тенденции важен, чтобы исключить ошибки при использовании контроллинга, вовремя оценить возникающие трудности и найти пути их устранения;

- Принцип контроллинга – сегодня внедрять то, о чем другие будут думать только завтра – позволяет использовать самые современные методы менеджмента намного раньше конкурентов;

- Внедрение контроллинга – исключительно эффективный метод рыночного хозяйствования, если его применять с учетом конкретных условий;

- При практической реализации основ контроллинга одинаково важны все его составляющие (учет, анализ, планирование, контроль, маркетинг, информация) и их глубокое знание, чтобы в совокупности, во взаимодействии получить высокий дополнительный эффект;

- Современному менеджменту как воздух нужны инновации, которым контроллинг всемерно способствует;

- Контроллинг – это образ мышления менеджера, нацеленный в будущее. Поэтому он выступает одной из основ стратегического менеджмента и позволяет соизмерять любые действия предприятия сегодня с точки зрения того, к чему это приведет завтра.

- Контроллинг - одна из основ антикризисного управления предприятием на современном этапе экономического развития.

Основным объектом деятельности контроллеров становится процесс управления предприятием и координация целей, основным приемом работы – формирование картины будущего состояния предприятия после выполнения поставленной задачи. Поэтому каждую управленческую задачу контроллинг сопровождает обособленно, рассматривается уникальная система контроллинга, которая оптимально соответствует поставленной задаче и существующей системе управления. Система контроллинга формирует четко поставленные задачи на период осуществления задач, а также может быть расформирована или реорганизована после их выполнения. Управленческий учет как элемент контроллинга служит для целей принятия управленческого решения, используя инструменты и методы, наиболее точно служащие целям предприятия.

ЛИТЕРАТУРА

1. Фатхутдинов Р.А. Стратегический маркетинг. - 4-е изд. – СПб.: Питер, 2006. – 352с.
2. Ташенова С.Д. Управленческие решения и контроллинг // Евразийское сообщество. – 2004. – № 2 (46). – С. 95-98.
3. Четыркин Е.М. Финансовый анализ производственных инвестиций. – М.: Дело, 1998. – 256с.
4. Наумов А. Подход к построению системы контроллинга с позиции теории управления // Практические материалы с конференции «Контроллинг и управленческий учет: практический опыт реализации». – М., 2005. – С. 39 - 45.