Контроллинг и система управления предприятием: теория и методология

Ольга Балабанович,
доцент кафедры экономики
и управления Белорусского
государственного экономического
университета, кандидат
экономических наук, доцент;
balabanovichoa@tut.by

УДК [378+001.895](476)

Аннотация. Исследована совокупность организационных и экономических условий формирования контроллинга на предприятиях в Республике Беларусь, обоснованы рекомендации по его созданию. Сформулирована концепция этого интегрального инструмента в рамках общемировой тенденции развития цифровой экономики. Описаны оптимальный механизм контроллинга и его место в системе управления, что позволит оперативно использовать экономическую информацию с целью комплексного мониторинга функционирования подразделений предприятия и выбора будущих управленческих решений.

Ключевые слова: управление, контроллинг, предпринимательское решение, мониторинг, информация.

Для цитирования: Балабанович О. Контроллинг и система управления предприятием: теория и методология // Наука и инновации. 2020. №1. С. 55–59. <https://doi.org/10.29235/1818-9857-2020-1-55-59>

Анализ зарубежных разработок по системе контроллинга и недостатков в сложившейся белорусской системе управления предприятиями обусловил принятие решения автором данной статьи о внедрении иностранного опыта на ряде субъектов хозяйствования Беларуси. Испытания прошли успешно: на исследуемых предприятиях рентабельность собственного капитала увеличилась в течение 2 лет на 3,5–19%, оборота – на 4–13%, цикл оборотного капитала сократился на 20–75 дней, запас финансовой устойчивости увеличился на 12–30%, что свидетельствует об улучшении структуры бухгалтерского баланса. Достигнут уровень рентабельности, обеспечивающий необходимый экономический рост и развитие. Получены справки и акты о практическом применении контроллинга; информация о результатах апробации представлена более чем на 50 международных (Россия, Украина, Молдавия, Армения) и республиканских конференциях.

Цель настоящего исследования – уточнение теоретико-методических основ контроллинга на базе обобщения личного опыта по его внедрению на предприятиях и адаптивного применения в экономике Республики Беларусь.

Предпосылки внедрения контроллинга

Предпринимательская деятельность усложняется, ее осуществление требует более высокого уровня обоснованности управленческих решений и оценки степени их влияния на конечные результаты работы компании. Сегодня на белорусских предприятиях отсутствует тесное взаимодействие и полная согласованность всех элементов системы управления. Кроме того, недопустимо продолжителен существующий временной лаг от планирования до получения данных о результатах деятельности. Функция планирования не может быть успешно реализована, если нет адекватной системы бухгалтерского учета, отчетности, контроля.

Существенный разрыв и рассогласованность между этими процессами начались с 1930-х гг. в условиях командно-административной формы управления. Тогда из состава бухгалтерии были выведены плановые отделы. Сейчас планирование регулируется Министерством экономики, отраслевыми министерствами, а бухгалтерский учет – Министерством финансов. В итоге налицо непонимание между соответствующими подразделениями предприятия.

Бухгалтерский учет в основном ориентирован на информационное обеспечение запросов внешних пользователей – для составления финансовой, бухгалтерской, налоговой отчетности; очень мало данных для нужд внутреннего управления, в частности для планирования, анализа и регулирования. В бухгалтерском учете достаточно точно отражаются лишь прямые затраты на производство продукции. Другие же виды деятельности (снабжение, сбыт) рассредоточены на разных синтетических счетах в составе комплексных статей, в том числе общепроизводственных, общехозяйственных расходов, на счетах учета материальных ценностей, коммерческих расходов, из-за чего чрезвычайно сложно определить границы ответственности отдельных специалистов, что приводит к ослаблению контроля за процессом формирования затрат.

Как в планировании, так и в бухгалтерском учете отсутствует четкая группировка затрат по степени эластичности их к объему выпуска продукции, по стадиям кругооборота средств, видам и функциям деятельности, что усложняет процесс управления финансовыми результатами. Недостаточно широко используется нормативный метод их учета по центрам ответственности. Планирование затрат по научно доказанным нормам ведется, как правило, только по основным материалам и зарплате, а по накладным расходам – по уровням затрат предыдущего периода.

Назрела острая необходимость совместного внедрения в планово-учетно-аналитическую практику предприятия системы контроллинга и ее инструментов (стандарт-костинг, директ-костинг, ресибл-центр). Это даст возможность сформировать информацию о постоянных и переменных издержках, составляющих основу маржинального анализа, без чего невозможно оценить операционные риски и, в частности, риск убытка; получить оперативные данные анализа затрат по отклонениям в разрезе центров ответственности [1].

Модели контроллинга

Рассмотрим две конкурирующие модели – немецкую и англо-американскую – как представляющие наибольший интерес для изучения сущности контроллинга и последующего внедрения его на предприятиях в Республике Беларусь.

Немецкая модель. В начале 1980-х гг. многие предприятия Германии столкнулись с проблемой неплатежеспособности, что привело к пониманию необходимости улучшения инструментария планирования и управления, а также привлечения профессионалов, способных критически оценить действия руководителей организации. Контроллинг выполняет комплекс задач по анализу, планированию, управлению и созданию таких условий работы, при которых каждый сотрудник мог бы контролировать себя сам на пути к достижению целей предприятия (прибыли и ликвидности). В немецкой концепции контроллер специализируется на содействии принятию оперативных решений руководства и оказывает ему стратегическую поддержку, обеспечивая необходимой и своевременной информацией, ориентированной на целевое развитие предприятия. У него высокая ответственность, он выступает внутренним советником, консультантом команды управляющих. Но в Германии в его задачи не входят ни финансовый учет, ни ретроспективная проверка в рамках аудита, ни проверка налогов [2].

Англо-американская модель. В США и Великобритании изначально не было четкого разделения на внешний (финансовый) и внутренний (производственный) учет. Контроллер занимается оперативной (тактической) деятельностью и должен решать дополнительные задачи во внешнем учете и налогах, он гарант имущества акционера. О стратегическом консультировании руководства предприятия речь идет в меньшей степени. Контроллинг в этих странах в основном понимался как управленческий учет. Координация процесса бюджетирования разделялась с другими подразделениями. После мирового кризиса 1930-х гг. и образования крупных пред-

приятый (где появились проблемы внутреннего согласования) контроллер вырос до опытного и квалифицированного эксперта, ориентированного еще и на эффективное функционирование в будущем.

К 2008 г. представление о контроллере было приближено к немецкому варианту – теперь он помощник руководителя бизнеса в поиске и принятии управленческих решений, в том числе по изменениям, он способствует коммуникации на предприятии при определении стратегии, идентифицирует риски, развивает соответствующие инструменты для анализа альтернативных предложений [2, 3].

Зарубежными предприятиями накоплен достаточный опыт контроллинга, однако, как показали наши исследования, для применения в белорусских условиях необходимо его адаптировать, то есть сформировать и развить институциональные и методические основы, а также конкретные рекомендации по практическому использованию с учетом специфики национальных проблем хозяйствования. Сегодня белорусская (как и российская) модель этого элемента системы управления предприятием представляет собой лишь информационно-аналитическую поддержку менеджмента в планировании, контроле, анализе и поиске решений.

Теоретическая концепция контроллинга

На основании анализа многочисленных трудов в области контроллинга и собственного опыта его внедрения мы можем констатировать следующее [1, 4–7]:

- *цель контроллинга – длительное повышение стоимости предприятия, а не краткосрочная максимизация прибыли;*
- *управленческий учет – это только часть системы, связанная с учетом значений финансовых показателей; инструментарий контроллера включает еще и стратегические и оперативные методы планирования, анализа информации;*
- *контроллинг служит для поддержания основных функций менеджмента, помогая определять цели предприятия и отражать их в количественных показателях; выявлять и анализировать причины отклонения фактических значений от плановых, принимать решения, позволяющие их минимизировать. Сам по себе он не может обеспечить успех предприятия и освободить менеджеров от функций управления;*
- *понятие «контроль» означает фиксацию и оценку уже свершившихся фактов, а контроллинг предлагает целостный взгляд на деятельность предприятия в прошлом, настоящем и будущем, при этом технологии контроллинга позволяют оценивать непро-*

творечивость целей, оптимальность планов, реалистичность прогнозов;

- *контроллинг выделяет целевой показатель, ориентированный на результат – рентабельность собственного капитала (именно этот показатель целесообразно применять в качестве критерия оценки эффективности функционирования предприятий Республики Беларусь на стадии «роста» предприятия), подчиняя ему другие индикаторы;*
- *контроллинг объединяет информацию (производственную, финансовую) о рынке, корректирующую производственные решения для получения наилучших финансовых результатов; предполагает регулирование внутренних факторов под воздействием изменений, протекающих и во внешней среде; обеспечивает взаимосвязь оценки эффективности всех факторов, ориентируясь на рационализацию.*

Таким образом, можно дать обобщающее определение контроллинга как важнейшего элемента системы управления предприятием, являющегося по своей сути симбиозом процессного и системного подходов в управлении (объединяет пространство и время) и представляющего собой скоординированную систему действий по обеспечению информационно-методической, организационной и аналитической поддержки менеджмента предприятия посредством отслеживания отклонений от целевых параметров для принятия своевременных и обоснованных управленческих решений [1].

Контроллинг – это одновременно и контроль, и учет, и анализ, и методология, и управленческий сервис. Его компаративность состоит в том, что он эффективнее и шире, чем каждая из перечисленных функций. Разделение этих свойств недопустимо, потому что только синергизм обеспечивает эффективность хозяйственной деятельности и увеличение рыночной стоимости бизнеса.

Система контроллинга допускает разделение на подсистемы, которые можно изучать самостоятельно. Она всегда создается с учетом специфики субъекта хозяйствования. Ее цель – поддержка управления путем координации системы планирования и контроля с информационной, которая обеспечивает согласование всех элементов для лучшего отслеживания достижения задач предприятия.

Ключевым в построении системы контроллинга является представление управления как процесса, то есть последовательности взаимосвязанных действий и процедур, решающих задачи постановки всех целей предприятия как цепи взаимосвязанных шагов. Процесс контроллинга рассчитывает протяженность отдельных действий во времени и пространстве; производит декомпозицию стратегической цели по уровням; определяет

критерии достижения цели и их иерархию; выделяет ключевые показатели с нормативными значениями; проводит оценку эффективности критериев; вырабатывает альтернативные варианты и анализирует их; оценивает результаты возможных решений и осуществляет выбор наиболее оптимального; оценивает достижимость поставленной цели и разрабатывает соответствующие мероприятия; формирует корректирующее управляющее воздействие по результатам оценки; сравнивает достигнутые показатели с нормативными; определяет новые задачи. Он разветвляется по уровням и звеньям, становится процессом воздействия не только системы управления на производство, но и на отдельные части системы управления, то есть является процессом взаимодействия. Конечный результат контроллинга – выработка управленческого решения.

Алгоритм внедрения контроллинга пошагово можно представить следующим образом:

- анализ деятельности субъекта хозяйствования;
- оценка конкурентного положения, выявление и ранжирование факторов, действующих на предприятие, формализация целей через систему показателей и т.д.;
- определение необходимости внедрения контроллинга;
- принятие решения;
- определение организационной и функциональной структуры контроллинга;
- формирование нормативных документов;
- выбор инструментария контроллинга;
- разработка подконтрольных показателей;
- создание системы мониторинга (построение базы наблюдения, определение форм контрольных отчетов, контрольных периодов, размеров отклонений контролируемых параметров);

Рисунок. Схема системы управления предприятия с применением контроллинга: $z(t)$ – задающее воздействие, $y(t)$ – управляющее воздействие, $y(t)$ – выходная величина, $f(t)$ – внешнее (возмущающее) воздействие, K_i – величина, сохраняющая неизменное значение в конкретных ситуациях или процессах.

Источник: собственная разработка

- утверждение методики анализа отклонений;
- обучение;
- внедрение контроллинга.

В функционально-процессном режиме контроллинг постоянно формирует и оценивает данные о результатах деятельности всех подсистем предприятия и их общих итогах. Обладая необходимым уровнем информационной прочности, он способен к адаптации всей системы к складывающимся условиям внешней и внутренней среды. В связи с этим целесообразно очертить место контроллинга в системе управления предприятием (рисунок). Это место определяется задачей достижения результатов, приспособляющих их функционирование в режиме коэволюционности, когда изменения, затрагивающие одни подсистемы в системе, приводят к изменениям в других ее подсистемах, а также когерентности всех частей системы.

Кроме того, схема управления, в которой управляющий сигнал вырабатывается на основе не только информации о текущем состоянии системы, но и прогноза ее дальнейшего поведения, обеспечивает наиболее высокое качество управления, поскольку часть контуров циркуляции информации замкнута не через свершившееся прошлое, а через прогнозируемое будущее.

В ходе процесса реализации контроллинга по данной схеме процесс управления носит упреждающий характер по отношению к факторам, способным воздействовать на него. Это позволяет употребить ресурсы замкнутой системы на повышение запаса устойчивости управления и производительности в отношении вектора целей управления. Критическим параметром в системе контроллинга выступает цель.

Таким образом, системы управления, использующие контроллинг, скорее выбирают, чем предсказывают будущее. В результате проведенного исследования нами выделены следующие этапы внедрения контроллинга:

Определение стратегических целей. Контроллеры как внутренние консультанты должны содействовать менеджменту в установлении ключевых целевых показателей деятельности предприятия, создании стратегии их реализации, определении факторов успеха и разработке мероприятий, необходимых для достижения поставленных целей.

Анализ специфических контекстных (внешних и внутренних) факторов предприятия. Адаптирование к ним.

Построение системы планирования и учета. Предварительно контроллер интервьюирует менеджеров и анализирует пакет управленческой отчетности, а также существующую ситуацию, возможности и угрозы, определяя альтернативы и оценивая их с точки зрения достижения целей. На основании полученных выводов руководитель может действовать.

Осмысление потребностей в информации для принятия дальнейших эффективных управленческих решений, создание системы информационных потоков. Контроллер выполняет роль поставщика данных – релевантных, достоверных, полных, полезных, своевременных, регулярных.

Разработка системы подконтрольных показателей деятельности (по подразделениям и предприятию), методики анализа отклонений и их причин (контрольная функция); корректировка планов и целей по результатам анализа; управление по отклонениям; «увязка» исполнения подконтрольных показателей с материальным стимулированием.

Определение требований к контроллингу. Зачастую их не удается удовлетворить на одном этапе, для чего разрабатывается план их последовательной реализации, автоматизации подсистемы контроллинга. Как показала практика, целесообразно делать это «лоскутно», начиная с самых проблемных бизнес-процессов, учитывая, что большинство программных продуктов – модульные.

Оценка эффективности проведенных мероприятий. Можно сравнивать различные показатели деятельности предприятия до и после внедрения контроллинга.

Эта система не отменяет традиционного управления, а переводит его на качественно новый уровень – основная роль контроллинга заключается в правильном выборе инструментов руководящего воздействия и адекватной интерпретации полученных результатов. Контроллинг является «своеобразным механизмом саморегулирования на предприятии, обеспечивающим обратную взаимосвязь в контуре управления» [1].

Затраты на создание контроллинга

Организация такой системы предполагает наличие и использование методов получения и обработки информации, интегрирования планирования и контроля, создания реальной системы показателей и методик для оценки экономической эффективности хозяйственной деятельности, системы упреждающего поиска, оповещения руководства о возможных тенденциях в изменениях шансов и рисков в работе предприятия. В связи с этим внедрение контроллинга требует затрат на модернизацию или построение систем отчетности и управленческого учета, бюджетирования, информирования, на услуги привлеченных специалистов-контроллеров, обучение сотрудников. Как показала практика, затраты окупаются в среднем за 2–3 года.

В Беларуси перспективы развития контроллинга как интегрированной и автоматизированной системы под-

держки управления предприятием в первую очередь связаны с задачами повышения эффективности управления, роста рентабельности собственного капитала и инвестиционной привлекательности.

Контроллинг внедрен уже более чем на 20 предприятиях страны. Установлено, что он позволяет повысить конкурентные позиции благодаря повышению адаптации менеджеров к изменениям внешней и внутренней среды. Повышается гибкость управления, снижаются риски при принятии решений, с контроля текущего состояния экономики предприятия акцент смещается на превентивный анализ и прогнозирование будущего, что обеспечивает эффективное функционирование в долгосрочной перспективе.

Оценка итогов применения контроллинга на исследуемых субъектах хозяйствования, отраженная показателями, характеризующими эффективность предпринимательской деятельности, позволяет сделать вывод об улучшении структуры их финансового состояния, благодаря чему они достигли уровня рентабельности, обеспечивающего необходимый экономический рост и развитие. ■

■ **Summary.** The article examines the combination of organizational and economic conditions for the formation of controlling in enterprises in the Republic of Belarus. The concept of controlling was formulated within the framework of the global development trend of the digital economy, recommendations for creating a controlling system at an enterprise under the specific conditions of the Belarusian economic model, the optimal controlling mechanism and its place in the management system are also described. This will allow us to use economic information quickly for the purpose of comprehensive performance monitoring in the departments and the selection of future business decisions.

■ **Keywords:** management, controlling, enterprise decision, monitoring, information.

■ <https://doi.org/10.29235/1818-9857-2020-1-55-59>

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Балабанович О. А. Контроллинг. Учеб.-метод. пособие / О. А. Балабанович. – Минск, 2015.
2. Контроллинг в бизнесе: методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский [и др.]. 2-е изд. – М., 2002.
3. Хан Д. ПИК: планирование и контроль: стоимостно-ориентированные концепции контроллинга / Д. Хан, Х. Хунгенберг; под ред. Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. – М., 2005.
4. Das Controllingkonzept: der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingsystem / Horvath & Partner. Orig. Ausg. – München, Beck, 2000.
5. Horváth P. Controlling / P. Horváth., überarb. Aufl. XVIII. – München, 2002.
6. Kaplan R. S. Balanced Scorecard: Strategien erfolgreich umsetzen / R. S. Kaplan, D. P. Norton. – Stuttgart, 1997.
7. Kupper H.-U. Controlling: Konzeption, Aufgaben und Instrumente / H.-U. Kupper. – Stuttgart, 2001.

Статья поступила в редакцию 05.09.2019 г.

SEE <http://innosfera.by/2020/01/controlling>