

О.В. Обухов, канд. экон. наук, доцент,
А.А. Емельянов, аспирант,¹
г. Екатеринбург

СОВРЕМЕННОЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ О КОНЦЕПЦИИ КОНТРОЛЛИНГА

В статье представлен обзор подходов к концепциям контроллинга. Проведен контент-анализ определений понятия контроллинг. Представлены результаты опроса промышленных и непромышленных предприятий о понятии и функциях контроллинга. Дана авторская трактовка концепции контроллинга.

Ключевые слова: контроллинг, промышленное предприятие, управленческое решение, маркетинг, управленческий учет, информационная система.

Повышение нестабильности (турбулентности) внешней среды и возрастание роли информации как экономического ресурса ставит перед современным управлением новые задачи, собственно как и условия, в которых они принимаются и на которые направлены [1, 2].

Питер Ф. Друкер в своей работе “Задачи менеджмента в XXI веке” [1] одним из принципов, входящих в классическую систему менеджмента, основанных на практическом опыте XX века, выделяет положение о том, что менеджмент сфокусирован на внутренней среде. Это положение вызвано необходимостью разграничения менеджера и введенного в экономическую теорию И. А. Шумпетером предпринимателя (entrepreneur) [3]. Это ограничение основано на том, что предприниматель является инно-

вационным двигателем предприятия, а менеджер организационным. В текущих экономических условиях данное разграничение теряет свой смысл, так как скорость изменений такова, что всякий процесс управления не может абстрагироваться от происходящих вокруг изменений. Недооценка и игнорирование этих факторов ведет к утрате возможностей дальнейшего устойчивого развития, что сегодня означает одно – неизбежное прекращение деятельности экономического субъекта. Таким образом, ориентация управления лишь на внутреннюю среду является фактором риска для устойчивого развития предприятия.

Новые требования к информационному обеспечению управления привели к усилению роли различных информационных концепций в сфере управления предприятием. Одной из подобных концепций, призванных удовлетворить потребность в информационно-аналитическом обеспечении управления, является концепция контроллинга. Тем не менее данная концепция имеет ряд своих теоретических противоречий, связанных прежде всего с определением собственного предмета, отличного от прочих смежных областей.

¹ *Обухов Олег Владимирович* – кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой экономики и управления качеством продукции Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина; e-mail: oov@mail.ustu.ru

Емельянов Антон Андреевич – аспирант кафедры экономики и управления качеством продукции Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина; e-mail: a.emelyanovs@gmail.com

Так, по определению одного из основных теоретиков контроллинга Х-Ю Кюппера (Kupper), теория контроллинга должна: определить собственный специфический научный объект, иметь вразумительные теоретические обоснования, доказать успех своих концепций в организационной практике [4].

Наиболее близкой и родственной дисциплиной контроллинга является дисциплина управленческого учета. Ряд исследователей даже отождествляют данные термины, указывая на то, что понятие контроллинга является синонимичным термину управленческий учет [8].

Однако существует еще как минимум две общепризнанные концепции контроллинга:

1) контроллинг как информационная система [5];

2) контроллинг как система управления [6, 7].

Для исследования существования различий между двумя данными дисциплинами мы предлагаем использовать в качестве материала исследования определения данных дисциплин, определения, данные исследователями управленческого учета и контроллинга.

В табл. 1 приведены определения управленческого учета, с обозначение

Таблица 1

Определения управленческого учета

№ п/п	Определение	Автор
1	2	3
1	Управленческий учет есть процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов	Национальная ассоциация бухгалтеров США
2	Управленческий учет – это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами [9]	Хонгрэн Ч.Т., Фостер Дж.
	Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации [10]	А. Д. Шеремет
3	Управленческий учет – это предоставление лицам в самой организации, на основе которой они принимают более обоснованные решения и повышают эффективность и производительность текущих операций [11]	Друри К.
4	Управленческий учет – это не только наблюдение и обобщение текущих данных, это прежде всего система внутреннего оперативного управления [12]	Палий В. В., Палий В. Ф.
5	Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений [13]	Вахрушина М. А.

Окончание табл. 1

1	2	3
6	Управленческий учет - это интегрированная система внутрихозяйственного учета, представляющая информацию о затратах и результатах деятельности предприятия и его структурных подразделений в разрезе прошлого настоящего и будущего времени [14]	Керимов В. Э.

Таблица 2

Определения контроллинга

№ п/п	Определение	Автор
1	2	3
1	Система интегрированного информационного обеспечения, планирования и контроля деятельности предприятия [5]	Д. Хан
2	Контроллинг – подсистема управления, которая координирует подсистемы планирования, контроля и информационного обеспечения, поддерживая тем самым системообразующую и системоувязывающую координацию [15]	П. Хорват
3	Контроллинг – комплексная межфункциональная концепция управления, целью которой является координация систем планирования, контроля и информационного обеспечения [6]	П. Хорват Р. Гляйх
4	Контроллинг представляет собой элемент управления социальной системой, выполняя свою главную функцию поддержки руководства в процессе решения им общей задачи координации системы управления с упором прежде всего на задачи планирования, контроля и информирования [16]	Ю. Вебер
5	Координация системы управления [17]	Х.-Ю. Кюппер
6	Контроллинг – это концепция, направленная на ликвидацию узких мест и ориентированная на будущее в соответствии с поставленными целями и задачами получения определенных результатов [18]	Э. Майер Ю. П. Анискин А. М. Павлова
7	Контроллинг – это функционально обособленное направление экономической работы на предприятии, связанное с реализацией финансово-экономической комментирующей функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических решений [19]	Е. А. Ананькина С. В. Данилочкин Л. В. Попова
8	Контроллинг – это целостная концепция экономического управления предприятием, ориентирующая руководителей на выявление всех шансов и рисков, связанных с получением прибыли [20]	М. Л. Лукашевич Е. Н. Тихоненкова

Окончание табл. 2

1	2	3
9	Контроллинг – это концепция системного управления и способ мышления менеджеров, в основе которых лежит стремление обеспечивать долгосрочное эффективное функционирование организацией [21]	А. М. Карминский Н. И. Оленев А. Г. Примак С. Г. Фалько
10	Контроллинг осуществляет сопроводительный производственный сервис для руководства по целеориентированному планированию и управлению	Международная ассоциация контроллеров
11	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	Российское объединение контроллеров (Н. Г. Данилочкина, А. М. Карминский)
12	Контроллинг – это интегрированная система информационно-аналитической и методической поддержки управления, направленная на достижение целевых показателей и облегчающая процесс планирования, контроля, анализа и принятия управленческих решений во всех функциональных сферах деятельности предприятия [19]	О. А. Дедов

авторства. В табл. 2 приведены определения контроллинга.

На основании определений, представленных в табл. 1 и 2, был проведен контент-анализ терминов управленческого учета и контроллинга, с целью выявления сходств и различий в смысловых единицах, используемых для описания данных дисциплин. Разумеется, следует учитывать их теоретическую близость, хотя в табл. 2 приведены определения контроллинга, соответствующие различным концепциям.

Процедура проведения контент-анализа была проведена с использованием специализированного программного обеспечения: Content Analyzer v. 0.52. Были выделены отдельные словоосновы, встречающиеся в формулировках, подсчитана их частота. Все эти словоос-

новы были разбиты на семь групп в зависимости от объекта смысловой нагрузки.

1. Анализ – слова, связанные с аналитической работой, формированием выводов.
2. Информация – слова, связанные со сбором, перемещением, хранением информации.
3. Контроль – слова, связанные с контролем, отклонениями.
4. Координация – слова, связанные с координацией, интегрированием, систематизацией.
5. Планирование – слова, связанные с планированием, прогнозированием, достижением будущих результатов.
6. Финансовый результат – слова, связанные с категориями прибыли, затрат, информацией финансо-

вого характера или относящейся к финансовым подразделениям.

7. Управление – слова, связанные с управлением, принятием управленческих решений.

На рис. 1 представлена гистограмма сгруппированных структурных относительных частот слов, встречаемых в анализируемых определениях управленческого учета.

На рис. 2 представлена гистограмма сгруппированных относительных частот распространения для определений управленческого учета, т.е. сколько в

среднем слов из различных категорий приходится на одно определение.

Рассмотрим результаты анализа содержания формулировок термина управленческий учет (рис. 1, 2). При определении термина управленческий учет наиболее часто встречаются словоосновы, связанные с группой информация (35,3 %). В среднем каждое определение включает порядка трех слов, связанных с информацией. Второй группой наиболее часто употребляемых слов являются слова, связанные с группой управление (29,4 %). В среднем два слова из данной

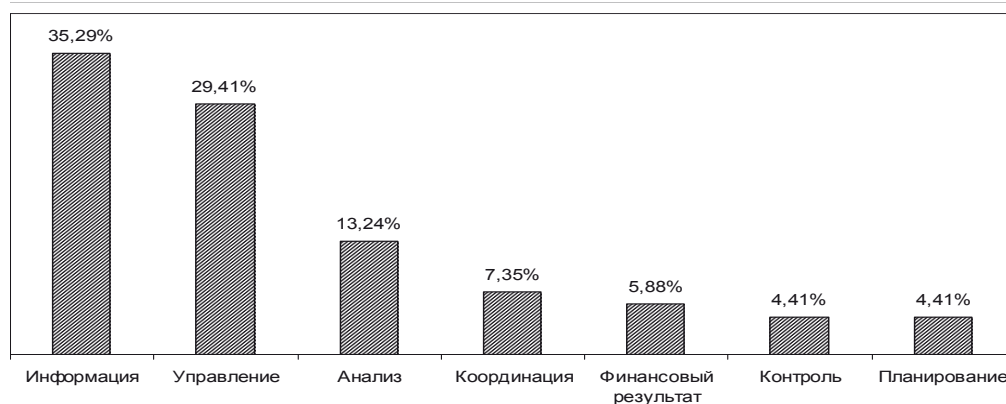


Рис. 1. Гистограмма сгруппированных структурных относительных частот для определений управленческого учета

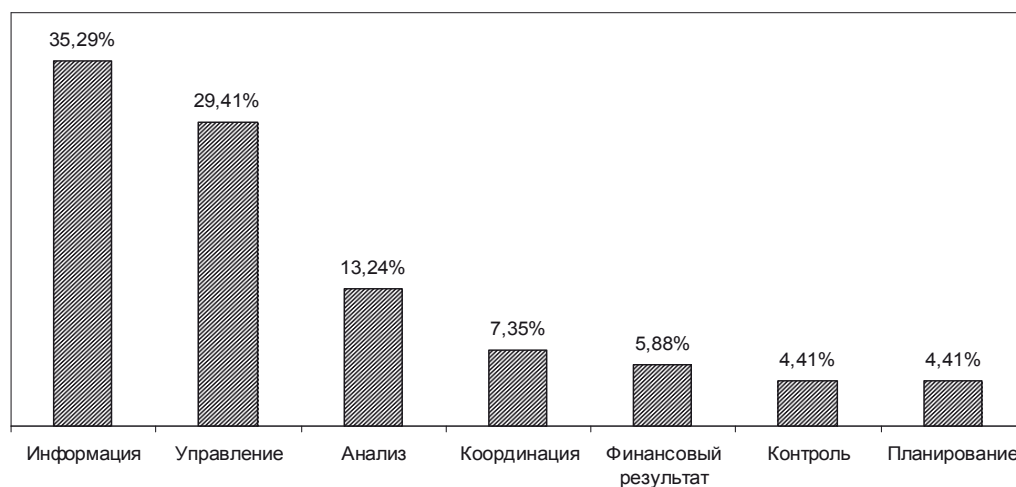


Рис. 2. Гистограмма сгруппированных относительных частот распространения для определений управленческого учета

группы встречаются в каждой формулировке термина управленческий учет. Затем идут группы анализ (13,2 %), координация (7,4 %), финансовый результат (5,9 %), планирование (4,4 %), контроль (4,4 %). Исходя из результатов содержания формулировок термина управленческий учет мы можем сделать вывод об управленческом учете как о деятельности, основные задачи которой свя-

заны с информацией для управления и ее анализом.

На рис. 3 представлена гистограмма сгруппированных структурных относительных частот слов, встречаемых в анализируемых определениях контроллинга. На рис. 4 представлена гистограмма сгруппированных относительных частот распространения для определений контроллинга.

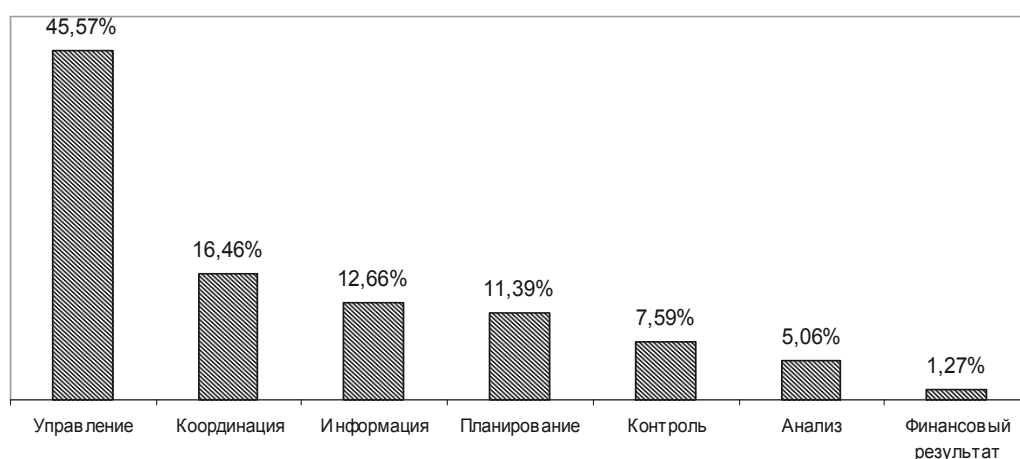


Рис. 3. Гистограмма сгруппированных структурных относительных частот

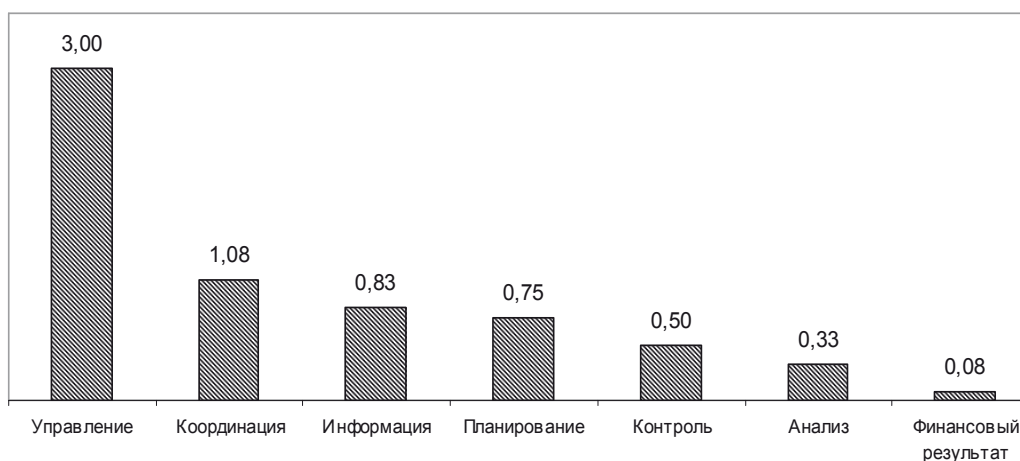


Рис. 4. Гистограмма сгруппированных относительных частот распространения для определений контроллинга

На основе анализа рис. 3 и 4 можно заключить, что при определении термина контроллинг наиболее часто встречаются словоосновы, связанные с группой *управление* (45,6 %). При этом каждая формулировка в среднем имеет три слова связанные с управлением. Второй группой наиболее часто употребляемых слов являются слова, подразумевающие координацию процессов (16,5 %), в среднем в каждом из определений слово, связанное с координацией встречается один раз. Затем идут группы слов, связанные с информацией (12,7 %), планированием (11,4 %), контролем (7,6 %), анализом (5,1 %) и финансовым результатом (1,3 %). Результаты контент-анализа подтверждают все вышесказанное относительно контроллинга как деятельности, направленной на координацию управления посредством информации.

Немаловажным аспектом для развития данного анализа является привлечение практического аспекта. В материалах конференции контроллеров

2004 года [22] приведена таблица, содержащая опыт использования принципов контроллинга российскими предприятиями и организациями (табл. 3).

К материалам, представленным в табл. 3, была применена аналогичная процедура контент-анализа. На рис. 5 представлена гистограмма сгруппированных структурных относительных частот для опыта использования контроллинга на российских предприятиях.

На рис. 6 представлена гистограмма сгруппированных относительных частот распространения.

Как видно из рис. 5 и 6 практическое использование принципов контроллинга на российских предприятиях имеет четко выраженную направленность в области планирования и анализа.

Проведем сравнительный анализ результатов контент-анализа управленческого учета, контроллинга и опыта реализации принципов контроллинга. На рис. 7 представлен сравнительный анализ структурных сгруппированных относительных частот, на рис. 8 представлен

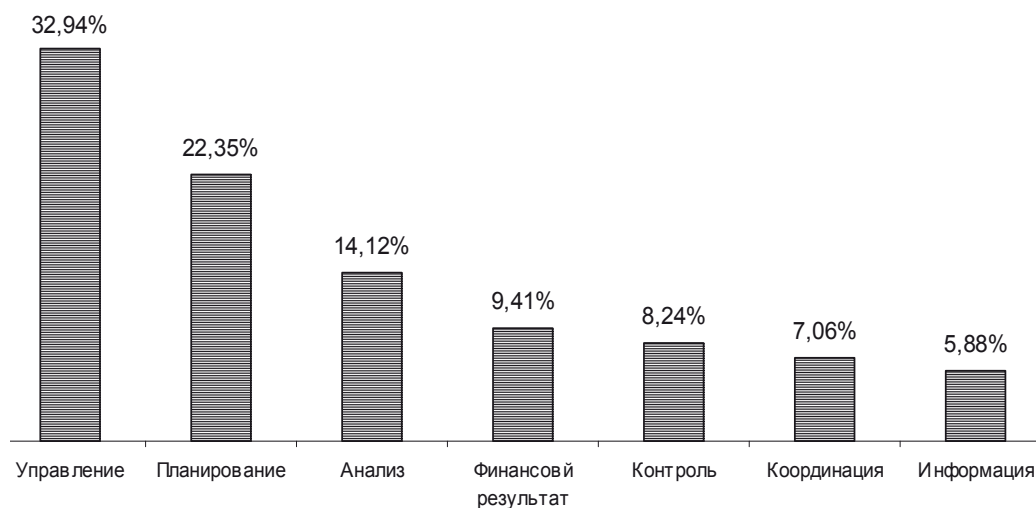


Рис. 5. Гистограмма структурных относительных частот опыта использования контроллинга

Таблица 3

Опыт использования принципов контроллинга российскими предприятиями и организациями

Предприятие	Направление использования контроллинга
Мосбизнес	Ведется целенаправленная работа по повышению открытости финансовой документации компании
ЛУКОЙЛ	Используется при формировании пакета проектов стратегических планов развития
Газпром	Возможность применять стандарты международной финансовой отчетности
Татнефть	Изыскание резервов для создания министабфондов компании
ТНК (Тюменская нефтяная компания)	Налажена система оперативной подачи финансовой информации руководящему персоналу с рекомендациями отдела контроллинга
АвтоВАЗ	Предприятие осуществляет дополнительное информирование сотрудников по важнейшим направлениям развития, опираясь на данные, которые предоставляет отдел контроллинга и внутреннего аудита
Славнефть	Компания большое внимание уделяет изысканию дополнительных резервов за счет оптимизации отдельных управленческих процессов
Новолипецкий металлургический комбинат	Регулярное проведение оценки эффективности принимаемых управленческих решений
Магнитогорский металлургический комбинат	Делает акцент на обеспечении его сотрудников комплексом финансовых проектов по важнейшим направлениям функционирования компании
Альфа страхование	Контроллеры организывают и сопровождают управленческий процесс выбора целей, планирование и регулирование, а также несут ответственность за достижение поставленных целей
Нижфарм	Специалисты отдела контроллинга обеспечивают прозрачность стратегий, финансовых результатов, координируют промежуточные цели и планы в рамках единого целого, оказывают сервисную поддержку, обеспечивая менеджеров необходимой информацией
Сибирский берег	Планирование, анализ результатов, отчетность и разработка корректировочных мер в случае возникновения каких-то отклонений
Сбербанк	Каждый месяц служба контроллинга представляет топ-менеджеру и руководителям подразделений аналитические отчеты о результатах и перспективах развития в электронном виде
Мостривел	Ежемесячный финансовый менеджмент и внешняя отчетность в соответствии с законодательством; формирование процесса бюджетирования, соответствующая отчетность и анализ; налаживание финансового контроля и налоговой отчетности; финансовые операции
Банк Союз	Помощь руководителю в формировании стратегического видения развития, консультационные услуги руководству, а также равноправное участие в формировании стратегии предприятия
Бин Банк	Сервисные функции высшему руководству в вопросах обеспечения стратегических инициатив

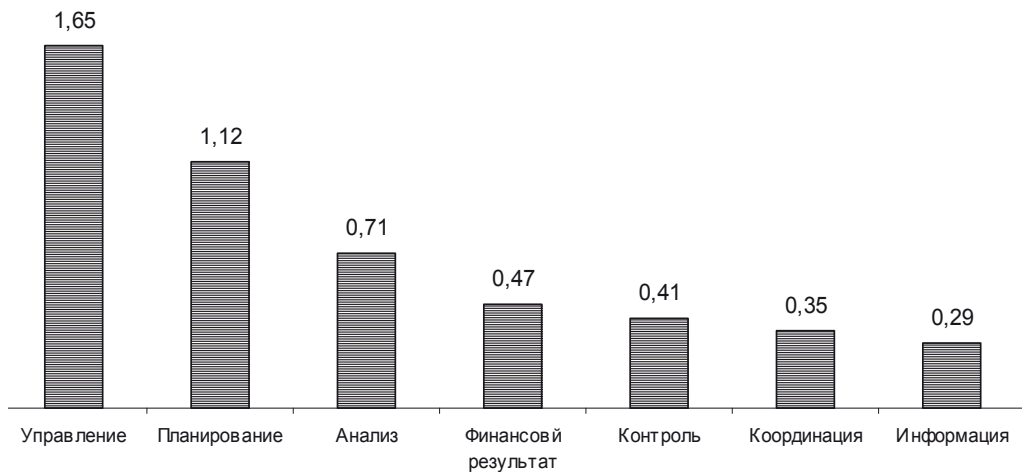


Рис. 6. Гистограмма относительных частот распространения опыта использования контроллинга

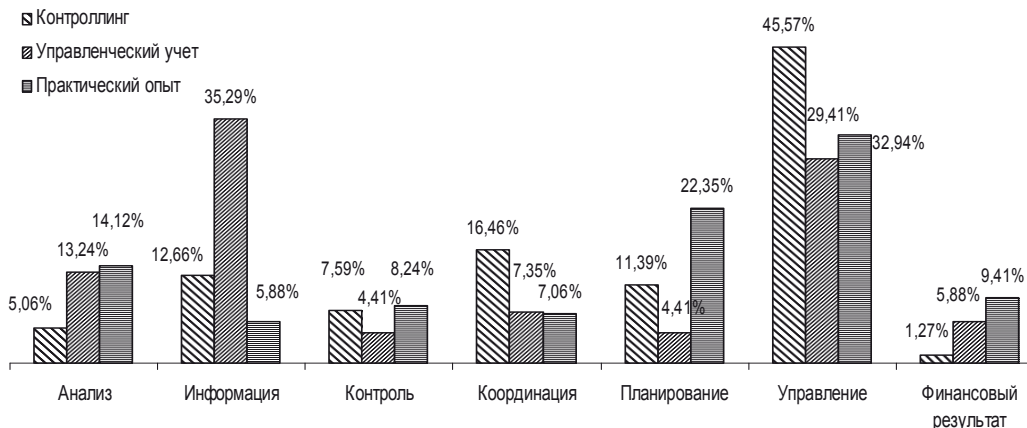


Рис. 7 Сравнительный анализ структурных сгруппированных относительных частот

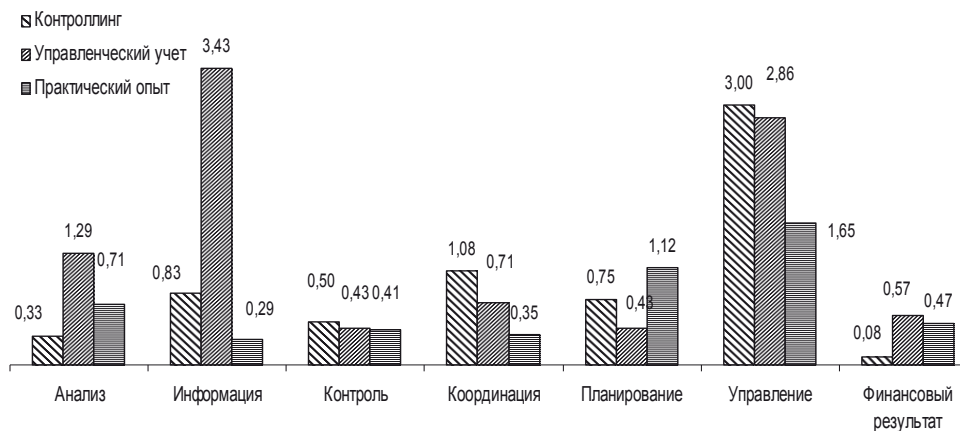


Рис. 8. Сравнительный анализ сгруппированных относительных частот распространения

сравнительный анализ относительных частот распространения.

Перейдем к сравнительному анализу результатов исследования содержания формулировок. Исходя из гистограммы, представленной на рис. 6, мы можем заключить, что при определении контроллинга по сравнению с управленческим учетом гораздо больше слов относится к управлению, планированию и координации. При определении управленческого учета основной упор делается на информацию и анализ.

На рис. 7 демонстрируется сравнение распределения сгруппированных относительных частот распространения. Исходя из этой гистограммы мы можем увидеть, что различия между двумя этими дисциплинами становятся менее существенными. Сохраняется лишь дифференциация управленческого учета в области информации и анализа.

На основании смысловой близости используемых для определения дисциплин слов мы можем заключить, во-первых, о их несомненной близости, а во-вторых – о нечеткой определенности объекта контроллинга. Если управленческий учет имеет несомненную, информационно-аналитическую направленность, то относительно контроллинга исходя из результатов контент-анализа мы ничего определенного сказать не можем, потому что управленческий учет имеет схожую частоту использования смысловых конструкций.

Также на основе результатов сравнения можно сделать выводы о том, что при описании практического использования концепций контроллинга можно установить близость с управленческим учетом в областях: анализа, координации, управления. С контроллингом в области контроля. При этом в сравнении с управленческим учетом и контроллингом наблюдается превалирование в области планирования и финансового результа-

та, а также в меньшей степени в области анализа.

Кроме того, можно отметить, что дифференциация между исследуемыми категориями снижается. Тем не менее для управленческого учета доминантной областью сохраняется информация и анализ; для контроллинга – координация; для практического опыта – планирование.

Таким образом, мы можем говорить о координационной составляющей контроллинга как об основном элементе, отделяющем его от смежных дисциплин.

Тем не менее стоит отметить, что Альбрехт Беккер (Albrecht Becker) – сотрудник кафедры Берлинского университета – в своей статье “Accounting for controlling. Contradictions in the Theoretical Foundations of Management Accounting and Control in German Business Administration” [23] указывает на то, что рассматривая контроллинг с позиций философии управления, основные теоретики данной дисциплины не указывают на то, в чем конкретно неэффективны традиционные инструменты управления: иерархии, планировании, программном управлении, лидерстве. Исходя из этого неясно, зачем тогда вообще необходим контроллинг.

Декларируя несостоятельность традиционных инструментов управления, его теоретики сами возвращаются к их применению. Представление бюджетирования Горрватом (Horavth) [6] ни в одном аспекте не отличается от стандартного представления корпоративного планирования в литературе. Представители теории контроллинга сами склонны соглашаться с подобными контраргументами, выступая с тезисом о назначении контроллинга в качестве координатора второго порядка [16]. Таким образом, традиционное управление выступает в роли координационной силы на оперативном уровне (первый порядок), в то время как контроллинг (опять же используя инструменты традиционно-

го управления) на стратегическом уровне (второй порядок) [6].

Использование контроллингом традиционных инструментов управления предполагает, что его теоретическая база управления исходит прежде всего из механистических представлений об организации, основанных на детерми-

низме и редуccionизме. Модель такого типа обнаруживается и в основах немецкого бизнес-администрирования, в виде факторной производственной модели описанной Гуттенбергом (**Gutenberg**) – **основателем** немецкого бизнес-администрирования [23].

Список использованных источников

1. Питер Ф. Друккер Задачи менеджмента в XXI веке. М.: Вильямс, 2007.
2. Грейсон Джексон К. мл., О'Делл Карла. Американский менеджмент на пороге XXI века. М.: Экономика, 1991.
3. Шумпетер Й. История экономического анализа. В 3 т. СПб., 2001.
4. Kupper H.-U. **Controlling. Konzeption, Aufgaben und Instrumente**. Stuttgart, 1997.
5. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. М.: Финансы и статистика, 1997.
6. Horváth & Partners **Концепция контроллинга: управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование**. М.: Альпина Бизнес Букс, 2008.
7. Kupper H.-U. **Controlling: Konzeption, aufgaben und instrumente**. Stuttgart, 1995.
8. Reichmann, T. **Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten**, Munchen 1995.
9. Хонгрэн Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М.: Финансы и статистика, 1995.
10. **Управленческий учет: учебное пособие / Под ред. А.Д. Шеремета**. М.: ИДФБК-ПРЕСС, 1999.
11. Друри К. **Управленческий и производственный учет**. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
12. Палий В.В., Палий В.Ф. **Счета управленческого учета // Бухгалтерский учет**. 2001. № 7.
13. Вахрушина М.А. **Управленческий анализ**. М.: Омега-Л, 2004.
14. Керимов В.Э. **Теория и практика организации управленческого учета на производственных предприятиях**. М.: ИВЦ "Маркетинг", 2001.
15. Horváth P. **Controlling**. Muenchen, 1996.
16. Weber J. **Einführung in das Controlling**. Stuttgart, 2002.
17. Kupper H.-U., Weber J., Zund A. **Zum Verstandis und Selbstverstandnis des Controlling**. Thesen zur Konsensbildung. Muenchen, 1990.
18. Майер Э. **Контроллинг как система мышления и управления**. М.: Финансы и Статистика, 1993.
19. Данилочкина Н.Г. **Контроллинг как инструмент управления предприятием**. М.: Аудит; ЮНИТИ-ДАНА, 1999.
20. Дайле А. **Практика контроллинга: пер. с нем. / Под ред. иИ с предисл. М.Л. Лукашевича и Е.Н. Тихоненковой**. М.: Финансы и статистика, 2003.
21. Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г. **Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях**. М.: Финансы и статистика, 1998.
22. **Материалы конференции контроллеров РФ от 23 марта 2004. С. 14–15. [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.smb-support.org/assosiation/soc.isl.htm**
23. Albrecht Becker **Accounting for "controlling". Contradictions in the Theoretical Foundations of Management Accounting and Control in German Business Administration**. City University of New York, 1999.