

# КОНТРОЛЛИНГ КАК ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ ПОДХОД К МОДЕРНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНИЯ РОССИЙСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

В.А. Цхай, А.А. Цхай

*Проанализированы подходы к информатизации управления российскими организациями. Сделан вывод о том, что важнейшим сдерживающим фактором является слабость функции контроллинга вследствие сохраняющейся дореформенной системы управления и недостаточной самоорганизации. Для решения проблем информатизации, в работе концепция контроллинга в России развита с точки зрения её сущности, организационной составляющей и инструментария, в том числе релевантной системы планово-контрольных расчётов.*

## **Информатизация управления российскими предприятиями: проблемы и перспективы**

По данным авторитетной Gartner Group, 70% ИТ-проектов<sup>1</sup>, завершившихся с технической точки зрения, не дали ожидаемых эффектов [1].

Главную причину этого ещё в 1990 году выразил М. Хаммер, первый теоретик реинжиниринга: «Традиционные методы работы: не автоматизируйте их, а отвергайте» [2]. Очевидно, что простой «перенос» в ИТ-систему существующих моделей бизнес-процессов может, в некоторых случаях, даже уменьшить соотношение результата процесса и его же трудоёмкости (ресурсоёмкости) после автоматизации. Заметим при этом, что при использовании различных структурных (например, IDEF) или объектно-ориентированных методологических приёмов формального описания бизнес-процессов, оптимизация процессов остаётся во многом «за рамками» указанных приёмов. В действительности, лицо, принимающее решение об изменении бизнес-процесса, должно использовать целый набор формальных методов (очевидно, в первую очередь это касается функционально-стоимостного анализа), учитывать неформальные критерии и применять, в общем случае, практически весь инструментарий теории управления.

В течение последнего десятилетия, в связи с повсеместным распространением ERP-систем и других средств информатизации, появились предпосылки к развитию новой предметной области. Её можно условно обозначить как управление процессами разработки и внедрения ИТ-проектов, включая управленческие отношения по взаимодействию с руководством и персоналом объекта

внедрения.

Данные исследования в известной степени сдерживались вследствие негласного влияния крупнейших разработчиков программного обеспечения, системных интеграторов и консалтинговых фирм. В частности, в России по сей день в открытой печати недостаточно освещены вопросы, связанные с объективными ограничениями применимости метода MRP II / ERP на российских предприятиях (в том числе, при реализации этого метода в продукте R/3 фирмы SAP, Ахарта фирмы Microsoft и др.). В меньшей степени это касается и специальных систем электронного документооборота.

Но на рассматриваемом рынке уже возникает конкуренция со стороны, во-первых, российских ERP-разработчиков; во-вторых, со стороны систем поддержки принятия решений (СППР); в-третьих, происходит дальнейшее развитие метода MRP II / ERP, как по существу (APS), так и в связи с расширением сферы автоматизации (CIM, CRM, SCM, e-business, CSRP). Российские консультанты и системные интеграторы всё больше изменяют вектор своей заинтересованности от привилегированных сфер к региональным предприятиям самых различных отраслей. Всё это принципиально повышает открытость в рассматриваемой предметной области.

В последнее время, большую актуальность приобрёл вопрос «качества» конкретных предприятий и организаций. Во всём мире широко распространяются стандарты качества бизнес-процессов организации (ISO 9001:2000, CMM).

В теории систем высшим уровнем качества системы признаётся самоорганизация [3]. Этот факт, закреплённый в упомянутых международных стандартах качества, приобретает отражение в различных дисциплинах. В частности, в менеджменте с начала 1990-х гг. усилилась значимость понятий человеческого капитала, лидерства, децентрализации.

<sup>1</sup> будем использовать общепринятое сокращение «ИТ» («Информационные Технологии»)

## КОНТРОЛЛИНГ КАК ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ ПОДХОД К МОДЕРНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНИЯ РОССИЙСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

На сегодняшнем уровне развития средств автоматизации, существуют сдерживающие факторы, такие как технические ограничения конкретных систем. Это мешает унификации аппаратных и программных подходов к хранению и обработке многомерных данных, которыми на практике оперирует система управления организации.

Для примера отметим проблему запроса в OLAP данных, иерархия которых не predetermined (а к таким данным относятся, в частности, все данные за произвольные временные интервалы).

Таким образом, уже выбор принципов информатизации, включающих, в том числе, цели информатизации, ИТ-стратегию, подход к определению величины бюджета ИТ, место CIO<sup>2</sup> в организационной структуре, квалификацию ИТ-персонала, является междисциплинарной задачей, решение которой должно повышать качество объекта внедрения как системы, способствуя достижению системой уровня самоорганизации.

При использовании понятийного аппарата, связанного с принципами самоорганизации, представляет интерес концепция контроллинга. На практике, специальные подразделения контроллинга в нашей стране созданы в таких организациях, как ОАО «Северсталь», компания «ЮКОС РМ», ОАО «Чепецкий механический завод» (крупнейший в мире производитель урана) и другие.

### Развитие контроллинга в России

Развитие концепции контроллинга в России замечательным образом иллюстрирует трудности распространения новых научных методов.

Во-первых, в начале 1990-х, при переводе с английского языка книги по менеджменту, ставшей в России наиболее авторитетной [4] слово *controlling* было переведено как «контроль», что дублируется во всех изданиях данного учебника по сей день. Понятию *controlling* было дано следующее определение: «процесс обеспечения достижения организацией своих целей» [4].

Достаточно непривычное с точки зрения теории систем понятие контроля (который стал включать определение планов и стандартов, учёт, регулирование и др.) представлено в различных российских книгах по управлению организацией, в частности, в одноимённых учебниках А.Г. Поршнева и

З.П. Румянцевой из Государственного университета управления.

Более того, когда термин «контроллинг» всё же стал входить в обиход в России, возникла опасность смешения его с контролем в традиционной трактовке (определение эффективности управления, выработка программы по устранению неэффективного управления и повышению его эффективности, передача этой программы для осуществления и проверка её осуществления [15]). Хотя последнему системному понятию скорее соответствовало бы английское слово *check* (сравним, например, концепцию управления PDCA – Plan, Do, Check, Action).

Нужно сказать, что слово *control*, от которого вербально произошло слово «*controlling*», в английском языке означает не контроль, а управление в техническом смысле этого слова (в то время как *management* означает управление делами). Вопросу этому со ссылкой на П. Друкера посвящено, в частности, обширное примечание переводчика в русском издании книги К. Дружи «Введение в производственный и управленческий учёт».

Таким образом, в России до настоящего времени недостаточно освещён вопрос о соотношении понятий контроля (экономическая теория, теория учёта, теория систем, исследование организационных систем управления) и контроллинга (управление, менеджмент, теория учёта).

Второй важнейшей особенностью российского понимания контроллинга является следующий факт. В процессе адаптации к условиям России теоретических разработок немецких авторов, подразделение контроллинга трактовалось, в организационном смысле, как некоторое «аналитическое» подразделение.

В частности, не делался акцент на том, что контроллингу изначально принадлежит функция ведения производственного учёта, а по американской модели — ведения всего бухгалтерского и налогового учёта.

По нашему мнению, положение, согласно которому контроллинг, за исключением самой первой фазы внедрения, должен институционализироваться не как штаб, а как звено, как наделённая полномочиями по принятию решений инстанция для обеспечения реализации определённых мер [6, с.8], является важнейшим и определяющим.

Функциональное подразделение контроллинга на Западе (а равно и в Японии, и в новых индустриальных странах), отвечает за учёт, общее информационное обеспечение

<sup>2</sup> CIO – Chief Information Officer (директор по информационным технологиям)

управления, планирование, контроль и ревизии, анализ и исследование, связь с государственными службами. Отдел казначея отвечает за ежедневную платежеспособность предприятия, и взаимодействует с кредиторами, банками, а также инвесторами. Два этих отдела составляют «финансовый» (в русской терминологии – экономический) блок. В ряде случаев, если присутствует должность вице-президента по финансам, главный контроллер и казначей подчинены ему [8,19,22].

Заметим, что в некотором «идеальном» случае, если все службы предприятия работают оптимальным образом. Именно служба контроллинга, осуществляя, с одной стороны, оперативную диспетчеризацию, а с другой стороны, централизованное планирование, отвечает за поддержание, на основании экономической информации и экономических соображений, непрерывного баланса интересов между службами сбыта, производства и ответственным за платежеспособность отделом казначея (см., например, [12, с.110]).

Одной из главных особенностей российского управления организациями следует признать тот факт, что функции бухгалтерского учёта и планирования оказались организационно разделены.

Это, в частности, обуславливает повсеместную формальность одного из основных приёмов контроллинга – сопоставления фактической и плановой калькуляций [11]. В результате бухгалтерия на предприятии работает «сама для себя», и плановый отдел работает «сам для себя». Это влечёт за собой, помимо прочего, несоразмерную трудоёмкость при попытке осуществления анализа, и практическую невозможность внедрения результатов анализа [21,22]. Заметим, что многие крупные предприятия в России сегодня слабо управляемы, а чтобы воспользоваться преимуществами инвестиций и автоматизации, необходима организационно-кадровая работа [21], которую становится уже невозможным отделять от информатизации.

Корни разделения функций учёта и планирования лежат в дореволюционном взаимодействии элементов немецких моделей и политической поддержке данной модели с 1930-х гг. Принципиальное усиление роли контроллинга на Западе, произошедшее в результате мирового экономического кризиса 20-30-х годов XX века, а также далее — в 1950-х гг.; с развитием автоматизации в 1970-1980-х гг., не оказало влияния на структуру экономических служб предприятий СССР.

Возникшая в 1990-х гг. необычайно суженная в организационном разрезе трактовка подразделения контроллинга как «аналитического», вызывающая справедливые сомнения в концептуальности такого понимания контроллинга, а равно вопросы по поводу места сферы «управленческого учёта» по отношению к «контроллингу», вполне понятна, если вспомнить тогдашние условия России<sup>3</sup>.

Без подобного сужения трактовки контроллинга мог бы быть *à priori*, «до опыта», отвергнут; или же контроллинга, посягнув на организационную целостность бухгалтерии, вступил бы в противоречие со стремлением руководства страны обеспечить должный порядок в сфере бухгалтерского учёта и стал бы почвой для разного рода спекуляций.

Сейчас же ситуация изменилась; в частности, бухгалтерский учёт в России сумел воспринять многие идеи и, вообще, «дух» международных стандартов финансовой отчётности. Думается, что в последние годы противоречия уже не возникло бы.

### Сущность контроллинга

Общепринятыми в России являются следующие два определения контроллинга [16]:

1) *как философия*: контроллинг – философия и образ мышления руководителей, ориентированные на эффективное использование ресурсов и развитие предприятия (организации) в долгосрочной перспективе;

2) *как инструмент*: 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.

Не заостряя сейчас внимания на историческом различии концепций контроллинга (ориентированных соответственно на учёт; информационное обеспечение; систему планирования и контроля; координацию всей системы управления [7]), отметим, что кон-

<sup>3</sup> может быть, не только «аналитического» подразделения, а в какой-то степени «информационного» – если на подразделение контроллинга предлагается возложить функции ОАСУП; «планового» или «контрольно-ревизионного» – если предусматривается близость подразделения контроллинга к соответствующим подразделениям, например, выделение штаба по контроллингу внутри последних. Все эти варианты применялись различными российскими предприятиями и объединениями (см. журнал «Контроллинг» за 2001-03 гг.)

## КОНТРОЛЛИНГ КАК ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ ПОДХОД К МОДЕРНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНИЯ РОССИЙСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

цепция контроллинга представляет собой особый взгляд на систему информационного обеспечения управления организацией.

Отличие этого взгляда заключается, прежде всего, в особой интеграции функций управления: планирования, контроля, анализа, учёта, а также организации и управления персоналом. Сам контроллинг, безусловно, остаётся одной из функций управления («системой поддержки менеджмента», по выражению Томаса Райхмана [14]), не претендуя на то, чтобы перенять задачи или занять место самого менеджмента. За рамки контроллинга выходят многие вопросы, связанные с целеполаганием [11], стратегическим планированием, организацией и мотивацией [10]. В то же время, по поводу контроллинга часто употребляется словосочетание «управление управлением» [7].

Возможность развития концепции контроллинга в конкретной организации тесно связана со стадией развития данной организации (используя классификации стадий развития, например, по Грейнеру, Ливехуду или Ансоффу) и особенно со способностью делегирования полномочий [17]. Однако, очевидно, что усиление функции, которая обозначается термином «контроллинг», само может изменить психологию руководителей и способствовать развитию организации, освобождая руководителей от «текучки» и делая для них видимыми перспективы, стратегии и доходы – или, в случае недостаточной компетенции линейного руководителя, «выделяя» этого руководителя из общей среды.

Современный контроллинг предполагает переход к новым понятиям контроля и плана. Контроль должен основываться на сравнении трёх величин: план, факт и желаемое значение показателя в сложившейся ситуации. Таким образом, запланированные в прошлом величины, задачи, мероприятия постоянно подвергаются анализу с точки зрения эффективности в текущей ситуации. Контроллинг стремится переносить тенденции будущего в настоящее, то есть способствовать переходу предприятия в то поле деятельности, которое обеспечивает ему долгосрочное существование и развитие [13].

Также, контроллинг является специальной методологией, которая обеспечивает регулярную апробацию и внедрение результатов аналитической работы. Идеи и результаты анализа имеют ценность особенно тогда, когда они востребованы. Для этого, по меньшей мере, они должны фиксироваться; затем, эти идеи должны обсуждаться; необходимо

стимулировать аналитическую работу, установить и соблюдать порядок внедрения.

К информационной инфраструктуре управления на основании концепции контроллинга можно отнести, в частности, взаимосвязанную поддержку:

1) планирования и, подчеркнём, контроля исполнения целей, задач, стратегий, проектов, мероприятий, бюджетов;

2) организации выработки политики по разным направлениям и контроля за её соблюдением;

3) организации информационного обеспечения, координации служб, оперативного документооборота;

4) контроля выполнения приказов, решений совещаний, других запротоколированных указаний [21, 22].

Очевидно, что, например, обычная система электронного документооборота, обеспечивающая совместный доступ к документам через компьютерную сеть с единой регистрацией документов, сама по себе не решает перечисленные вопросы<sup>4</sup>. Если построение системы контроллинга предусматривается в рамках ИТ-проекта, на постановочном этапе должна быть произведена высокая детализация. Уровень ИТ-проекта не должен быть выше стратегически достаточного.

Сущность контроллинга заключается в том, что контроллинг предполагает не просто усиление внимания к функции обратной связи. Корректировки программы в результате частого использования механизма обратной связи могут стать губительными для экономической системы. То же касается и чрезмерного усложнения учётной работы (например, в ряде случаев это относится к требованию документирования каждого перемещения передела и операции в ERP-системе). Привлекательность контроллинга состоит, прежде всего, в развитии механизма самоорганизации всех элементов системы, направлении их на неуклонное достижение целей системы.

Для иллюстрации самоорганизации как сущности контроллинга нужно, во-первых, перечислить основные инструменты контроллинга; во-вторых, раскрыть организационную составляющую контроллинга; в-третьих, обозначить требования к планово-контрольным расчётам в рамках концепции контроллинга.

<sup>4</sup> при этом если такая система электронного документооборота поддерживается аппаратно у каждого исполнителя и на приемлемом уровне, она может служить одним из шагов в построении системы контроллинга

### Основные инструменты контроллинга

В последнее время наряду с традиционными инструментами, такими как бюджет с нулевой базы, гибкий бюджет, прогнозирование, нормирование, методы управленческого учёта и анализа, выделяют следующие инструменты контроллинга [5,14,16].

1. Balanced Scorecard (система сбалансированных показателей). Название метода происходит от попытки сбалансировать традиционный финансовый анализ с нефинансовыми показателями, которые объединены в следующие группы: внутренние бизнес-процессы; удовлетворение потребителя; корпоративное обучение и развитие.

2. Activity-Based Costing (учёт затрат по функциям, сюда же можно отнести по процессный учёт издержек [14]). Эта система предназначена, главным образом, для управления накладными затратами (так называемое hidden factory, «скрытое производство» [14]), и позволяет выявлять такие затраты, корректно относить их на носители издержек и исследовать их также по видам, местам возникновения и другим признакам [12,16].

3. Target Costing (управление по целевым издержкам). Согласно этому методу, определяются максимально допустимые с точки зрения рынка издержки на изделие (на всё изделие, отдельные узлы, отдельные функции и др.). Этот метод может применяться в различных целях: для управления затратами; как метод ценообразования; при разработке новых изделий; а также при финансовых отношениях в холдинге. Метод задействует глубинные слои так называемой Пирамиды контроллинга, касающиеся инновационной деятельности [16].

4. Benchmarking (бенчмаркинг). Сущность метода заключается в систематическом анализе сильных и слабых сторон анализируемого предприятия на основе сравнения показателей производительности, издержек, а также маркетинг-микс и др. с аналогичными показателями других предприятий (причём не обязательно той же отрасли). Можно также обозначить этот метод более обобщённо – как перенимание передового опыта.

5. Theory of Constraints (теория ограничений Э. Голдрата). Идея этого метода заключается в том, что значительное улучшение работы организации может быть достигнуто путём акцентирования внимания на так называемых ограничениях, то есть на том, что мешает системе достигнуть своей цели. После выявления ограничения, «узкого места», применяются специальные методики.

При этом, если, например, метод применяется к производственному процессу, то он редко приводит к дополнительным инвестициям, поскольку многие операции могут выполняться на различном оборудовании. То же касается и других процессов. В результате возможен принципиальный рост показателей объёма производства, выручки, снижение операционных издержек [12,16].

6. Just-In-Time / Kanban / Lean Manufacturing (точно вовремя / канбан / гибкое производство). Эти методы следует рассматривать в их историческом развитии. Общая идея заключается в том, чтобы предприятие строило свои процессы по принципу постоянного улучшения работы путём ликвидации всех бесполезных действий (то есть действий, не приносящих добавленную стоимость, но увеличивающих себестоимость). Сфера применения весьма широка: в результате применения комплекса методов, например, могут быть произведены изменения в физическом расположении оборудования (например, от функционального к поточному принципу), могут быть практически устранены запасы незавершённого производства, сырья и продукции, поддерживаться порядок на рабочих местах («метод 5С») и др. Сюда же, по существу, можно отнести и реинжиниринг, если понимать под ним прежде всего отказ от примата пооперационной специализации и перенесение акцента на межфункциональные процессы в организации, имеющие своими результатами удовлетворение потребностей внешних или внутренних клиентов [18, с.6]. Группа методов обеспечивает в результате применения рост в разы показателей эффективности, оперативности, оборачиваемости и др. Внимание к группе методов в 1980-х гг. было привлечено во многом благодаря опыту корпорации Toyota. В литературе освещён вопрос об особенностях и взаимодополнении теории ограничений (см. выше) и данной группы методов (например, [12]).

7. Six Sigma Quality Standard (стандарт качества «шесть сигма»). Этот метод подразумевает стремление к уровню дефектов порядка 3-4 дефекта на 1 миллион операций – так называемый «квантовый эталон качества», который используют, в частности, Motorola, Дженерал Электрик, Блэк энд Декер.

8. Strategy Maps (стратегические карты). Метод позволяет отразить графически стратегические и бизнес-планы, что делает стратегию понятной и измеримой и позволяет своевременно устранять несоответствия между стратегией, требуемой квалификацией и

## КОНТРОЛЛИНГ КАК ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ ПОДХОД К МОДЕРНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНИЯ РОССИЙСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

набором мероприятий, необходимых для роста бизнеса и операционной прибыли.

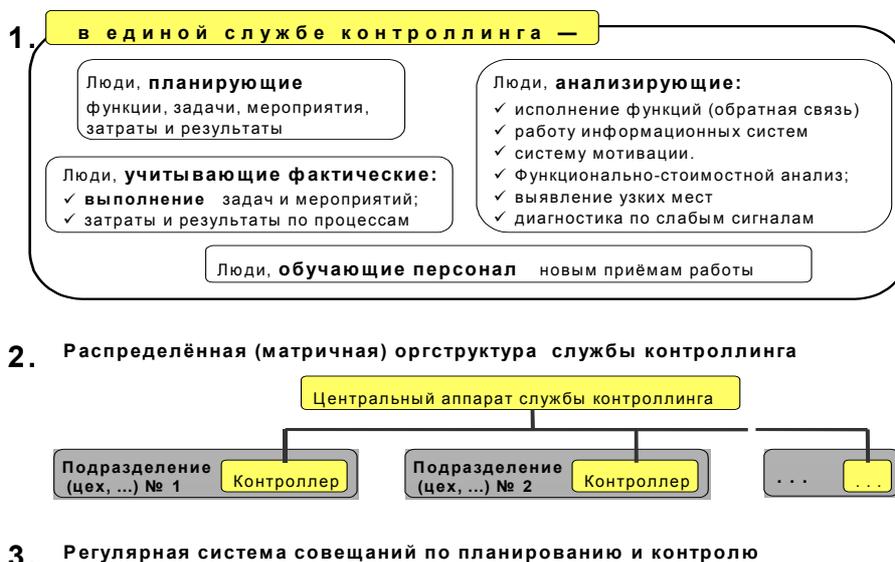
9. Open Book Management (политика открытой книги). В рамках данной концепции весь персонал предприятия имеет доступ к отчётным документам. Идея заключается в том, что когда сотрудник понимает стратегию фирмы и её финансовые результаты, он более продуктивно помогает руководству достигать поставленные стратегические цели.

10. Swarm Intelligence (принципы стаи, иногда называется «философией Амёба-менеджмента»). Цель этого метода – дать возможность индивидуумам максимально

проявить свои творческие способности. Подход основан на признании того, что сотрудники, следующие нескольким простым правилам, могут выполнять сложные мероприятия и достигать более высокой производительности при меньшем участии руководства.

### Организационная составляющая контроллинга

Внедрение контроллинга в организации, по нашему мнению, должно проводиться на основе трёх ключевых положений (рис. 1).



### 3. Регулярная система совещаний по планированию и контролю

Рис. 1. Организация контроллинга — три ключевых положения

Во-первых, часть существующих подразделений реорганизуется в службу контроллинга. В этой службе объединяются сотрудники, которые занимаются планированием, учётом (в том числе исполнением), анализом, обучением сотрудников других подразделений. При этом, перечисленные функции сближаются. Каждый контроллер должен владеть инструментами планирования, учёта, анализа, и должен уметь обучать людей.

По нашему мнению, такой подход не противоречит норме ст.7 российского Закона «О бухгалтерском учёте». Обязанности главного бухгалтера могут быть возложены на главного контроллера или финансового директора, в зависимости от того, кому главный контроллер непосредственно подчиняется: первому лицу или финансовому директору.

Второй ключевой принцип организации службы контроллинга — это её распределённая (матричная) организационная структура. В подразделениях организации работают так называемые периферийные контроллеры с

двойным подчинением.

При этом по нашему мнению, в условиях России целесообразно административное подчинение контроллеров подразделений главному контроллеру, а руководителям подразделений они должны подчиняться функционально, плюс, в ряде случаев, частично административно по пути компромисса матричной структуры (что будет способствовать экономии и личностной интегрированности данных сотрудников в свои подразделения).

Особенности построения системы периферийных контроллеров в случае их территориальной удалённости друг от друга, новые принципы руководства такой системой (с учётом требований реинжиниринга системы управления) освещены в ряде работ, из которых особо отметим [10, с.158-172].

Если рассматривать плоскость социально-трудовых отношений, то распределённая служба контроллинга — это система, как бы специально устроенная для «примирения» новаторов и руководителей. В распределён-

ной службе контроллинга возможно объединить самых талантливых и энергичных сотрудников, которым естественным образом становится тесно в рамках устаревших структур управления.

Тогда синергетика их объединения, при должном управлении (в том числе стимулировании), будет прямо направлена на достижение целей организации. Причём, благодаря системности, происходит значительное ослабление противоречия «идея ↔ ответственность за внедрение этой идеи, включая все следствия». Сейчас же, как правило, различные формы объединения специалистов носят только неформальный характер, и это потенциально приносит вред организации.

Третье ключевое положение — это регуляторная система так называемых конференций, или совещаний, по планированию и контролю (контроллингу). В результате этого, преодолевается известный недостаток, который заключается в том, что часто планы, бюджеты нужны только тем, кто их составляет. Процедура, например, планирования, заканчивается в рамках контроллинга не формальным «сбором подписей» на документе заместителей директора, у каждого из которых есть более важные дела, чем рассмотрение плана. Напротив, участие в работе единой системы планирования и контроля становится для каждого из руководителей приоритетом, а основные планы утверждаются руководителями не поочередно, а совместно в ходе обсуждения.

При контроллинге происходит изменение принципов принятия решений ключевыми лицами в сторону системности, а значит, в сторону безусловного увеличения управляемости, усиления позиций организации.

В заключение раздела, остановимся на двух дискуссионных моментах.

Во-первых, в России крайне медленно, за исключением банков, идёт процесс отделения операционистов от бухгалтеров. По сути, сейчас в бухгалтериях предприятий выполняется работа преимущественно операционистов. При этом, в пользу объединения бухгалтерии и плановых служб, кроме того, что так принято в мире, говорит следующее соображение. Пока по отношению к лицам, которые непосредственно занимаются управленческим учётом, контроллеры будут выступать в качестве внешних раздражителей, как бы «подгоняя» бухгалтерию и не давая ей при этом функций анализа и контроля — до этих пор, очевидно, будет происходить искусственный разрыв связи функций управления.

«Учётчики» и «плановики» должны действовать как единое целое по отношению к «производственникам» (в том числе «сбытовикам» и др.), постоянно вырабатывая идеи, мероприятия и различные управляющие воздействия. Важнейшее значение в связи с этим приобретает работа в распределённой структуре на уровне низовых подразделений. Работа плановиков, диспетчеров, учётчиков и аналитиков в одной структуре контроллинга, со сближением их функций, с приоритетным, по примеру Японии, принятием в ряды контроллеров инженеров (специалистов в технологии производства на данном предприятии), будет характеризовать реальное внедрение контроллинга.

Во-вторых, естественным является вопрос, не произойдёт ли чрезмерное усиление главного контроллера конкретной организации относительно других руководителей?

В любой организации должен быть глава исполнительного органа. Во многих случаях необходимо выявление не только первой, но и последующих позиций в исполнительном органе. Это различные члены дирекции, и они, как правило, занимают функциональные должности — коммерческого директора, заместителя генерального директора по экономике и др. На первом этапе внедрения контроллинга, не исключено, что в ряде случаев руководство такой службой будет означать для главного контроллера фактический уровень члена дирекции, или даже, в рамках каких-то ситуаций и ограниченных периодов времени, второго лица. В этом нет ничего противоречивого. В дальнейшем, когда функциональность службы контроллинга для конкретного внедрения установится, место главного контроллера в иерархии также определится. Это место будет особым для каждой конкретной организации, в соответствии с фактическими правами и обязанностями при решении основной задачи контроллинга — *информационного обеспечения процесса управления, ориентированного на достижение целей организации.*

#### **Требования к планово-контрольным расчётам**

В качестве источника серьёзных рисков ИТ-проекта называют проблему того, что, как правило, в результате внедрения решается только задача ввода и согласования плановых показателей без их глубокой привязки к факту (и вообще, без желательной детализации фактических данных на постановочном уровне). В результате, «скорее всего, де-

## КОНТРОЛЛИНГ КАК ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ ПОДХОД К МОДЕРНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНИЯ РОССИЙСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

тальный план-факт анализ всё равно будет проводиться, но по старым технологиям, "на коленке", вне рамок системы» [18].

Ниже мы кратко раскроем минимальные, на наш взгляд, требования к системе плано-контрольных расчётов в рамках системы контроллинга для российского предприятия [22]. В силу их относительной простоты, можно предположить, что формулировка этих требований поможет в выработке чётких позиций по вопросам детализации на этапе постановки задачи по ИТ-проекту.

### 1. Обеспечивающая часть со стороны общего контроллинга

Необходимо, прежде всего, выразить миссию, цели и задачи предприятия, которые должны являться полноценными конструктами<sup>5</sup> планирования и контроля.

Далее, по нашему мнению, в любом бизнесе должны быть три долгосрочные (на минимальный срок 5 лет с поквартальной разбивкой) стратегические программы:

- 1) сбыта;
- 2) производства, производственного потенциала, социального развития и коммуникаций (далее будем сокращённо называть программой производства);
- 3) снабжения.

Чтобы учесть неопределённость, нужно использовать сценарный подход. Формальную оценку вероятностей того или иного сценария следует проводить только в случае реальной её необходимости.

Программы сбыта и снабжения должны составляться, по крайней мере, в следующих сформулированных нами разрезах (табл. 1).

Таблица 1

Наименование разреза	Для программы сбыта	Для программы снабжения
Содержательно-номенклатурный	Поля бизнеса [19]; далее – продуктовые группы	Поля бизнеса; далее – группы сырья и материалов
Институциональный	Группы потребителей	Производители
Логистический	Каналы распределения	Логистические сети

Далее, необходимы программы сбыта,

<sup>5</sup> будем использовать понятие конструкта – инструмента, представляющего собой формальный набор документов [22]

производства и снабжения в качестве слагаемых системы оперативного контроллинга. Они должны составляться в тех же разрезах, что и в стратегическом контроллинге, на каждый последующий месяц.

Поскольку программы оперативного контроллинга являются непосредственным руководством к работе соответствующих подразделений, то соответственно должна выбираться детализация на этапе планирования. Безусловно, если внешняя и внутренняя среда хотя бы минимально предсказуема, желательно использовать высокую детализацию.

Необходимо, чтобы описанные выше три программы оперативного контроллинга были увязаны между собой, в том числе с прогнозируемыми параметрами внешней среды (являющимися частью каждой из программ), таким образом, чтобы результат был Парето-оптимален с точки зрения утверждённых целей и задач. Например, если в ближайшем месяце цели и задачи свёртываются к максимизации прибыли, то производственные мощности в плановом порядке должны быть загружены таким образом, чтобы в результате операций этого месяца, предприятие получило максимальную прибыль в долгосрочном периоде (подразумевается, что необходимый рост оборота и доли рынка, увеличение коэффициентов инкассации – т.е. ликвидности – и другие критерии учтены при свёрке). Если оптимальный состав данных программ не очевиден, нужно использовать оптимизационную модель.

Строго говоря, требование Парето-оптимальности (эффективного распределения ресурсов) должно быть соблюдено и в отношении стратегических программ. При необходимости математической записи таких задач, для упрощения целесообразно использовать декомпозицию на дискретные оптимальные задачи оперативного планирования.

В отличие от точного временного и ресурсного планирования в рамках ERP или, например, инструментария нечёткой логики (системы поддержки принятия решений), развиваемый нами подход подразумевает некоторую «минимальную» формализацию в рамках оперативного управления. При планировании, в то же время, необходимы по возможности строгие математические расчёты<sup>6</sup>.

Актуальная задача контроллеров – пре-

<sup>6</sup> для чего требуются точные исходные данные, которые в результате того, что процедуры обобщения и группировки неизбежно носят аналитический характер, существенно зависят от учётной политики и, в общем, от квалификации бухгалтеров

жде всего, способствовать самоорганизации работников, с тем, чтобы они старались соблюдать в работе направления и приоритеты, установленные оптимальными программами. При таком подходе, даже в случае срыва каких-то мероприятий, работник будет мотивирован попытаться организовать эти мероприятия по-другому (а такую замену может быть невозможно запланировать, и, вообще, формализовать).

## 2. Финансовый контроллинг

Разработка перечисленных выше программ стратегического и оперативного контроллинга выполняется совместно с разработкой на соответствующие периоды всех конструктов финансового контроллинга и носит итеративно-рекурсионный характер.

Термином «финансовый контроллинг» мы обозначили [22], практически, ту область контроллинга, которую Хан называет ориентированными на результат и ликвидности интегрированными планово-контрольными расчётами [19], то есть сводную монетарную часть, «ядро» системы контроллинга.

Основным инструментом контроллинга является бюджет. Как отмечают основоположники контроллинга, концепция контроллинга функционирует, если выполняются два условия: 1) планирование прибыли осуществляется ежемесячно; 2) управление прибылью осуществляется на основе расчёта сумм покрытия [9, с.37]. Таким образом, главным бюджетом в контроллинге является, по введённому нами [22] термину, конструкт планирования и контроля финансового результата.

Кратко перечислим его особенности:

1) Планируется и контролируется бухгалтерская прибыль, во временных разрезах, соответствующих конструктам обеспечивающей части системы (см. выше, раздел 6.1).

2) Издержки, относимые за счёт капитала организации, а равно издержки, не относящиеся к расходам из-за несоблюдения концепции соответствия, принципа имущественной обособленности или иных правил учёта, но всё же требующие планирования и контроля, отражаются в конструктах после показателя бухгалтерской прибыли.

3) Доходы и расходы подразделяются на переменные и условно-постоянные с совместным разделением на прямые и косвенные; соответственно доходы, расходы и прибыль планируются и контролируются в разрезах носителей и мест возникновения, а расходы, кроме этого — в разрезах элементов (с использованием счетов 30-39 Плана счетов) с

нижестоящим разрезом статей калькуляции;

4) Может потребоваться увеличение детализации данных, содержащихся в первичных документах учёта.

5) В качестве одного из итоговых результатов рассчитываются калькуляции по отдельным продуктам с результирующими статьями «вклад на покрытие условно-постоянных расходов»; или «вклад на покрытие косвенных расходов» с учётом различных уровней группировки мест возникновения последних; по сходному алгоритму – стоимостные оценки выделяемых бизнес-процессов, требующих планирования и контроля.

Второй предлагаемый конструкт финансового контроллинга позволяет осуществлять планирование и контроль финансовых потоков, имущества и источников его образования [22]. Он должен решать следующие задачи:

1) Планирование и контроль ежедневных «финансовых потоков» предприятия, в соответствии с разработанным нами понятием финансовых потоков для целей финансового контроллинга [20].

2) Планирование и контроль движения иных элементов имущества предприятия и источников его образования, с планированием и контролем бухгалтерского баланса в качестве конечного подконструкта.

3) Задачи финансовой политики: организация выработки и контроля за соблюдением стратегической и тактической кредитной политики по отношению к покупателям и поставщикам; долгосрочное планирование и контроль лимитов кредитных линий и предлагаемого в каждый момент времени обеспечения, эмиссий акций, реструктуризации предприятия, дивидендной политики, влияния инвестиционных проектов на состояние имущества и источников его образования, а также налоговой политики, амортизационной политики и учётной политики.

## Заключение

В области информатизации управления российскими предприятиями необходим прорыв. Это вопрос сохранения уникальных специалистов и технологий, удвоения объёма ВВП нашей страны.

Всё большее значение в России и в мире приобретает концепция контроллинга – современная методология информационного обеспечения управления, развивающая системную самоорганизацию. На предприятиях России повсеместно внедряется бюджетирование – первый шаг к контроллингу.

Изменение системы управления предприятием на основе концепции контроллинга

## КОНТРОЛЛИНГ КАК ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ ПОДХОД К МОДЕРНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНИЯ РОССИЙСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

— междисциплинарная задача. При её решении становится возможной массовая информатизация управления предприятиями.

В качестве одного из результатов, у предприятий появится тогда существенная свобода в выборе приоритетов внешней информатизации, дающих наибольшую отдачу (таких, как реклама в Internet, сбор и анализ информации об инновациях, НИОКР).

Многочисленные публикации свидетельствуют о том, что результат от использования средств информатизации (даже самых дорогостоящих) определяется прежде всего качеством исходной системы управления организацией. Это, хотя и с трудом, становится приоритетом на целом ряде ведущих предприятий России, и также на большинстве западных предприятий, несмотря на высокую капитализацию последних. Существующие наработки, по нашему мнению, наилучшим образом могут интегрироваться при развитии концепции контроллинга.

Тот же подход к информатизации может быть применён при модернизации управления в государственных органах России.

Авторы благодарны профессору Н.М. Оскорбину за плодотворные обсуждения и поддержку.

Также, выражается признательность за поддержку по гранту Президента РФ № НШ-22.2003.5 «для поддержки ведущих научных школ РФ».

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ахметов К. «ИТ Стратегия». Управление проектами // Intelligent Enterprise.—2003—№ 5—С.10-12.
2. Хаммер М., Чампи Дж. Реинжиниринг корпорации: манифест революции в бизнесе. — СПб: Изд-во С-Петербургского ун-та, 1997. — 332 с.
3. Анфилатов В.С., Емельянов А.А., Кукушкин А.А. Системный анализ в управлении: Учеб. пособие / Под ред. А.А. Емельянова — М.: Финансы и статистика, 2002. — 368 с.
4. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента. — М.: Дело, 2000. — 704 с.
5. Данилочкина Н.Г. Место контроллинга в теории экономики предприятия // Российское предпринимательство. — 2001. — № 7. — С. 89-94.
6. Контролинг. Опыт системного подхода / Рос. акад. гос. службы при Президенте РФ; [Отв. ред.: Иванов Г.И.]. — М.: РАГС, 1999. — 153 с.
7. Контролинг как инструмент управления предприятием. / Под ред. Данилочкиной Н.Г.—М.: ЮНИТИ, 2002. — 279 с.
8. Кунц Г., О’Доннел С. Управление: системный и ситуационный анализ управленческих функций. — М.: Прогресс, 1981. — Т.2. — 512 с.
9. Манн Р., Майер Э. Контролинг для начинающих. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 304 с.
10. Гончаров В.В. Специфика управления важнейшими ресурсами. — М.: МНИИПУ, 1998. — 176 с.
11. Ореховский П.А. Контролинг: Учеб. пособие / Межд. акад. соврем. знания. — Обнинск: МАСЗ, 2000. — 187 с.
12. Питеркин С.В., Оладов Н.А., Исаев Д.В. Точно вовремя для России. Практика применения ERP-систем. 2-е изд. — М.: Альпина Пабlishер, 2003. — 368 с.
13. Проценко О.Д. Контролинг как образ мышления современных менеджеров // Российское предпринимательство. — 2001. — № 1. —С. 86-87
14. Райхман Т. Менеджмент и контролинг. Одни цели — разные пути и инструменты // Международный бухгалтерский учёт.—1999,—№ 5.—С.40-52.
15. Соловьёв Г.А. Экономический контроль в системе управления. — М.: Финансы и статистика, 1986. — 191 с.
16. Фалько С.Г., Рассел К.А., Левин Л.Ф. Контролинг: национальные особенности — российский и американский опыт // Контролинг. — 2002. — № 1. — С. 2-8.
17. Фахразиев И.Г. Концепция контроллинга в аспекте организационного развития // Контролинг. — 2003. — № 1. — С.2-9.
18. Галаган А. Системы поддержки принятия решений: практические аспекты // Intelligent Enterprise. — 2003. — № 5, с.42-45; № 6, с.16-21.
19. Хан Д. Планирование и контроль— концепция контроллинга.—М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с.
20. Цхай В.А. Модельный подход к управлению финансовыми потоками как основа системы оперативного контроллинга на предприятии / Проблемы переходной экономики России: Сб. статей. Выпуск 2. — Барнаул: Изд-во Алт. ун-та, 2002.— С. 117-126.
21. Цхай В.А. Применение концепции контроллинга на предприятиях и в налоговых органах в современных условиях России / Налогоплательщик и государство: взаимоотношения и перспективы сотрудничества. Тр. V Межрегиональной научно-практ. конф. — Барнаул, 2004 (в печ.).
22. Цхай В.А. Система финансового контроллинга как ключевое звено в механизме управления предприятием в развивающейся экономике России / Сб. статей — Барнаул: Изд-во АлтГТУ, 2004 (в печ.).