**Контроллинг в России**

С.Фалько, К.Расселл, Л.Левин, www.intelcont.ru

В последние годы все чаще среди российских ученых и практиков в области экономики и управления используется термин контроллинг. Каждый трактует его по-своему. Некоторые говорят, что контроллинг - это внутренний контроль, другие же считают, что контроллинг сродни аудиту. Специалисты в области автоматизированных систем управления предприятиями (АСУП) полагают, что контроллинг - это практически то же самое, что и АСУП, но лишь с учетом новых условий хозяйствования. Контроллинг сравнивают также с системой программно-целевого планирования. Чаще всего контроллинг отождествляют частично или полностью с управленческим учетом.

По мнению авторов, ни с одним из приведенных выше определений контроллинга нельзя в полной мере согласиться. В системе контроллинга есть место и управленческому учету, и контролю, и аудиту и программно-целевому планированию, но это еще далеко не все базовые принципы, инструменты и методы контроллинга.

Происхождение термина «контроллинг» представлено в целом ряде работ [1,2,3]. Сам термин зародился в Америке, в 70-е годы перекочевал в Западную Европу, а затем в начале 90-х в Россию. В определении термин объединяет две составляющие: контроллинг как философия и контроллинг как инструмент:

1) Контроллинг - философия и образ мышления руководителей, ориентированные на эффективное использование ресурсов и развитие предприятия (организации) в долгосрочной перспективе.

2) 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.

Основные постулаты современной философии контроллинга можно сформулировать следующим образом:

1. Примат рентабельности деятельности предприятия над ростом объемных показателей, т.е. размеры предприятия, объемы выпуска, количество филиалов и клиентов, ассортимент продукции, сумма баланса и т.п. являются второстепенными по сравнению с эффективностью работы предприятия в целом и его подразделений;

2. Рост объемов бизнеса предприятия (организации) оправдан лишь при сохранении прежнего уровня или росте эффективности;

3. Мероприятия по обеспечению роста доходности не должны повышать допустимые для конкретных условий функционирования предприятия уровни рисков.

Целевая задача контроллинга заключается в системно - интегрированной информационной, аналитической, инструментальной и методической поддержке руководства для обеспечения долгосрочного существования и развития предприятия.

**Контроллинг в России: становление профессионалов**

Специалисты, реализующие функции контроллинга на предприятии, обычно называются контроллерами. Контроллеры выполняют следующие функции:

1. Разработка систем и поддержка процессов планирования и контроля деятельности предприятия;

2. Организация сбора, измерения, анализа и интерпретации плановых и отчетных данных, а также внешней и внутренней информации, прямо или косвенно связанной с видами деятельности предприятия;

3. Структурирование организационных систем и бизнес - процессов;

4. Координация и интеграция процессов управления в сфере разработок, закупок, логистики, производства, продаж, финансирования;

5. Обеспечение прозрачности, понятности и объективной интерпретации полученных результатов;

6. Формирование интегрированной концепции управления предприятием и адекватной современным требованиям менеджмента инфраструктуры: рыночно ориентированных оргструктур, систем информационного обеспечения всех функциональных сфер деятельности предприятия.

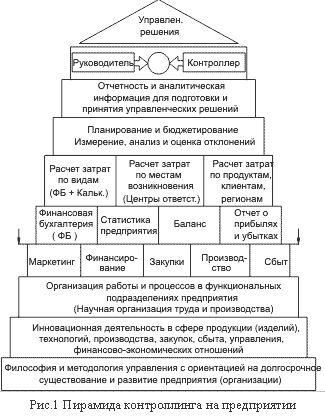
Принципиальное отличие руководителя и контроллера заключается в том, что руководитель, в конечном итоге, отвечает за результаты деятельности предприятия в целом и его структурных подразделений (центров ответственности). Контроллер отвечает за правильность использования методов и инструментов планирования, контроля, анализа и принятия решений, а также за прозрачность и наглядность представления достигнутых результатов. Данный принцип справедлив по отношению к руководителям и контроллерам всех уровней иерархии управления.

Современное состояние контроллинга в России характеризуется явным уклоном в оперативный контроллинг, который в методическом и инструментальном плане хорошо разработан. В оперативном контроллинге самыми развитыми составляющими являются контроллинг затрат и результатов. Практически все современные программные средства информационной поддержки систем управления включают в себя блоки «Контроллинг затрат», «Контроллинг финансов», «Контроллинг показателей эффективности».

Доминирование учетно-аналитической компоненты привело, на наш взгляд, к микро кризису в практике современного контроллинга. Руководители предприятий все чаще высказывают недовольство в адрес служб контроллинга, упрекая их в излишней «мелочности» и зацикленности на углубленном анализе данных финансового и управленческого учета.

Как за рубежом, так и в России, в работе служб контроллинга неоправданно много внимания уделяется планированию и контролю оперативных бюджетов. В этой части резервы роста эффективности предприятия, особенно в долгосрочной перспективе, весьма ограничены. Для условий России речь идет о потенциальном росте интегральных показателей эффективности деятельности предприятия на 1 - 3% в год, что при существующем положении дел в отечественной экономике можно считать незначительной величиной. В индустриально развитых странах эти цифры существенно ниже и исчисляются долями процентов.

На рис.1 представлена пирамида контроллинга, в которой отражены базовые компоненты контроллинга в иерархии их влияния на эффективность деятельности предприятия.



Если оценивать современное состояние контроллинга по уровням пирамиды, то большинство систем контроллинга на предприятиях работают в верхней ее части, отделенной на рис.1 линией.

По сути дела, современный контроллинг работает с вторичными источниками информации, не выходя в те слои, которые оказывают на эффективность деятельности предприятия существенно большее влияние. Речь идет о таких направлениях, как организация рабочих мест и производственных процессов на принципах научной организации производства, за счет чего, по оценкам экспертов, можно добиться роста интегральных показателей эффективности на 15 - 30 %. В настоящее время практически не затрагиваются проблемы управления инновациями на предприятии. А именно там заложен по разным оценкам потенциал роста эффективности порядка 50 - 75%.

**Знания, навыки и способности (ЗНС) контроллеров в России**

Требования к ЗНС контроллеров в России существенно зависят от современного состояния внутренней и внешней среды предприятия. С одной стороны, на многих российских предприятиях отсутствуют системы учета затрат по видам, местам возникновения и калькуляции, без чего невозможно обоснованное планирование и контроль затрат и результатов. С другой стороны, высокая динамика и неопределенность внешней среды требуют от контроллеров выполнения консультационных функций для высшего руководства по подготовке и принятию управленческих решений. Контроллеры, в идеале - это навигаторы руководителей при достижении целей, внутренние консультанты по вопросам экономики, организации и управления для руководителей функциональных сфер деятельности, а также - системные координаторы и интеграторы бизнес – процессов.

Поэтому контроллеры в России должны, на наш взгляд, сначала ускоренно освоить и реализовать на предприятиях «азы» оперативного контроллинга, которые Запад прошел лет 15 - 20 назад, при этом параллельно изучать и внедрять на практике современные методы и инструменты, практикующиеся в наиболее продвинутых зарубежных, совместных и отечественных компаниях. Особенность ситуации в современной России такова, что от контроллера сегодня требуются профессиональные знания и навыки, позволяющие реализовать одновременно как регистрационно-учетные функции контроллинга, так и консультационно-навигационные.

В настоящее время контроллер предприятия должен поддерживать руководство в следующих областях:

1. Портфолио - менеджмент: комбинация рынок - продукты, обеспечивающая приемлемое соотношение доходность/риски предприятия в долгосрочной перспективе (стратегический контроллинг);

2. Менеджмент инноваций и инвестиций (стратегический и оперативный контроллинг);

3. Бюджет - менеджмент: тонкое регулирование рентабельности путем составления и контроля бюджетов доходов и расходов, поступлений и выплат (оперативный контроллинг).

Контроллинг ближайшего будущего должен будет переориентировать вектор своей деятельности в сторону основных источников эффективности: разработка новых продуктов, технологий и методов организации труда и производства во всех функциональных сферах деятельности предприятия. Тогда мы можем надеяться на то, что контроллеры станут не привычными сегодня специалистами по учету и анализу, а реально востребованными помощниками руководителей предприятий различных отраслей народного хозяйства и форм собственности.

Ситуация с образованием по контроллингу в РоссииM

Современная система образования по контроллингу молода и находится на этапе становления. В большинстве университетов и экономических факультетов все еще преобладает акцент на подготовку специалистов в области финансового учета, анализа и аудита. Однако, в настоящее время существует значительный разрыв между реальными потребностями предприятий и знаниями, навыками и способностями (ЗНС), преподаваемыми студентам в университетах. Потребности в новых знаниях удовлетворяются, в основном, либо в рамках второго высшего экономического образования в тех университетах, которые близки к нуждам предприятий, либо путем переподготовки на специализированных краткосрочных курсах. Успешно занимаются переподготовкой кадров в области контроллинга и управленческого учета консалтинговые фирмы.

В настоящее время при поддержке Объединения контроллеров России, специализация «Контроллинг на предприятии», в рамках специальности «Менеджмент организаций», включена в официальный перечень специализаций, утвержденных Министерством Образования РФ. В частности, в МГТУ им. Н.Э. Баумана уже третий год ведется прием на обучение по специализации «Контроллинг на предприятии» за счет государственного бюджета. Там же с 1997 г. осуществляется подготовка и переподготовка кадров по контроллингу на коммерческой основе.

В университетах при обучении контроллингу используются принципиально различные подходы. Естественно, что и программы подготовки специалистов имеют существенные отличия по структуре и содержанию. Некоторые университеты и факультеты в России ведут подготовку и переподготовку кадров по специализации «Управленческий учет», считая, что это синоним специализации «Контроллинг». В их программах преобладает набор дисциплин по «классической» подготовке экономистов, с большим блоком дисциплин по финансовому учету и отчетности, анализу финансово-хозяйственной деятельности, финансовому и инвестиционному менеджменту, управленческому учету, аудиту, ревизии и т.п.

Другие университеты считают, что «Контроллинг» является самостоятельной специализацией, а не синонимом специализации «Управленческий учет». В учебных планах и программах делается упор на системную подготовку, базирующуюся на изучении фундаментальных дисциплин: классическая математика, эконометрика, физика, информатика, системный анализ и синтез, моделирование и проектирование систем и т.п. При этом, конечно же, преподаются дисциплины из «классической» подготовки экономистов, но в меньшем объеме. Курс обучения включает в себя стажировки в компаниях, что позволяет вовлечь студентов в реальный бизнес предприятия, а также через механизм обратной связи получить реальную оценку практической значимости теоретических курсов.

Учебный план подготовки специалистов по контроллингу в МГТУ им. Н.Э. Баумана включает большое число фундаментальных инженерных дисциплин, а также курсов по организации производства. На наш взгляд, эта составляющая университетских программ является очень важным конкурентным преимуществом, позволяющим выпускникам быстрее и глубже осваивать не только предмет, но и особенности объекта управления. Новая специализация «Контроллинг на предприятии» становится очень популярной среди абитуриентов. Эта популярность тесно связана с отсутствием специалистов по контроллингу в России, а также увеличивающимся спросом на выпускников с этой специализацией со стороны частных компаний и государственных организаций.

**Контроллинг в США**

Контроллинг существовал в США еще до того, как эта страна была образована. Практика контроллинга была заимствована из Англии как часть общепринятой практики бизнеса в соответствии с требованиями правил «Company Acts», дошедшими до нас из 1700-х годов.

Многое из того, что традиционно ассоциируется с должностью и функциями контроллера, непосредственно входит в обязанности вице-президента по финансам (CFO). В дополнение к традиционным концепциям контроллеры вовлечены в значительно больший круг бизнес - операций.

Контроллеры отвечают за выполнение функции финансового учета, наполнение основных компонентов информационных систем. Кроме того, американские контроллеры сохраняют ответственность за финансовые системы предприятия, аспекты финансового менеджмента, а также за элементы финансовой отчетности предприятия. Недавние исследования выявили следующие функции контроллера: «1) регулярный ежемесячный финансовый менеджмент и внешняя отчетность в соответствии с законодательством; 2) процесс бюджетирования, соответствующая отчетность и анализ; 3) создание среды финансового контроля и налоговой отчетности; и 4) чисто финансовая деятельность: счета к уплате, фиксированные активы, общий бухучет и так далее» [4].

Также легко идентифицировать несколько дополнительных обязанностей контроллера в новых условиях глобализации бизнеса. Эти обязанности включают в себя глобальное финансовое бюджетирование и планирование, надзор за руководством операциями и глобальная отчетность по показателям прибыльности. Фактически наибольшее участие в операционной деятельности предприятия принимают контроллеры, тесно связанные с функциональными сферами деятельности, а не контроллеры в корпоративных штаб-квартирах.

**Что бизнес ожидает от контроллера**

Самый большой вызов контроллеру - увеличивающиеся ожидания со стороны менеджеров того, что контроллер будет предлагать стратегическое видение бизнеса, становясь партнером по бизнесу в процессе управления, а не просто поставлять информацию в качестве исполнителя. Контроллеры слишком часто остаются в роли исполнителя, вместо того, чтобы активно сотрудничать с руководителями бизнесов в качестве партнеров. Слишком многие контроллеры продолжают искать пути сокращения или ограничения своих функций, в то время как на практике требуется расширение сервисных функций высшему руководству в вопросах обеспечения стратегических инициатив, а также в более эффективном управлении персоналом.

Традиционно американские контроллеры рассматривались как «люди чисел», успешно выполняющие эту функцию. Тем не менее, в процессе изменения среды бизнеса, контроллеру необходимо адаптироваться к существенно отличающимся требованиям, которые включают в себя стратегическое планирование и партнерство. Преуспевающие контроллеры должны выработать навыки, которые включают в себя помощь руководителю в формировании стратегического видения для предприятия, сохранив при этом свою базовую компетенцию, т.е. умение работать с числовыми характеристиками процесса, приобретать навыки по оказанию консультационных услуг руководству в целеполагании, а также принимать равноправное участие в формировании стратегии предприятия.

Ниже приведен перечень основных методов и инструментов контроллинга, которыми должен владеть современный контроллер в Америке:

1. Balanced Scorecard (Система сбалансированных показателей): Название происходит от попытки сбалансировать традиционный финансовый анализ фирмы с нефинансовыми измерителями. Концепция ставит в соответствие стратегию, миссию, цели и задачи предприятия с полным набором нефинансовых и финансовых показателей. Подход системы сбалансированных показателей включает в себя анализ внутренних бизнес - процессов, удовлетворение потребителя, корпоративное развитие и обучение, финансовые результаты. Многие американские фирмы используют этот подход.

2. Activity - Based Costing (Система распределения косвенных затрат): Данный подход определяет и агрегирует косвенные затраты, а затем распределяет их на основе различных ключей. Метод ABC позволяет распределять различные компоненты косвенных затрат на основе предварительно выбранного ключа. Он также широко используется в США.

3. Theory of Constraints (Теория ограничений): Этот метод, разработанный Эли Голдратом ставит целью максимизировать операционный доход предприятия, принимая во внимание существующие ограничения, с которыми неизбежно сталкивается производственный процесс. В общем, теория ограничений позволяет наращивать стоимости по всему производственному процессу и одновременно уменьшать соответствующие инвестиции и операционные издержки.

4. Six Sigma Quality Standard (Стандарт качества Шесть Сигма): Данный стандарт качества подразумевает всего 3 - 4 дефекта на 1 миллион операций. Шесть Сигма является квантовым эталоном качества для производителей. Моторола, GE и Black & Decker - примеры американских компаний, использующих Шесть Сигма для значительного увеличения удовлетворения потребителей и конкурирования на международных рынках.

5. Strategy Maps (Стратегические карты): Данный подход отражает графически стратегические и бизнес - планы. Многие рассматривают его как графическое представление подхода Balanced Scorecard. Стратегические карты делают стратегию компании понятной и измеряемой, концентрируясь на росте бизнеса и прибылях. Она предполагает, что фирма разработала правильную концепцию бизнеса, тем не менее, выявляется несоответствие между стратегией, требуемой квалификацией и набором мероприятий, необходимых для роста бизнеса и операционной прибыли.

6. Open Book Management (Политика открытой отчетности): В рамках данной концепции весь персонал предприятия имеет доступ к отчетным документам. Такое участие персонала основано на том, что когда сотрудник понимает стратегию фирмы и ее финансовые результаты, он будет более продуктивно помогать руководству достигать поставленные стратегические цели.

7. Swarm Intelligence (Принципы стаи): Метод признает, что коллективное созидательное поведение сотрудников может управляться лучшим образом, если его сравнивать с коллективными насекомыми (пчелами, осами, муравьями и пр.). Данный подход основан на признании, что сотрудники, следующие нескольким простым правилам, могут выполнять сложные мероприятия и достигать более высокой производительности при меньшем участии руководства. Этот новый подход, иногда называемый «философией Амеба - менеджмента», дает возможность индивидуумам максимально проявить свои творческие способности.

**Знания, навыки и способности (ЗНС), необходимые контроллерам в Америке**

C конца 1980-х годов многие исследования выявили ЗНС, необходимые для успеха в международной, интернет - ориентированной бизнес среде. Результатами исследований стали рекомендации для начинающих профессионалов в области контроллинга, каким образом лучше подготовить себя к переходу из университетской аудитории в реальную профессию контроллера.

Для удовлетворения потребностей членов IMA (Институт Специалистов по Управленческому Учету), при помощи Организации Гари Сигеля, IMA взял на себя лидирующую роль в определении необходимых ЗНС для контроллеров будущего. Ниже кратко приведены результаты исследования IMA:

1. «What Corporate America Wants in Entry - Level Accountants» (1994): Это исследование выявило несколько важных ЗНС. К ним относятся:

Бюджетирование;

Калькулирование себестоимости продукции;

Управление активами;

Консолидированная отчетность;

Управление оборотным капиталом;

Стратегическое управление издержками;

Контроль и оценка эффективности;

Создание информационных систем.

Наименее важными ЗНС были:

Расчет подоходного налога для физических лиц;

Внешний аудит;

Деятельность государственных и некоммерческих предприятий.

Исследование сформулировало 3 основные рекомендации:

Определить направление развития специализации «Управленческий Учет».

Укрепить взаимоотношения между корпоративной Америкой и преподавателями по контроллингу и бухучету для разработки новых учебных планов по контроллингу и управленческому учету.

Перед обсуждением необходимости введения 150 кредитных часов в высших учебных заведениях разработать соответствующий учебный план для специализации «Управленческий Учет».

2. «The Practice Analysis of Management Accounting» (1996): На основе данных исследований выявлено и проранжировано 6 ЗНС для начинающих контроллеров. К этим ЗНС относятся:

Деловая этика;

Умение слушать;

Использование компьютеризированных баз данных;

Аналитические способности;

Глубокое понимание баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств.

Кроме того, исследование выявило несколько ЗНС, которые станут очень важными в будущем:

Расчет прибыльности клиента и продукта;

Оптимизация процессов;

Оценка деятельности;

Долгосрочное стратегическое планирование (видение);

Компьютерные системы и операции.

3. «Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession» (1999): Исследование выявило профессиональные области, на которые контроллеры тратят все меньше времени. К этим областям относятся:

Бухгалтерские системы и финансовая отчетность

Консолидированная отчетность

Учетная политика

Краткосрочное бюджетирование

Учет по проектам

Отчетность, регламентируемая законодательством

Области, на которые контроллеры тратят больше времени:

Внутренний консалтинг

Долгосрочное стратегическое планирование

Компьютерные системы и операции

Оптимизация процессов

Финансовый и экономический анализ

Факторы, выявленные как наиболее критические для успеха компании в ближайшие три года:

Долгосрочное стратегическое планирование

Финансовый и экономический анализ

Прибыльность по продукту и клиенту

Компьютерные системы и операции

Оптимизация процессов

Новейшее комплексное исследование «Accounting Education: Charting the Course Through a Perlious Future» (2000) было выполнено совместно IMA, Американским Институтом Бухгалтеров (AICPA), Американской Ассоциации Бухгалтеров (AAA) и большой консалтинговой пятерки с бюджетом в 350000 $ США. Руководители исследования Стив Албрехт и Роберт Сэк поставили задачу оценить текущий статус профессии контроллера и бухгалтера, роль образования в формировании профессии, а также выявить, что нужно предпринять для выживания профессии в будущем.

На основе проведенного исследования Албрехт и Сэк выявили следующие рекомендации по выживанию для университетов с бухгалтерскими специализациями:

С помощью методов стратегического планирования оценить окружающую среду, для которой готовятся специалисты;

Тщательно проанализировать каждый диплом на предмет соответствия спросу потребителей;

Тщательно проанализировать учебные планы и содержание курсов;

Тщательно проанализировать уровень преподавателей в каждом классе;

Инвестировать в подготовку преподавателей.

Исследование резюмировало, что образование по контроллингу и бухучету должно быть трансформировано в соответствии с рыночным спросом на необходимые ЗНС. «Нежелание сделать это может стать роковым».

**Список литературы**

Фалько С.Г., Носов В.М., Контроллинг на предприятии. - М.: Знание России, 1995. - 80 с.

Хан Д., Планирование и контроль: концепция контроллинга /Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 800 с.

Контроллинг в бизнесе: методологические и практические основы построения контроллинга в организациях /А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. - М.: Финансы и статистика, 1998. - 256 с.

«Why isn't the Controller Having More Impact?», Schuemann, Jon. Strategic Finance, Aril, 1999, pg. 32.