

УДК 658.

UDC 658.5

**СИСТЕМАТИЗАЦИЯ ИНСТРУМЕНТОВ
КОНТРОЛЛИНГА****SYSTEMATIZATION OF CONTROLLING
INSTRUMENTS**Криворотов Анатолий Сергеевич
соискательKrivorotov Anatoly Sergeevich
candidate in degree*Южный институт менеджмента, Краснодар,
Россия**South Institute of Management, Krasnodar, Russia*Васильева Лорина Федоровна
д. э. н., профессорVasilyeva Lorina Fedorovna
Dr. Sci. Econ., professor*Кубанский государственный технологический
Университет, Краснодар, Россия**Kuban State Technological University, Krasnodar,
Russia*

В статье рассматривается актуальная проблема экономики – использование системы контроллинга. Представлен обзор изучения проблемы развития и совершенствования системы контроллинга и классификация его инструментов.

The urgent problem of economics is the use of controlling system. Review of study of development problems of controlling system improvement and classification of its instruments was presented.

Ключевые слова: СИСТЕМА КОНТРОЛЛИНГА,
КЛАССИФИКАЦИЯ ИНСТРУМЕНТОВ
(МЕТОДОВ) КОНТРОЛЛИНГА.

Key words: CONTROLLING SYSTEM,
CLASSIFICATION OF CONTROLLING
INSTRUMENTS (METHODS).

Система контроллинга располагает большим количеством разнообразных инструментов. Первоначально используемые инструменты были направлены, в основном, на оптимизацию затрат предприятия. Однако по мере усложнения функций контроллинга, расширения охватываемого временного горизонта, более тесного его взаимодействия с управлением и усложнения самих хозяйственных систем стали применять все более сложные инструменты. Возникла проблема несогласованности различных функций контроллинга, поэтому стала неизбежной необходимостью в классификации его инструментов (методов).

Наиболее распространено деление инструментов (методов) контроллинга на стратегические и оперативные. Э. Майер подразумевал определенный порядок работы инструментов оперативного и стратегического контроллинга на основе совместно используемых процессоров (датчиков): планирования; информации; анализа; управления; контроля на базе исчис-

ления полных затрат и сумм покрытия. Они улавливают негативные результаты и «узкие места», тормозящие экономический рост, помогают практически реализовать ориентацию на будущее, самоуправляются на основе системы контроля рентабельности и ликвидности [1].

Некоторые авторы выделяют контроллинг: обеспечения ресурсами, затрат, инноваций, инвестиций, маркетинга, финансов. Однако инструменты контроллинга классифицируют только по временному признаку – стратегические (8 наименований) и оперативные (15 наименований) [5]. На наш взгляд, более предпочтительна классификация по критерию областей применения – задач, которые помогают решить данный инструмент.

Подобную классификацию по четырем направлениям: учет и организация потоков информации, планирование, мониторинг и контроль приводят Ф. Писчасов и Е. Попов. Это обширный перечень, включающий по направлению “планирования” до 38 наименований инструментов (методов), предусматривающих решение самых разнообразных задач, связанных не только с планированием [3]. Кроме того, авторы классифицируют этот инструментарий и по периоду действия – оперативный (13 наименований) и стратегический (более 30 наименований). Очевидно, подобная классификация методологически трудна для понимания и сложна в практическом применении.

Заслуживает внимания детальная классификация используемых инструментов (28 наименований), которую предлагает Е.В. Толкачева, по этапам стратегического процесса: стратегическое позиционирование, стратегический анализ, стратегический выбор, стратегическая реализация [8].

Предприятию, внедряющему контроллинг, придется применить немало усилий для отбора и использования тех или иных инструментов, в наибольшей степени отвечающих конкретным условиям его деятельности. Предприятия, обоснованно внедрившие соответствующий инструмента-

рий, получают значительный экономический эффект за счет упрощения процедур планирования, принятия решений и получения своевременной информации о собственной деятельности.

С целью облегчения выбора инструментария контроллинга его следует систематизировать по наиболее существенным направлениям деятельности предприятия, к числу которых относятся следующие: маркетинг, продукция, потребители, планирование, управление, производство, издержки, инвестиции, отчетность, контроль. Кроме того, применяемый инструментарий зависит от рассматриваемого периода деятельности предприятия – оперативный или стратегический. Для указанных направлений и разных временных периодов деятельности предприятия предлагаем следующую классификацию инструментов контроллинга, разработанную на основе анализа публикаций и приведенных выше замечаний (см. таблицу).

Из предложенных инструментов следует отметить системы учета затрат на предприятии, с которых и начинался контроллинг. В условиях постоянно развивающегося рынка менеджеры должны руководствоваться информацией о том, во что в действительности обходится предприятию тот или иной вид деятельности, вне зависимости от величины управленческих расходов.

Классификация инструментов контроллинга

Направленность инструментария и временной период	Виды инструментария
Маркетинг	
Стратегический	Анализ областей сбыта и структуры потребления Анализ барьеров входа Анализ чувствительности Анализ конкурентных сил Портера Модель Мак-Кензи Перечень ключевых факторов успеха в отрасли Составление конкурентной карты отрасли (рынка) Сравнение профилей продуктов с конкурентами Бенчмаркинг

Оперативный	Оптимизация размеров партий готовой продукции Портфолио-анализ
Продукция	
Стратегический	Анализ жизненного цикла продукта Анализ цепочки создания ценности Методики ценообразования
Оперативный	Стандарты качества
Потребители	
Оперативный	Анализ качества обслуживания Анализ скидок
Планирование	
Общий	Бюджетирование
Стратегический (выбор)	Иерархия стратегий Расчет экономической прибыли по стратегическим альтернативам
Стратегический (реализация)	Сбалансированная система показателей (Balanced Scorecard)
Оперативный	Финансовое планирование Планирование производственного результата Показатели эффективности по подразделениям
Управление	
Общий	Методы логистики (инструментарий логистики)
Стратегический (позициониро- вание)	Модель Менделоу «заинтересованное лицо» Расчет количества стратегических зон хозяйствования Технология «дерева целей»
Стратегический (анализ)	ABC-анализ, XYZ-анализ, SWOT-анализ, PEST-анализ Анализ сценариев (построение сценариев) Методы линейного программирования Анализ альтернативы: аутсорсинг – производство Анализ системы управления предприятием Управление по «слабым» сигналам
Стратегический (выбор)	Анализ GAP, CVP-анализ Матричные анализы: БКГ, «Шелл», «Дженерал Элек- трик», ADL-LC, матрица аутсорсинга
Стратегический (реализация)	Сетевое планирование, график Ганта Проектирование организационных структур Управление по целям Управление изменениями
Оперативный	Система документооборота Анализ точки безубыточности Функционально-стоимостной анализ (ФСА)
Производство	
Общий	Планирование загрузки мощностей
Стратегический	Выбор между поставками со стороны и собственным производством
Оперативный	Карта бизнес-процессов Расчет уровня запасов Финансовый анализ показателей деятельности
Издержки	

Стратегический	Сравнение затрат в цепочке ценностей Таргет-костинг
Оперативный	Маржинальный анализ Ступенчатый расчет сумм покрытия Функциональная калькуляция издержек Целевое управление затратами Анализ граничных (предельных) издержек Анализ издержек по центрам учета и отчетности Методика учета затрат и калькулирования себестоимости продукции Just-in-time (JIT)
Инвестиции	
Стратегический	Анализ потенциала Методы портфельного анализа Методы анализа инвестиционных проектов
Отчетность	
Оперативный	Отчеты о хозяйственной деятельности Система управленческой отчетности Методы анализа отчетности
Контроль	
Стратегический	Контроль соответствия фактических показателей плановым (анализ отклонений) Система раннего предупреждения Анализ узких мест

Этой задаче отвечает, прежде всего, система Direct Costing (директ-костинг), отличительной особенностью которой является учет сумм покрытия или учет граничных (предельных) затрат. Ее применение позволит оперативно графически и аналитически изучать взаимосвязи и зависимости между объемом производства, затратами (себестоимостью) и выручкой (прибылью, маржинальным доходом).

Апофеозом эволюции методов расчета полной себестоимости стал ABC – Costing (Activity Based Costing – “учет по видам деятельности” или “расчет затрат на основе бизнес-процессов”). Этот метод устраняет два самых крупных недостатка традиционных методов учета:

- отсутствие ориентации на экономию затрат и реинжиниринг бизнес-процессов. ABC дает менеджерам необходимую для этого информацию, а котловой метод, или Direct Costing – нет;

- невозможность точного подсчета полных издержек производства отдельного продукта. ABC устраняет эту ошибку [2].

Однако классические системы учета и управления затратами ориентированы на оперативный уровень управления бизнесом, в то время как основа конкурентоспособности закладывается на уровне стратегическом. Поэтому в последние годы среди западных (а в настоящее время и отечественных) менеджеров традиционные инструменты управления затратами дополняются прогрессивным методом целевого стратегического управления затратами – таргет-костинг (Target Costing). Основная задача данной системы: определение такой себестоимости отвечающей требованиям рынка продукции, которая при цене, жестко заданной рынком, позволит предприятию получить планируемую прибыль. Исходя из этого, можно определить следующие принципы системы таргет-костинг [6]:

- первостепенная и постоянная ориентация на требования рынка и клиентов;
- калькуляция целевых затрат для новых продуктов, а также их составных частей, позволяющих достичь желаемой, заранее заданной прибыли при существующих рыночных условиях;
- учет влияния на себестоимость продукции пожеланий потребителей по качеству и срокам изготовления продукции;
- использование концепции жизненного цикла продукта.

Западные экономисты, анализируя тенденции современного стратегического менеджмента и контроллинга, отмечают большую значимость системы целевого управления затратами и таргет-костинга в инструментарии современного управления. Однако практика работы ведущих компаний мира убеждает в необходимости широкого использования таргет-костинга на предприятиях. Именно таргет-костинг дает возможность руководству компании принимать управленческие решения о производственной программе на ранних стадиях жизненного цикла продукта (на стадии его разработки).

Наиболее важным инструментом контроллинга, имеющим значение при любых видах деятельности предприятия, на наш взгляд, является контроль соответствия фактических показателей плановым (анализ отклонений) и связанные с ним анализ узких мест и система раннего предупреждения. С помощью анализа отклонений определяется степень достижения стратегических целей и характеризуется эффективность стратегического управления. Е.В. Толкачева рекомендует осуществлять данный анализ на информационной базе сбалансированной системы показателей (Balanced Scorecard, BSC) [8], разработанной Д. Нортон и Р. Капланом в начале 90-х годов XX в. и широко распространенной в настоящее время в мировой практике. Значимость сбалансированной системы показателей для анализа отклонений вызвана следующими ее характеристиками.

Долгосрочное стратегическое управление ориентирует предприятие на: повышение качества продукции, снижение затрат, реализацию стратегий маркетинга и т.д. на базе разработки нововведений. Для достижения выбранной стратегической цели возникает проблема согласования экономических решений, относящихся к разным подсистемам управления, необходимы индикаторы работы предприятия. На практике используют большое количество показателей, которые можно отразить в виде дерева целей (относительно основной цели). В их числе – увеличение объемов производства и продаж, повышение прибыли и рентабельности; увеличение доли фирмы на рынке и др. Важное значение имеют нефинансово-экономические показатели [7]. Поэтому сбалансированная система показателей представляет собой сочетание традиционных финансовых показателей, характеризующих прошедший период, с другими показателями, в том числе нефинансовыми, характеризующими стратегические перспективы развития. Привлекательность сбалансированной системы показателей оказалась настолько велика, что на начало 2005 года ее использовали в той <http://ej.kubagro.ru/2007/09/pdf/11.pdf>

или иной форме уже более 60 % компаний, входящих в список «Тор-500 Fortune» [4]. Как справедливо считает А. С. Сертаков, сбалансированная система показателей является не просто инструментом стратегического управления компанией, но и помогает лучше разобраться в том, как функционирует компания, понять, что нужно изменить и как это сделать, поскольку в ходе ее разработки решается проблема выбора критериев оценки различных направлений ее деятельности. В частности, указываются следующие четыре перспективы сбалансированной системы показателей:

- финансовая составляющая (Что является важными показателями для акционеров компании?);
- внутренняя составляющая (Как следует построить процессы, чтобы достичь поставленных целей?);
- отношения с потребителями (В чем заключается ценность компании, ее товаров и услуг в глазах потребителей?);
- обучение и инфраструктура (Как нужно организовать работу с персоналом и какую иметь инфраструктуру для достижения поставленных целей?) [4].

Сбалансированная система показателей является в настоящее время наиболее развитым инструментом отображения стратегии организации. Она позволяет описывать причинно-следственные связи целей на финансовом, маркетинговом, процессном и технологическом уровнях и качественно оценивать их достижения путем интерпретации количественных характеристик.

Авторы сбалансированной системы показателей представляют ее как стратегическую систему действий, построенную на основе стратегических карт, которые рассматриваются в качестве инструментов управленческого контроля. Однако в данной системе нет важного компонента – средств оценки, поэтому, на наш взгляд, столь велико разнообразие подходов как к

построению систем, так и к количеству и методам оценки включенных в них показателей. Число сбалансированных систем показателей, разработанных, внедренных и опубликованных в различных журналах и книгах, составляет несколько десятков [4].

Выбрать показатели из огромного числа возможных вариантов, которые являются отражением ключевых факторов эффективности каждого из стратегических направлений развития, – одна из основных и самых сложных задач построения сбалансированной системы показателей. Многие показатели будут казаться важными и нужными, но для ускорения и значительного упрощения работы следует отбрасывать те из них, которые не будут существенны для реализации стратегии и достижения успеха и окажутся трудны в оценке. Например, по мнению А.С. Сертакова, в сбалансированную систему показателей не должны входить такие показатели, как выручка, прибыль, поскольку они, как и многие другие, являются обобщенным результатом совокупного действия ряда факторов [4]. Необходимо наличие механизма, модели, увязывающей все показатели в единую систему.

Выводы, сделанные в процессе анализа сбалансированной системы показателей, позволят разработать систему стратегического контроллинга с учетом специфики процесса стратегического управления на исследуемом предприятии.

Анализ плановых и фактических данных, а также отклонений делает возможным осуществление обратной связи. В системе анализа плановых и фактических показателей на основе обратной связи обрабатываются данные об уже свершившихся хозяйственных фактах, которые формируются в системе производственного учета [1]. Благодаря комбинированной прямой и обратной связи при сравнении плановых и фактических данных объединяются реальные и предполагаемые показатели не только прошлого и на-

стоящего, но и будущего. Вследствие этого служба контроллинга имеет возможность предоставить руководителям разных уровней управления соответствующую информацию для принятия управленческих решений в интересах будущего развития предприятия. Таким образом, отклонения – это сигналы о необходимости планирования мероприятий по совершенствованию производства.

Список литературы

1. Майер, Э. Контроллинг как система мышления и управления; Пер. с нем. Ю. Г. Жукова и С. Н. Зайцева / Под ред. С. А. Николаевой. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 96 с: ил.
2. Мицкевич, А.А. Pre ABC – Costing, или Методика оценки целесообразности разработки ABC на предприятии // Экономические стратегии. – 2005. – № 7.
3. Писчасов, Ф. Инструментарий контроллинга предприятий / Ф. Писчасов, Е. Попов // Проблемы теории и практики управления. – 2003. – № 5. – С. 92–98.
4. Сертаков, А.С. Управление временем в проекте по внедрению системы сбалансированных показателей // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. – № 6.
5. Скляр, Е.Н. Теоретические основы формирования системы интегрированного контроллинга на промышленном предприятии / Е.Н. Скляр, И.О. Зверкович, Т.Д. Хрычкова // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. – № 2. – с. 9–15.
6. Славников, Д.В. Target costing как метод целевого стратегического управления затратами // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. – № 6.
7. Титов, В. О построении согласованной системы показателей внутрифирменного управления // Проблемы теории и практики управления. – 2006. – № 6. – С. 106–111.
8. Толкачева, Е.В. Стратегический контроллинг в системе управления предприятием // Менеджмент в России и за рубежом. – 2004. – № 4. – С. 109–117.