

Бычкова С. М.

*доктор экономических наук, профессор,
Санкт-Петербургский государственный аграрный университет,
зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит»
e-mail: smbychkova@mail.ru*

Жидкова Е. А.

*кандидат экономических наук, доцент,
Кемеровский технологический институт пищевой промышленности,
проректор по экономике и инновациям
e-mail: nkemtipp@mail.ru*

Тенденции развития теории контроллинга в системном управлении

В статье рассмотрено развитие теории контроллинга в соответствии со ступенями промышленной революции. С позиции системного подхода представлен процесс существования системы управления.

Ключевые слова: *системный подход, контроллинг, концепция, стратегический управленческий учет, система, управление, финансовая информация, нефинансовая информация, обратная связь.*

Bychkova S. M.

*Doctor of Economics, professor, head of the department
of Accounting and audit, St. Petersburg State Agrarian University*

Zhidkova E. A.

*PhD (Economics), associate professor, vice rector for economy
and innovations, Kemerovo Institute of Food Science and Technology*

Tendencies of development of the theory of controlling in system managements

In article development of the theory of controlling according to steps of industrial revolution is considered. From a position of system approach process of existence of a control system is presented.

Keywords: *systems approach, controlling, the concept, strategic management accounting, system, management, financial information, non-financial information, feedback.*

Исследование развития теории контроллинга поможет проникнуть в суть изучаемых аспектов, определить предпосылки их появления и развития, а также обосновать содержание категорий.

Конец XIX — начало XX века связаны с переворотом в науке и технике. Научно-техническая революция индуцировала бурное развитие промышленного производства и совершенствование системы управления им. В этой связи возросла значительная потребность в широком использовании высококвалифицированных специалистов во всех отраслях науки, техники и производства. Контроллинг начал активно развиваться лишь на этом этапе промышленной революции.

Основа любой науки — это эвентуальность объективного описания явлений. Управленческая мысль с XX века делает особый акцент на трансформацию контроллинга в науку.

Первый интерес к рассмотрению менеджмента как науки управления был отмечен в 1911 г., когда американский инженер Ф. Тейлор возглавил движение научного управления (получило название в дальнейшем «школа научного управления»), которое определялось через знания, используемые в процессе труда, его организации. В границах теории научного управления Ф. Тейлором была обоснована концепция разделения труда. В своей работе «Principles of Scientific Management» («Принципы научного управления»), которая признана началом управления наукой и самостоятельной областью исследований, указывал, что «...наилучшая организация труда представляет собой настоящую науку, опирающуюся на ясно определенные законы, правила и принципы, как на свой фундамент»¹. Таким образом, управленческие знания, вырабатываемые менеджерами, определяют организацию деятельности исполнителей, в конечном итоге — ее результат.

Представитель классической административной школы управления А. Файоль одним из первых предложил рассматривать управленческую деятельность в качестве самостоятельного объекта исследования в своей работе «Общее и промышленное управление» (1916 г.). В ней он универсализировал управленческий опыт и сформировал логически стройную систематическую теорию менеджмента. В работе «Административная теория государства», опубликованной в 1923 году, он впервые обозначил проблему организованного обучения менеджменту.

Основными детерминантами представленных школ являлись организационные вопросы управления.

¹ Тейлор Ф. Принципы научного менеджмента / Пер. с англ. А.И. Зак. — М.: Контроллинг, 1991. — С. 4.

В эволюционном продвижении заметным событием была разработка концепции *tableau de bord* во Франции, первое упоминание о которой относилось к 1932 г. В соответствии с устоявшим толкованием, концепция *tableau de bord* рассматривалась как инструмент управления, который предназначался, прежде всего, для потребностей высшего управленческого звена. Его роль сводилась к помощи высшему руководству оперативно получать общее представление о деятельности (операциях) компании и состоянии среды, в которой эта деятельность осуществляется². В современной трактовке *tableau de bord* представляет общую модель функционирования бизнеса как системы.

В 1954 г. П. Друкер предложил концепцию управления по целям *Management by Objectives (MBO)* (методику постановки SMART-целей), содержащую в себе 5 критериев постановки целей: конкретную, измеримую, достижимую, реалистичную, определенную по времени. Несмотря на то, что эффективность методики невысока, она задавала вектор движения в определенном направлении: определение целей для каждого сотрудника и последующее концентрирование его деятельности для решения поставленных задач.

Начиная с 1960 г. в результате научно-технической революции индустриальное общество трансформируется в постиндустриальное общество, которое характеризуется формированием в передовых странах экономики знаний и значительным увеличением информации в жизни общества. На этот период приходится наиболее интенсивное развития общей теории систем.

С 1960-х гг. получило развитие «стратегическое планирование» (*strategic planning*), которое применялось в той или иной мере всеми преуспевающими фирмами промышленно развитых стран.

Принципы стратегического управления в отечественной практике получили распространение в виде программно-целевого метода в 1980-х гг. В частности, в ГОСТ 24525.0-80 «Управление производственным объединением и промышленным предприятием» были выделены целевые подсистемы системы управления:

- управление выполнением плана производства и поставок продукции;
- управление качеством продукции;
- управление ресурсами;
- управление развитием производства;

² Malo J.L. Les tableaux de bord comme signe d'une gestion et d'une comptabilite a la francaise // In melanges en l'honneur du professeur Claude Perochon. Paris, 1995. — P. 357–376.

- управление социальным развитием коллектива;
- управление охраной окружающей среды³.

Приведенный перечень управляемых форматов отражает системный подход к рассмотрению основных направлений хозяйственной деятельности экономического субъекта, что соответствует современным концепциям стратегического управления, при этом характеризуя специфику хозяйствования в условиях планово-административной экономики.

В 1992 г. Р. Каплан и Д. Норт развили концепцию MBO и разработали новый подход к стратегическому управлению Balanced Scorecard (сбалансированная система показателей (BSC)). BSC продвигалась ее создателями как один из основных инструментов координационно-навигационной концепции контроллинга.

Альтернативой концепции контроллинга является концепция реинжиниринга. В книге «Реинжиниринг корпорации. Манифест революции в бизнесе» (1993 г.) М. Хаммер и Д. Чампи развили обоснование необходимости коренных изменений существующей парадигмы управления. Авторы утверждали, что в новой постиндустриальной экономике запросы клиентов получают приоритет, конкуренция усиливается, и постоянные изменения являются нормальными для ведения бизнеса. С точки зрения реорганизации системы управления, реализация принципов реинжиниринга предполагает замену иерархического функционального принципа управления на межфункциональный, то есть процессно-ориентированный способ организации управленческой деятельности⁴.

Переход от индустриальной эпохи к постиндустриальной, а в последующем к информационной связан с изменением статуса знания, а также с универсализацией технологий. Эти процессы неразрывно связаны с экономикой и системой образования.

В последние годы в России тема контроллинга становится одной из самых популярных при построении систем управления и, потому, не имеющей точных границ⁵. Контроллинг является неотъемлемой частью современной системы управления компанией.

³ ГОСТ 24525.0-80 «Управление производственным объединением и промышленным предприятием» [Электронный ресурс]: постановление Государственного комитета СССР по стандартам от 30 окт. 1980 № 150. — URL: <http://gostrf.com/normadata/1/4293811/4293811332.pdf>.

⁴ Хаммер М., Чампи Д. Реинжиниринг корпорации: манифест революции в бизнесе. — М.: Манн, Иванов и Фербер, 2011.

⁵ Кудинов А.А., Телерман Э.У. Контроллинг как инструмент стратегической навигации // Контроллинг. — 2005. — № 16. — С. 34—42.

В содержании термина «система» присутствует определенная двойственность. С одной стороны, он употребляется для определения некоторого реально существующего явления, а с другой — как метод изучения и представления этого явления. В зависимости от направленности (вида) значение данного термина существенно варьируется. Так, в обобщающем плане понятие «система» (от греч. *sysntema* — целое — составленное из частей; соединение) означает множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, образующих определенную целостность, единство. Под системой понимается относительно обособленная и относительно устойчивая в пространстве и времени часть окружающего мира (рассматриваемого как системосодержащее пространство), характеризующаяся внешней целостностью и внутренним многообразием⁶.

В свою очередь, экономическая система представляет собой исторически возникшую или установленную, действующую в стране совокупность принципов, правил, законодательно закрепленных норм, определяющих форму и содержание основных экономических отношений, возникающих в процессе производства, распределения, обмена и потребления экономического продукта⁷. Предметной областью управления является отдельная экономическая система или отдельный экономический процесс.

С точки зрения системы управления контроллинг является задачей менеджмента⁸. Контроллинг как инструмент управления в условиях функционирования экономических субъектов в рыночной среде следует рассматривать как непрерывный процесс принятия управленческих решений, который должен вписываться в формирующуюся, развивающуюся, усложняющуюся систему управления. Модификация модели естественно-природного процесса при участии человека⁹ позволила представить схему процесса существования системы управления (рис. 1):

– «*вход*» для системы управления, рассматриваемой в рамках конструктивного подхода по схеме «вход-выход» с преобразованием

⁶ Клейнер Г.Б. Системная парадигма и системный менеджмент. // Российский журнал менеджмента. — 2008. — Т. 6. — № 3. — С. 27–50.

⁷ Кудинов А.А., Телерман Э.У. Контроллинг как инструмент стратегической навигации // Контроллинг. — 2005. — № 16. — С. 34–42.

⁸ Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners; пер. с нем. — 3-е изд. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2008.

⁹ Чаленко А. Самоорганизация и энтропия в природе и экономике [Электронный ресурс] // Капитал страны. — URL: <http://kapital-rus.ru/articles/article/211036/>.

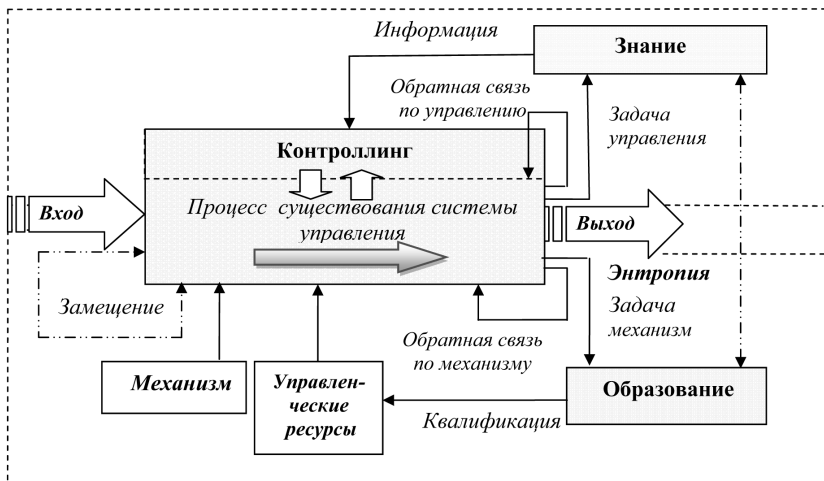


Рис. 1. Схема процесса существования системы управления экономического субъекта

ем исходного материала и получением конечного продукта. Состоит из совокупности исходных данных, объектов, ресурсов, которые преобразуются процессом, либо представляет начальное состояние объекта, системы, что можно воспринимать исторически как становление системы и ее элементов. Новиков Д.А. отмечает, что в условиях динамично меняющихся требований к результатам системы управления, ее деятельность является процессом постоянной реализации проектов¹⁰. Информация осуществляет воздействие на систему (объект) управления, а знание (носитель информации) используется как внутренняя память об эмпирическом опыте и теоретических положениях;

- «*выход*» представляет собой продукт процесса, конечное состояние системы (объекта), результат отработки определенного «жизненного» цикла процесса осуществления управления — логично, что это циклы управленческой деятельности;
- «*контроллинг*» как функция рефлексии согласования решений внутри каждой и между всеми управленческими функциями¹¹, вписывающихся и воздействующих на непрерывность управле-

¹⁰ Новиков Д.А. Структура теории управления социально-экономическими системами // Управление большими системами. — 2009. — № 24. — С. 216–257.

¹¹ Там же.

ния. Контроллинг представляет собой составную часть процесса (настройку) управления, преобразующую «жизненный» цикл управленческой деятельности в «выход». Эта настройка является своеобразным «устройством» саморегулирования в экономическом субъекте, что обеспечивает обратную связь в контуре управления;

- «механизм» обеспечивает управляющее воздействие и «жизненный» цикл управленческой деятельности (процесса управления); представляет собой ресурсы, которые напрямую не переходят в «выход», но участвуют в процессных преобразованиях. В теории управления механизм управления представлен как более сложная категория, включающая в себя помимо ресурсов управления средства, приемы, принципы, факторы управления и методы воздействия на данные факторы для эффективной реализации целей управления;
- «энтропия» присутствует в каждом элементе процесса (входе, выходе, контроллинге, механизме) и в «жизненном» цикле процесса, но на схеме она приведена как дополнительный выход. Энтропию можно трактовать и как побочный выход процесса, включающий потери его элементов и «жизненного» цикла (для системы управления в самом простом виде энтропия может выражаться в несвоевременном принятии рациональных решений, связанных, как правило, с недостатком необходимой и правдивой информации);
- «замещение», составная часть процесса, — перераспределение части входных параметров в механизм (ресурсы) процесса, что соответствует реальному состоянию материи. При этом материальные объекты могут присутствовать в одних процессах в виде «входов», для других процессов это будут «выходы» и «механизмы».

Другие составные части процесса будут иметь следующую интерпретацию:

- процесс в силу неравномерности среды происходит локально, вовлекая в себя все новые и новые материальные объекты, и управление изменяет свое воздействие на процесс также локально, в строго ограниченной области, вследствие чего общее управление дополняется локальным управлением, влияющим и на ход процесса, и на его интенсивность;
- обратные связи по управлению, контроллингу и механизму постоянно вносят изменения в «жизненный» цикл управлен-

ческой деятельности, что выражается как линейными изменениями, так и периодическими и аperiodическими колебаниями, что доказывает локальность процесса движения системы. Основываясь на идее сравнения с реакцией Белоусова – Жаботинского, которая стала базовой моделью для исследования процессов самоорганизации¹² можно констатировать, что под действием внешних условий система может перейти в возбужденное, или хаотическое состояние. При этом она стремится перейти обратно в равновесное (устойчивое) состояние. Для преобразования хаотических колебаний в циклические необходимо создание адаптивной модели управления, что приводит к предсказуемости бизнес-циклов;

- владельцы управленческих полномочий (менеджеры) и владельцы знаний (специалисты) (управленческие ресурсы) являются носителями информации о структуре практической реализации упорядоченной системы действий, выступая «владельцами» ценностного фрагмента системы управления. В рамках этой системы протекает весь управленческий процесс, в котором участвуют менеджеры всех уровней, категорий и профессиональных специализаций. Без наличия эффективного персонала (человеческого капитала), обладающего специальной квалификацией (выход процесса образования) не может быть реализована самая удачная рыночная стратегия. Поэтому, по мнению российского ученого в области контроллинга С.Г. Фалько, в настоящее время промышленная революция предъявляет новые требования к компетенциям выпускников университетов и специалистов предприятий¹³.

Изучение процессов функционирования экономического субъекта с системных позиций рассматривается в качестве перспективной тенденции. Системный подход в экономике на основе общей теории систем предложен американским биологом Людвигом фон Берталанфи в 1930-х гг., который выдвинул представление о системе любого вида как о комплексе взаимодействующих элементов, находящихся в определенных соотношениях друг с другом и с окружающей их средой. В начале 2000 годов Я. Корнай была выдвинута системная парадигма в экономике, где акцент делался на определение системы через ее вне-

¹³ Фалько С.Г. Контроллинг: современные вызовы // Современное предприятие и будущее России. Сборник научных трудов: под ред. Фалько С.Г. — М.: НП «Объединение контроллеров», 2014. — С. 3—7.

пную устойчивость и целостность ¹⁴, и развита в дальнейшем Г.Б. Клейнером.

Применение системной парадигмы в теории контроллинга позволит сформировать концептуальную базу для интеграции отдельных направлений этой теории, так как в ее основе лежит концепция видения объекта и предмета исследования. Следует заметить, что представители немецкой экономической школы давно указывали на то обстоятельство, что основу концепции контроллинга образует системный принцип. В рамках данного подхода контроллинг может быть представлен как определенная относительно обособленная экономическая система и, в то же время, как подсистема, которая включается в организационную структуру экономического субъекта.

Рассмотрение реального экономического объекта в системе предполагает его целостность в пространстве и во времени, поэтому системный ракурс обладает чертами, сходными со стратегическим ракурсом ¹⁵.

В соответствии с системной парадигмой контроллинг можно отнести к числу экономических систем. При этом экономическая система наделяется базовыми ресурсами, к которым относятся, в первую очередь, занимаемое пространство и располагаемое время. Ограниченная в пространстве и не ограниченная по времени существования система рассматривается как объектная система ¹⁶. Такой системой является контроллинг. Ограниченность системы в пространстве определяется конечным объемом, то есть известными пространственными размерами (количественный или объемный — мера системной сложности задач управления, качественный — «глубина», дополнительное «измерение» — социальное). Неограниченность во времени, по мнению авторов, характеризуется возможностью применения принципа бухгалтерского учета — допущение непрерывности деятельности экономического субъекта.

Диапазон сложности задач управления на «концептуальной карте» контроллинга можно соотнести с принятым в экономике делением экономических субъектов по размеру на микропредприятия, малые, средние, крупные, а также мировые корпорации. «Концептуальная карта» контроллинга — всего лишь схема, на которой обозначены «гра-

¹⁴ Корнаи Я. Системная парадигма // Вопросы экономики. — 2002. — № 4. — С. 17–23.

¹⁵ Клейнер Г.Б. Системная парадигма и системный менеджмент. // Российский журнал менеджмента. — 2008. — Т. 6. — № 3. — С. 27–50.

¹⁶ Там же.

ницы» между «территориями», занимаемыми контроллером и его коллегами-управленцами¹⁷. Следовательно, сложность задач управления в большей степени зависит от размеров экономического субъекта и его организационной и производственной структуры.

Для характеристики глубины контроллинга экономический субъект может быть представлен как совокупность таких необходимых для ее существования и функционирования компонентов: как основное качество экономического субъекта как системы, внутренняя среда, взаимодействие экономического субъекта с окружающей средой, закономерности самого процесса управления. Можно утверждать, что «глубина» контроллинга — это степень учета в ходе процесса управления системных основ экономического субъекта и элементов самого управления.

В пределах контроллинга принятие управленческих решений нацелено на изменение социальных отношений между людьми для получения наилучших социальных результатов и достижение экономических целей экономического субъекта. Принятие управленческих решений во избежание возможных социальных последствий должно учитывать интересы, установки и ценности работников, стремящихся к всестороннему развитию личности.

Допущение непрерывности деятельности предполагает, что с момента создания экономического субъекта и до прекращения его деятельности контроллинг будет осуществляться непрерывно в установленном порядке. Экономический субъект будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем с отсутствием намерения и необходимости ликвидации или существенного сокращения деятельности. Особенность допущения непрерывности состоит в том, что его применение оправдывает формирование отчетных показателей, информирующих пользователей о достигнутых результатах деятельности, которые пользователи используют для оценки перспектив дальнейшего развития экономического субъекта. Допущение непрерывности предусматривает некую обусловленность между прошлым и будущим, однако это не предполагает, что будущее станет повторением прошлого¹⁸.

В самом общем смысле под объектом обычно понимается часть внешнего мира, которая существует вне субъекта и не зависит от его

¹⁷ Матвеев С. «Территория» контроллинга [Электронный ресурс] // Управляем предприятием. — 2013. — № 8 (31). — URL: <http://consulting.lc.ru/journal-article.jsp?id=444>.

¹⁸ Макарова Н.Н. Концепции формирования учетной политики экономических субъектов: дис. ... д-ра. экон. наук: 08.00.12. — Йошкар-Ола, 2011.

сознания и противостоит субъекту в его предметно-практической и познавательной деятельности. Объект имеет пространственно-временные ограничения в контексте процесса, в который он вовлечен. Объекты в системе контроллинга могут представляются в идеальной (управление, планирование, учет, анализ и др.) деятельности.

Контроллинг связан с управленческой деятельностью. Это подразумевает его мышление и все принимаемые решения, ориентированные на достижение целевых показателей. При этом центральная роль отводится деятельности по сценарному прогнозированию и планированию (международный термин: «calculative practices»), а также контролю и регулированию. Это справедливо как в отношении каждого отдельного управленческого решения, так и процесса управления экономического субъекта в целом. При этом учет является неотъемлемым элементом процесса управления. Управление без учета невозможно. Основным поставщиком информации в современном контроллинге является стратегический управленческий учет, охватывающий все стороны бизнеса, адаптированный к меняющейся стоимости товаров, работ, услуг и новым бизнес-моделям. Полномасштабный стратегический управленческий учет предусматривает не только учет на уровне экономического субъекта в целом, но и на уровне отдельных функциональных и структурных подразделений в рамках системы контроллинга. Главное внимание в нем уделяется информации, связанной с внешними по отношению к фирме факторами, а также нефинансовой информации и информации из внутренних источников. Следовательно, система стратегического управленческого учета предполагает формирование базы данных, на основании которых происходит оценка и отбор параметров для характеристики количественного и качественного состояния исследуемых объектов, а также планирование направлений развития.

Современные экономические условия создают новые предпосылки для дальнейшего развития контроллинга как части системы управления. При этом изменения контроллинга должны эволюционировать в направлении повышения децентрализации, самоорганизации, самоконтроля, самоуправления.

Исследования авторов свидетельствуют о том, что экономические субъекты в России развиваются в отсутствии общепринятой парадигмы контроллинга, что приводит к стихийности в принятии большинства управленческих решений, их слабой скоординированности во времени, пространстве и ресурсах.

На настоящий момент состояние отечественного бизнеса и, как следствие, состояние системы управления им выдвигают требования к науке, подвергают сомнению ее возможности, а значит формирование новой парадигмы призвано стать решением данной проблемы.

Используемые источники

1. Андриевский Б.Р., Фрадков А.Л. Управление хаосом: методы и приложения. II. Приложения [Электронный ресурс]. — СПб.: 2004. — URL: http://www.ipme.ru/ipme/labs/ccs/andr/af_at04r.pdf.
2. ГОСТ 24525.0-80 «Управление производственным объединением и промышленным предприятием» [Электронный ресурс]: постановление Государственного комитета СССР по стандартам от 30 окт. 1980 № 150. — URL: <http://gostrf.com/normadata/1/4293811/4293811332.pdf>.
3. Клейнер Г.Б. Системная парадигма и системный менеджмент. // Российский журнал менеджмента. — 2008. — Т. 6. — № 3.
4. Клейнер Г.Б. Системная парадигма и экономическая политика / Г. Б. Клейнер // Общественные науки и современность. — 2007. — № 2. — С. 141–149.
5. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners; пер. с нем. — 3-е изд. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. — 269 с.
6. Корнаи Я. Системная парадигма / Я. Корнаи // Вопросы экономики. — 2002. — № 4. — С. 17–23.
7. Кудинов А.А., Телерман Э.У. Контроллинг как инструмент стратегической навигации // Контроллинг, 2005. — № 16. — С. 34–42.
8. Макарова Н.Н. Концепции формирования учетной политики экономических субъектов: дис. ... д-ра. экон. наук: 08.00.12 / Макарова Надежда Николаевна. — Йошкар-Ола, 2011. — 362 с.
9. Матвеев С. «Территория» контроллинга [Электронный ресурс] // Управляем предприятием. — 2013. — № 8 (31). — URL: <http://consulting.1c.ru/journal-article.jsp?id=444>.
10. Новиков Д.А. Структура теории управления социально-экономическими системами // Управление большими системами. — 2009. — № 24.
11. Пич Г., Шерм Э. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки // Проблемы теории и практики управления. — 2013. — № 3. — С. 102–107.
12. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. — М.: ИНФРА-М, 2006.

13. Тейлор Ф. Принципы научного менеджмента / Пер. с англ. А.И. Зак. – М.: Контроллинг, 1991. – 104 с.
14. Фалько С.Г. Контроллинг: современные вызовы // Современное предприятие и будущее России. Сборник научных трудов / Под ред. Фалько С.Г. – М.: НП «Объединение контроллеров», 2014.
15. Хаммер М., Чампи Д. Реинжиниринг корпорации: манифест революции в бизнесе. – М.: Манн, Иванов и Фербер, 2011. – 288 с.
16. Чаленко А. Самоорганизация и энтропия в природе и экономике / А. Чаленко [Электронный ресурс] // Капитал страны. – URL: <http://kapital-rus.ru/articles/article/211036/>.
17. Malo J.L. Les tableaux de bord comme signe d'une gestion et d'une comptabilite a la francaise // In melanges en l'honneur du professeur Claude Perochon. Paris, 1995.