

9. МЕНЕДЖМЕНТ И МАРКЕТИНГ

9.1. АНАЛИТИЧЕСКАЯ КОНЦЕПЦИЯ КОНТРОЛЛИНГА БИЗНЕСА

Бердников В.В., к.э.н., доцент кафедры
«Экономический анализ»

*Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации*

В статье сформулированы особенности аналитической концепции контроллинга. Обоснована необходимость более широкого применения методов бизнес-анализа в контроллинге. Определены отличительные черты и основные элементы аналитической модели контроллинга. На примере компании холдингового типа проиллюстрирована специфика применения аналитической модели контроллинга для управления эффективностью и результативностью бизнеса, а также связанными с ним рисками.

В ситуации нарастающей волатильности экономических рынков для достижения долгосрочного успеха при организации и ведении бизнеса большое значение имеет поиск и использование современных методов и приемов диагностики, мониторинга и прогнозирования его эффективности и результативности. Согласно парадигме менеджмента П.Ф. Друкера достижение результативности возможно, когда управляющий «делает правильные вещи», а эффективности, если он «эти вещи делает правильно» [1, с. 40]. Поэтому в процессе управления целеполагание является необходимым, но не достаточным условием для достижения устойчивого успеха. Ничуть не менее, а, может быть, и более важным становится «навигация», основанная на оценке релевантной информации и использовании прогнозных моделей развития бизнеса.

Упреждающее реагирование на ожидаемые изменения в виде целевых действий по адаптации к ним ключевых бизнес-процессов, рационализация цепочек формирования стоимости, взвешенный подход к доходности и хозяйственному риску – основные условия стратегического успеха бизнеса. Рост продаж, который в условиях общего экономического подъема гарантирует прирост стоимости акционерного капитала, в ситуации экономического спада может оборачиваться разрушением его стоимости и подрывом финансовой устойчивости компании.

Базовые инструменты контроллинга (управленческий учет, бюджетирование, анализ отклонений, управленческая отчетность, IT системы класса CRP и ERP-II), зарекомендовали себя с лучшей стороны в условиях прогнозируемых длинных и коротких волн развития экономики [9]. Однако, в условиях турбулентного состояния среды, традиционные системы информационно-аналитического сопровождения бизнеса более не могут удовлетворять информационные потребности менеджеров. Для достижения устойчивого успеха необходимым становится обеспечение непротиворечивости действий, осуществляемых в оперативном и стратегическом горизонтах управления, обусловленное разработкой и применением конкурентоспособных бизнес-моделей [2, с. 35].

Бизнес выходит за административные границы фирмы, а изменение условий и соответственно целей развития требует перманентного переосмысления его па-

радигм. Наряду с финансовыми целями в орбиту прогнозирования и мониторинга все чаще включаются экологические, социальные и иные аспекты существования и хозяйственной деятельности фирм. В процессе управления вовлекаются не только персонал компаний, но и их контрагенты, включая поставщиков ресурсов и потребителей, интегрируемых в цепочку создания стоимости. При этом перспективы бизнеса зависят не только от успешных действий менеджеров, но и от отношений, складывающихся с различными группами его бенефициаров. Таким образом, наличие потребности бизнеса и его стейкхолдеров в новых информационно-аналитических системах поддержки адаптивного управления, к которым относится базирующийся на инструментах бизнес-анализа контроллинг.

В условиях быстрой смены приоритетов развития бизнеса от его текущей прибыльности в пользу устойчивости экономического роста и создания ценности для стейкхолдеров, дальнейшее использование моделей информационно-аналитической поддержки управления, основанных на методологии бизнес-администрирования, не может более удовлетворять информационные потребности лиц, принимающих решения. Сам круг этих лиц выходит за пределы состава владельцев бизнеса и менеджеров и определяется как стейкхолдеры. Главными критериями эффективного управления организацией становятся формирование наилучших результатов в складывающихся условиях, достижение устойчивых темпов прироста стоимости. Объектами планирования и мониторинга более не являются исключительно финансовые индикаторы состояния фирмы. Их состав должен быть расширен показателями условий и результатов реализации всех бизнес-процессов в пределах и за пределами компании, динамик сравнительных темпов роста вовлекаемых в бизнес ресурсов и формируемых результатов. Состав объектов мониторинга теперь не ограничивается исключительно перечнем бизнес-процессов, контролируемых компанией, он должен включать всю совокупность процессов и операций, имеющих прямое и косвенное отношение к цепочке создания стоимости, в которой принимает участие компания [10, с. 209]. Таким образом, система ключевых индикаторов должна содержать показатели состояния (диагностические) и развития (прогностические) бизнес-процессов и их устойчивых совокупностей (цепочек формирования ценности – стоимости, Value Chains), сметные балансовые отчеты уступать место скользящим прогнозам состояния и развития (Rolling Forecasts), формируемым на основе использования аналитических бизнес-навигаторов. Создание таких панелей управления (Dashboards) и стратегических карт показателей (Balanced Score Cards, BSC) необходимо проводить, соблюдая принципы сбалансированности развития, разделения сфер ответственности и оценки перспектив развития компании [14].

Основанная на триединстве управленческого учета, бюджетирования и управленческой отчетности традиционная модель контроллинга [6], практически игнорирует активное участие персонала в принятии и мониторинге реализации управленческих решений, отводя ему пассивную роль исполнителя. Такой подход существенно снижает гибкость управления, который, базируясь на данных исторического анализа и интуиции, принимает инерционный

характер. Сама по себе управленческая интуиция невозможна без реализации следующих процедур:

- визуализации и формализации парадигмы развития (видения желаемого состояния);
- формирования системы стратегических целей и механизмов каскадирования целей верхнего уровня на уровень рабочих мест;
- разработки и непрерывной адаптации к меняющимся условиям бизнес-модели, определяющей алгоритм и философию цепочки контролируемых организацией бизнес-процессов;
- применения адекватных состоянию экономической среды механизмов анализа и прогнозирования развития состояния и реализации обратной связи (т.е. рефлексивного мониторинга). Т.е. традиционный анализ отклонений более не может рассматриваться как эффективный инструмент бизнес-навигации.

Современное состояние развития информационных систем, создание корпоративных баз данных и возможностей их визуализации в виде «кубов информации» позволяют расширить область формируемых аналитических оценок режимами не только текущего, но и «нужного» времени на основе использования логических моделей связей между показателями состояния, развития и роста. Таким образом, создана техническая возможность формирования логически непротиворечивых инструментов бизнес-аналитики для различных иерархических и функциональных уровней организации ведения бизнеса: от компании в целом и до уровня отдельного рабочего места. Перенос ответственности и полномочий по гибкому формированию локальных целей в рамках общей парадигмы устойчивого развития компании на уровень рабочих мест рассматривается нами, как необходимое условие для реализации принципа холизма в управлении бизнесом. В качестве альтернативы бюджетинговой системы предлагается использование аналитической модели контроллинга, основывающейся на возможностях бизнес-анализа. Ее особенностями являются:

- во-первых, формирование для различных групп стейкхолдеров управленческих отчетов, содержащих минимально необходимый набор индикаторов и соответствующих требованиям информативности, на основе их запросов в соответствии с принятым в компании режимом прозрачности и защиты информации;
- во-вторых, вовлечение в процесс обоснования и исполнения управленческих решений стейкхолдеров с формированием у них чувства причастности и солидарной ответственности за принимаемые решения и результаты хозяйствования. В результате, персонал и иные заинтересованные лица, включая клиентов, из безучастных наблюдателей эволюционируют в творцов будущих успехов бизнеса, снимаются возможные конфликты их интересов, реализуется, тем самым, потенциал креативности;
- в-третьих, отказ от бизнес-администрирования в пользу гибкого управления на основе цикла PDSA. Применение рефлексивного мониторинга придает процессу обоснования и контроля реализации управленческого решения необходимый в условиях неопределенности адаптивный характер.

Важным фактором достижения устойчивого успеха в современном бизнесе становится реализация принципа «думай глобально, действуй локально», т.е. исходя из объективной оценки состояния и прогноза развития экономической среды. Идентификация и устранение возможных «узких мест» в цепочках создания стоимости (value chain), выбор направлений и параметров пионерных и улучшающих инноваций, оценка потенциальных возможностей и рисков, сопряженных с участием компании в различных цепочках стоимости, и задачи, которые наилучшим образом решаются на основе при-

менения аналитической модели контроллинга. Аналитическая модель контроллинга имеет существенные отличия от традиционной – бюджетинговой (табл. 1).

Под моделью мы понимаем условный образ объекта исследования, формируемый для того, чтобы отобразить характеристики объекта (свойства, взаимосвязи, функциональные параметры и др.), существенные для цели исследования [7, с. 332].

Таблица 1

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНЫХ МОДЕЛЕЙ КОНТРОЛЛИНГА

Критерии оценки	Модели контроллинга	
	Аналитическая	Бюджетинговая
Основная цель	Формирование наилучших результатов в складывающихся условиях хозяйствования	Достижение заранее определенных результатов
Основной источник информации	Бизнес-анализ: оценка и прогноз состояния внешней и внутренней среды	Управленческий учет
Рабочий инструмент	Сценарные прогнозы; стратегические карты показателей; панели управления	Бюджеты статические и гибкие
Преобладающие индикаторы	Прогностические и диагностические	Диагностические
Характер документирования	Отчеты на основе информационных запросов пользователя	Стандартные отчеты с ограниченной функциональностью
Основная форма контроля	Упреждающий контроль на основе рефлексивного мониторинга	Итоговый контроль на основе анализа отклонений
Отличительные особенности	Реализация принципов цикла PDSA; управленческая гибкость, основанная на анализе и управленческой мудрости; вовлечение в процесс принятия и контроля исполнения решений персонала с переносом ответственности на рабочие места	Реализация принципов управления по целям; скоординированность инициативы исполнителей; отсутствие потребности в инновациях; затратная система планирования и контроля
Результаты использования	Управленческая гибкость, эффективность и результативность	Целевая результативность и экономичность
Условия применения	Повышенная турбулентность среды	Стабильность состояния среды
Средства автоматизации	Системы класса business-intelligence: например, Oracle-BI, SAP Business Suit	ERP-системы: например, Hyperion Planning; SAP/3R; Microsoft Navision
Пользователи	Различные группы стейкхолдеров	Менеджеры организации, владельцы бизнес-процессов

Разработка логической схемы действий, основанной на принципах рефлексии, использование которой существенно повышает адаптивность системы управления, составляет основу аналитической модели контроллинга. Применение аналитической модели в практике хозяйствования позволяет сформировать оценку любого факта хозяйственной деятельности не только с позиции его влияния на текущий и возможный финансовый результат, но и с точки зрения его влияния на будущее состояние объекта управления и соответствия его ин-

тересам различных групп стейкхолдеров. Такой подход придает необходимую устойчивость развитию бизнеса, повышает его социальную направленность и экологическую ответственность, устраняет непродуктивные издержки на основе реализации системы упреждающего контроля за изменениями состояния среды.

Процесс расчета и внутреннего контроля оптимальных параметров состояния бизнес-системы и ее элементов при использовании аналитической модели контроллинга замещается механизмами рефлексивного мониторинга динамики различных аспектов ее развития (финансового, клиентского, процессного, инновационного развития) по клиентским, продуктовым, территориальным и иным сегментам бизнеса [5].

Аналитическая модель контроллинга основывается на модифицированном ресурсно-ориентированном подходе к управлению. Его применение строится на аксиоме: управленческие действия предопределяются не имеющимися в распоряжении менеджеров компании ресурсами, а оценкой открывающихся возможностей и сопряженных с их реализацией рисков. В результате анализ «узких мест» и «стратегических разрывов» (Analys the bottleneck & Gap analysis) в рамках действующей в компании бизнес-модели, базирующейся на «правильном» видении будущего, предопределяют масштабы и качество привлекаемых ресурсов, приоритеты и критические факторы успеха развития (Critical Factors Success, CFS), виды, формы, время реализации и параметры необходимых инноваций (рис. 1).

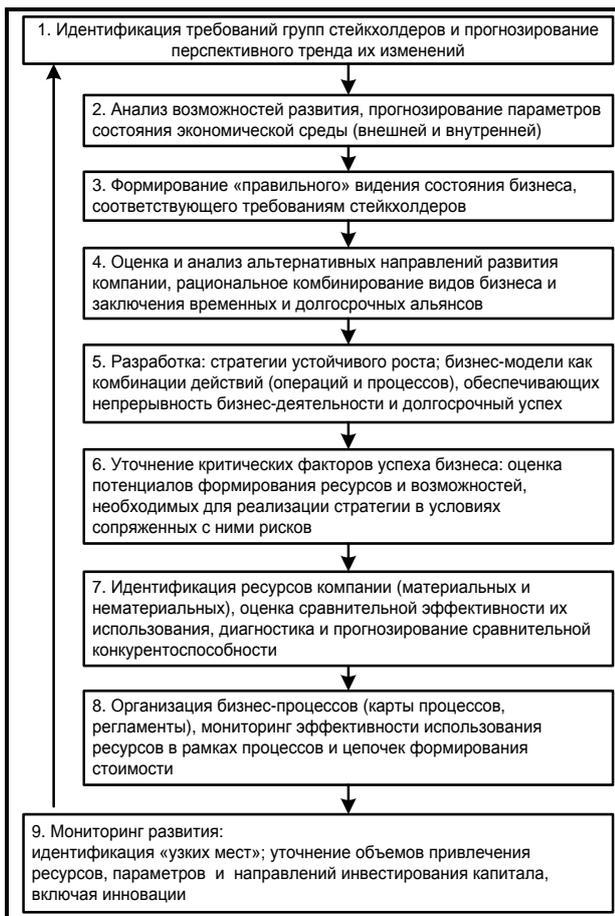


Рис. 1. Контроллинговая схема ресурсно-ориентированного управления

Рассматривая фирму как открытую систему, необходимо понимать, что значительная часть ресурсов и критических факторов успеха формируется за пределами организации. Тем не менее, лица, принимающие управленческие решения, должны своевременно их идентифицировать на основе «слабых сигналов» среды. Это необходимо для оценки целесообразности интеграции компании в перманентную цепочку создания ценности на основе принципов социального и экономического партнерства, изменения форм участия в цепочках и их перспективной конфигурации. Окончательный выбор варианта управленческого решения происходит лишь при формировании вероятных альтернатив действий на основе прогнозирования результатов потоков событий с проведением сравнительного анализа их эффективности (продуктивности и экономичности) и результативности, что предъявляет качественно иные требования к экономической информации, её сбору, структурированию и обработке. Местом сбора информации перестают быть центры финансовой ответственности, т.к. сама ответственность дополняется социальными и экологическими аспектами, а фокус оценки целесообразности смещается в сторону комбинации параметров процессов в клиентски ориентированных цепочках создания стоимости (Value Chain).

Например, компания PepsiCo, определяя рынок молочных продуктов как перспективный, интегрировало в свою бизнес-структуру молочный бизнес компании «Вимм-Биль-Данн Продукты Питания» (ВБДПП), проведя в 2011 г. беспрецедентную с точки зрения премиальности сделку по покупке основного пакета ее акций. Согласно условиям сделки, за 80% пакет акций ВБДПП PepsiCo заплатила около 5,5 млрд. долл. США. Это соответствовало соотношению рыночной стоимости компании *MV* к прибыли до уплаты процентов, налогов и без учета амортизации *EDITDA 1* : 14 при среднерыночном для компаний потребительского сектора Российской Федерации на уровне 1 : 7. Приобретение молочного бизнеса дало возможность получить доступ к товарно-сырьевым рынкам и ключевым компетенциям, включая менеджмент извечного конкурента PepsiCo – Coca-Cola (в компании с 2006 г. работали бывшие топ-менеджеры Coca-Cola – Europe, в том числе ее директор Т. Маерс).



Рис. 2. Процессно-событийная схема адаптивного управления

Сравнительный анализ и выбор альтернатив при реализации процессно-событийной схемы адаптивного управления может быть построен на основе комплексной оценки внешних и внутренних условий практического осуществления возможных сценариев действий по группе критериев (рис. 2).

Среди критериев, которые целесообразно использовать при выборе альтернатив следует выделить:

- соотношения сравнительных темпов роста прогнозных показателей развития компании;
- волатильность основных операционных и финансовых индикаторов состояния компании;
- индексы удовлетворенности персонала фирмы и основных целевых групп потребителей;
- рейтинговые оценки социальной и экологической ответственности, определяемые независимыми экспертами.

Оценка эффективности альтернатив на основе показателей развития компании может быть проведена с использованием данных фактической и прогнозной управленческой отчетности по совокупности следующих показателей:

- стоимость инвестированного в бизнес капитала **IC**;
- стоимость операционных активов **OTA**;
- чистые продажи **NS**;
- валовая прибыль **GP**;
- прибыль до уплаты процентов и налогов **EBIT**;
- прибыль до налогообложения **EBT**;
- прибыль после налогообложения **NP**;
- свободный денежный поток **FCF**;
- рыночная добавленная стоимость **MVA**.

Сопоставление темпов роста отчетных значений перечисленных показателей обеспечивает возможность выявления областей неэффективности (диагностика), сравнительного анализа целевых и отчетных значений (мониторинг) и сопоставления динамик по различным вариантам развития (прогнозная оценка).

При прочих равных, эффективным могут быть признаны следующие соотношения динамик значений стоимостных индикаторов:

$$T_{IC} \geq T_{OTA} \geq T_{NS} \geq T_{GP} \geq T_{EBIT} \geq T_{EBT} \geq T_{NP} \geq T_{FCF} \geq T_{MVA}$$

В случае образования обратных соотношений в темпах роста, фиксируется область неэффективности и проводится монографический анализ причин и следствий неэффективности для непрерывности бизнеса и угроз достижения целей стейкхолдеров.

Использование аналитической модели контроллинга в информационном сопровождении процесса управления создает условия для непрерывного совершенствования процессно-событийной цепочки создания ценности (для ключевых групп стейкхолдеров) на основе прогнозирования и сравнительной оценки состояния и эффективности бизнес-процессов и операций (рабочих мест).

При этом в системе управления бизнесом необходимы изменения, ориентированные на повышение степени ее адаптивности. Их цель – рост эффективности и результативности бизнеса за счет своевременности и точности реакции менеджмента на изменения состояния экономической среды. Среди них:

- передача управленческих инициатив с уровня корпоративного центра на уровень бизнес-единиц (strategy business units, **SBU**) и бизнес-процессов (business-process, **BP**);
- наделение соответствующими полномочиями и ответственностью владельцев рабочих мест;
- ориентация не на бюджет, а на удовлетворение перманентных потребностей клиентов в меняющихся условиях деятельности;

- анализ действий конкурентов, выявление, изучение и использование лучших практик ведения бизнеса [4].

Организация, применяющая аналитическую модель контроллинга в практике управления, не следует за потребностями клиентов, а, используя клиентско-ориентированные модели ведения бизнеса, предвосхищает их возникновение. Это стимулирует своевременную идентификацию критических факторов успеха, позволяет определить целевые параметры процессных и продуктовых инноваций. Задача корпоративного центра, в этом случае, сводится к системной бизнес-навигации развития организации с позиций внутренней непротиворечивости и ориентации на достижение консенсуса интересов различных групп стейкхолдеров.

Контроллер – это фактически координатор двух основных управляемых процессов бизнеса: роста (оперативный аспект) и развития (стратегический аспект). Устойчивый рост бизнеса, как правило, основан на смешанной модели развития, которая предполагает комбинацию органической модели роста и модели, основанной на сделках слияния и поглощения, с сопутствующими операционными и финансовыми рисками. Динамичное развитие – это почти всегда улучшающие инновации, его цель – поиск и корректировка конкурентной бизнес-модели, оценка целесообразности заключения временных и долгосрочных альянсов для достижения эффекта синергии усилий и экономии затрат на развитие. Таким образом, контроллинг обеспечивает непротиворечивость стратегических и оперативных целей коммерческой организации, определяя рациональную комбинацию действий стейкхолдеров для их достижения. Идентификация «узких мест» и стратегических угроз, разработка и реализация согласованных действий, носящих упреждающий характер, достижение при этом синергии усилий – главные условия премиальной результативности и эффективности.

В наши дни область интересов контроллинга смещается в сторону прогнозирования состояния и аналитического обоснования упреждающих действий на основе перспективного видения состояния и развития бизнес-систем, бизнес-процессов и хозяйственных операций [5]. В современных коммерческих организациях постановка основанного на бизнес-аналитике контроллинга становится необходимым условием динамичного роста и устойчивого развития бизнеса, достижения текущей эффективности и стратегической конкурентоспособности.

В круг интересов контроллера включаются следующие задачи:

- своевременное выявление перспектив развития и корректировка целей бизнеса в соответствии с изменениями прогноза состояния внешней экономической среды и приоритетов его стейкхолдеров;
- идентификация связанных с реализацией альтернативных сценариев развития операционных, финансовых и иных рисков;
- обоснование структуры и состава ключевых показателей, включаемых в стратегические карты для уровня компании и ее **SBU** (стратегических бизнес-единиц / сегментов);
- оценка критических факторов успеха при достижении целей и разработка панелей управления для рабочих мест владельцев бизнес-процессов.

В условиях обострения конкуренции на рынках решение этих задач должно проводиться в режиме «нужного» времени, т.е. с оценкой прогнозного состояния на различных стадиях жизненного цикла бизнеса в различных временных горизонтах.

Преобладающей точкой зрения на цели организации бизнеса в современной научной литературе является приращение его ценности для различных групп заинтересованных лиц. В силу того, что система ценностей для разных групп лиц имеет определенные различия, а сами они могут быть конкурирующими, условием устойчивости функционирования компаний может рассматриваться достижение динамической уравновешенности между этими ценностями. Таким образом, для наращивания стоимости бизнеса необходимо обеспечить баланс между удовлетворением потребностей покупателей и конкурентными силами рынков, на которых присутствует компания (т.е. результативностью), и внутренними текущими и стратегическими затратами (экономичностью).

Практическое достижение консенсуса интересов между отдельными группами стейкхолдеров, а также между стратегическим развитием и текущей эффективностью обеспечиваются использованием в практике управления метода бизнес-систем. Его применение позволяет рассматривать каждую организацию как совокупность:

- взаимосвязанных факторов стратегии, тактики и рабочих действий;
- интересов владельцев компании, инвесторов, менеджеров, работников, конкурентов и клиентов;
- финансовой, инвестиционной и операционной деятельности;
- состояния и динамики развития организации, её бизнес-единиц, а также связанных с их работой бизнес-процессов и хозяйственных операций.

Компромисс между устойчивым экономическим ростом и текущей эффективностью операций может достигаться при использовании методики многокритериального принятия решений на различных уровнях организации ведения бизнеса, в различных управленческих горизонтах и перспективах развития, обязательного обеспечения каскадирования целей верхнего уровня организации на нижние.

Традиционными перспективами управления и направлениями оценки его эффективности являются составляющие:

- финансовая, с фокусом на синхронизацию движения денежных потоков между компанией, контрагентами и финансовыми рынками. Цель – обеспечение компромисса между текущей и перспективной доходностью инвестиций в компанию и параметрами риск-аппетита, определяемыми ее владельцами;
- клиентская, с ориентацией на удовлетворенность, лояльность и маржинальность клиентов. Цель состоит в выстраивании дружественных отношений с потребителями, включении их в процесс инициирования непрерывных улучшений операций, определения параметров и направлений создания инноваций;
- внутренних бизнес-процессов (операционная). Ориентация на текущую экономичность и продуктивность, а также перспективную результативность и конкурентоспособность. Преследуются цели достижения сбалансированности и ценностной непротиворечивости операций, включаемых в процессы;
- обучение персонала, рост и инновации (организационная) с включением работников в процесс оперативного управления, использования их творческого потенциала при формировании внутренних факторов конкурентного успеха при реализации принципа социальной ответственности. Здесь целью может выступать формирование интеллектуального капитала компании на основе концепции обучающейся организации;
- экологическая, с преследованием целей снижения неблагоприятного влияния на экологическую систему и ответственность организации перед обществом за последствия хозяйственных операций.

В качестве индикаторов эффективности бизнес-процесса в системе могут рассматриваться:

- непротиворечивость процесса целям развития бизнес-системы, а также сбалансированность его в цепочке формирования стоимости;
- коэффициент конверсии ресурсов в результат процесса;
- динамика изменений процесса, определяемая на основе бенчмаркинга.

Баланс между текущим планированием и контролем (фокус действий снаружи вовнутрь) и перспективным ростом и развитием (фокус изнутри вовне) достигается на основе обеспечения компромиссов между текущей эффективностью и стратегической конкурентоспособностью по объектам наблюдения и регулирования при соблюдении следующих принципов (табл. 2).

Таблица 2

ГОРИЗОНТЫ АНАЛИТИЧЕСКОЙ МОДЕЛИ КОНТРОЛЛИНГА

Принципы и объекты	Горизонты контроллинга	
	Оперативный	Стратегический
Парадигма	Делать вещи «правильно»	Делать «правильные вещи»
Фокус действий	Снаружи → вовнутрь	Изнутри → наружу
Концентрация внимания на:	Текущих операциях и оперативных бюджетах	Перспективных инновациях и программах развития
Цель	Текущая эффективность	Рост и конкурентоспособность
Ответственный менеджмент	Работа, ориентированная на текущее состояние бизнеса	Работа над перспективами развития бизнеса
Стратегическое руководство	Полномочия и ответственность	Смелое инноваторство
Бизнес-процессы	Сбалансированность и экономичность	Динамизм поступательных изменений
Идентификация возможностей и рисков	Ожидание, оценка и поиск форм хеджирования рисков	Смелый эксперимент
Управление изменениями	Адаптация к меняющимся условиям	Упреждающие действия
Лояльность потребителей	Учет мнения потребителей	Использование мнения для генерирования идей развития
Создание альянсов для достижения синергии действий	Преимущества ауто-сорсинга, выявление и использование хозяйственного опыта	Использование разнообразия для обеспечения гибкости и динамизма изменений

Достижение компромиссов обеспечивается за счет двух видов (подсистем) контроллинга, ориентированных на достижение целей (эффективности – оперативный; конкурентоспособности и роста - стратегический).

Особенностью оперативного контроллинга является то, что основным его объектом служат процессы и операции, т.е. действия, координируемые на основе старых знаний. Они обычно составляют определенный шаг бизнес-процесса и могут быть изображены схематически, а также измерены.

Процесс/действие (activity) – единица работы или задача, подразумевающая определенный результат с фиксируемыми затратами. Эти действия должны иметь определенные регламенты, цели, результаты, связанные с их получением затраты, которые подлежат планированию и контролю. Однако периоды жизненного цикла процесса ограничены во времени. Это обусловлено происходящими изменениями экономической среды, которые могут приводить к неактуальности или снижению сравнительной эффективности ранее рациональных действий. Современные методы управленческого учета и анализа

(учет затрат по операциям – activity based costing (**ABC**) и анализ отклонений – variance analysis), дополняемые информационными технологиями бизнес-анализа (business intelligence, **BI**), ориентированными на поддержку гибкого управления, достаточно точно позволяют оценивать и управлять эффективностью бизнес-процессов, формировать краткосрочные прогнозы результатов в рамках продолжающейся деятельности [11].

Самым важным для достижения текущей эффективности становятся позиционирование бизнеса и определение неэффективных бизнес-процессов и операций на основе рэнкингов эффективности, быстрое выявление перспективных знаний с помощью бенчмаркинга, организация успешного трансферта технологий (копирование, покупка лицензий, заключение временных союзов с конкурентами).

В качестве действенного инструмента мониторинга состояния объектов оперативного контроллинга нами рассматриваются панели индикаторов – dashboard. На них выносятся ключевые показатели эффективности, используемые для оценки индивидуальных усилий владельцев бизнес-процессов и рабочих мест по достижению краткосрочных целей. Состав, целевые (желаемые) и критические значения показателей, включаемых в состав dashboard, отличаются низкой временной устойчивостью. Они должны пересматриваться и корректироваться в зависимости от прогнозов развития бизнес-процессов, в которых задействованы эти рабочие места, на основе методики имитационного моделирования, что соответствует идеологии адаптивного управления.

Делегирование на уровень рабочих мест ответственности и полномочий гибкого реагирования на изменения состояния среды (при соответствующей квалификации работников) позволяет ускорить процесс реакции на эти изменения, перейти к модели развития, основанной на накоплении и тиражировании знаний. Стимулирование хозяйственной инициативы работников с использованием принципов коммерческого расчета (business unit management, **BUM**) способствует генерированию и трансферту знаний работниками компании, что приводит к повышению эффективности и результативности бизнеса. Хозяйственные операции и связанные с их осуществлением рабочие места представляют собой объекты планирования и мониторинга. Устанавливаемые для операций и рабочих мест регламенты и нормативы должны своевременно корректироваться для обеспечения актуальности в соответствии с проводимыми изменениями в составе и целях развития бизнес-процессов, внешний контроль замещаться самоконтролем по всей цепочке формирования стоимости.

Совокупность связанных последовательно или параллельно выполняемых процессов (операций) образует более устойчивый во времени объект управления – бизнес-процесс (business-process, **BP**). Разрабатываемый в организации регламент **BP** задает определенный порядок выполнения операций во времени и пространстве, имеет начало и конец, определенные точки входа (ресурсы) и выхода (результаты). При осуществлении действий потребляются ресурсы, и формируется результат. Результативность процесса определяется конверсией ресурсов, т.е. производительностью совокупности действий (операций), их слаженностью и сбалансированностью.

Параметры **BP** непрерывно корректируются для адаптации бизнес-системы к происходящим в экономической среде изменениям. Поэтому для обеспечения гибкости процессов перспективным аналитическим инструментом контроллинга нами видятся скользящие прогнозы (rolling forecast), которые формируются для оценки достижения оперативных целей развития в складывающихся условиях. Прогнозируемыми могут быть как финансовые (бюджетные), так и нефинансовые ключевые показатели развития процесса. Скорость, точность прогноза, адекватность реагирования на него – представляют собой важнейшую характеристику современного управления, ориентированного на долгосрочный успех. Поддержка данной модели управления, ориентированной снаружи вовнутрь, предполагает в качестве исходного пункта исследований – прогнозирование потребностей клиентов и возможные реакции конкурентов на те или иные действия, осуществляемые на внешних рынках организацией. Затем моделируется процесс создания ценности на основе рационализации ее цепочки, организуется его реализация и мониторинг. Таким образом, обеспечивается наилучшая конверсия вовлекаемых в бизнес ресурсов.

Бизнес-процессы часто рассматриваются как объекты бюджетирования. Однако такой подход может противоречить целям обеспечения гибкости бизнес-системы. Тем не менее, при реинжиниринге бизнес-процессов и реализации программ их модернизации или инновационных изменений, стратегические бюджеты с определением лимитов затрат могут быть весьма полезны для осуществления текущего контроля сроков и объемов выполняемых работ. Для повышения текущей прибыльности компаний целесообразно использовать процессно-ориентированное управление (activity-based management, **ABM**), основанное на оценке информации, формируемой по процессным учетом **ABC**. Его целью служит управление организацией не через функционально-структурные подразделения, а через бизнес-процессы, оцениваемые через призму соответствия ценности, которые они создают для потребителя и объемов выполняемых работ и потребляемых ресурсов. Процессно-ориентированный учет затрат позволяет отойти от традиционного бухгалтерского классификатора затрат по статьям учета и перейти к отнесению их непосредственно на выполняемые действия и процессы, что создает условия для децентрализации бизнеса и передачи ответственности за результаты непосредственно на рабочие места.

Основным объектом контроллинга в новых условиях ведения бизнеса становится выработка упреждающих действий на основе идентификации и обработки слабых сигналов экономической среды для достижения премиальной результативности на основе адаптации бизнеса к меняющимся условиям. Предметы современного контроллинга – инструменты бизнес-анализа и условия их применения для информационно-аналитической поддержки адаптивного (гибкого) управления. При этом необходимым становится разработка и использование аналитической модели контроллинга в системе адаптивного управления. В качестве основных ее элементов мы определяем:

- системы аналитических показателей и информационные источники их расчета;
- формы управленческой отчетности;
- прогностические модели эффективности и результативности бизнес-процессов и их цепочек.

В качестве цели современной контроллинговой системы нами рассматривается упреждающее реагирование на возникающие во внешней среде возмущения на основе фиксации, усиления и обработки слабых сигналов внутренней и внешней экономической среды.

Система аналитических показателей контроллинга основывается на ресурсно-ориентированном подходе, обеспечивающим контроллерам возможность прогнозировать состояние и осуществлять упреждающий контроль развития бизнеса на основе идентификации и анализа перспектив и угроз. В связи с этим традиционная схема ресурсно-ориентированного подхода в анализе и планировании требует коррекции.

В отличие от традиционного бизнес-администрирования, контроллинг, основанный на инструментах *BI*, – не только обеспечивает возможность менеджменту, планировать и контролировать бизнес, а создает также условия, способствующие развитию у персонала организаций предпринимательского мышления, как основы для выработки и реализации взвешенных управленческих решений.

Результатом формирования у персонала необходимой аналитики для понимания целей и состояния бизнеса становится быстрота и решительность действий, основанных на предвидении [1, с. 109-122]. В компании в рамках реализации контроллинговой системы для каждого рабочего места должны быть определены ключевые индикаторы эффективности, которые группируются в виде систем, пригодных для визуализации, состоящих из диагностических (запаздывающих) и прогностических (опережающих) аналитических показателей в панели управления (dashboard's).

К составу показателей, включаемых в панели управления, применимы следующие критерии:

- минимальность и простота восприятия;
- полезность для успешной навигации и мониторинга динамики состояния бизнеса;
- относительная стабильность во времени и соответствие утвержденным в компании регламентам;
- соответствие целям рабочего места и компетенциям работника [3].

Состав и структура показателей, включаемых в панели управления на различных уровнях иерархии, должны поддерживать решение следующих задач:

- объективную оценку прошлого;
- прогнозирование потенциальных возможностей и рисков развития будущего;
- проведение внутреннего и внешнего (сравнения с конкурентами) бенчмаркинга;
- обеспечение оценки деятельности отдельных работников и коллективов для обоснованного и объективного определения размера материального вознаграждения и морального поощрения;
- реализации мотивации действий работников (подразделений) и их координации в направлении экономического и результативного развития компании на основе правильного понимания целей компании и состояния сопричастности их достижения;
- формирование и применение механизма каскадирования индикаторов целей более высокого уровня на уровень исполнителя без потери информативности;
- обобщения индикаторов состояния и развития снизу вверх для оценки состояния бизнес-системы в целом и идентификации областей неэффективности.

Обеспечение гибкой навигации и адаптации к изменению состояния внешней среды предполагает реализацию четырех видов управленческих действий:

- распределение ресурсов;
- адаптация к внешней среде;

- внутренняя координация;
- организационное стратегическое предвидение [8].

По нашему мнению, необходимым условием для решения этих задач является создание в организации упорядоченной и непротиворечивой системы показателей. Перечень показателей и выделяемых в них аналитических признаков должен регулярно уточняться с учетом изменения экономического окружения и целей развития и роста бизнеса. Каждой области управления бизнес-процессами должно соответствовать несколько индикаторов. Данное соответствие предлагается фиксировать в паспорте экономического показателя. Наличие таких паспортов повышает возможности и достоверность процедур каскадирования и интегрирования показателей, обеспечивая их качественную однородность, сравнимость и сопоставимость. Формирование планово-контрольных систем индикаторов для разных уровней хозяйственного управления (от рабочего места до функциональной области компании в целом) предъявляет конкретные требования к применяемой в организации информационно-аналитической системе. Они выражаются в структуризации информации в системе согласно разработанной и утвержденной матрицы соответствия индикаторов развития и состояния компании, бизнес-единиц, бизнес-процессов и рабочих мест.

Пользователи на уровне рабочих мест при просмотре и анализе информации должны иметь возможность осуществлять взаимодействие с контроллерами, которые ответственны за подготовку аналитической информации и имеют большие возможности для поиска вариантов решений сложных управленческих задач, используя при этом лучшие практики ведения бизнеса.

Практическая реализация наших предложений предусматривает создание в организации аналитического портала, предполагающего выполнение следующих задач:

- формирование информационных запросов различных типов (запрос по конкретному отчету, по конкретному индикатору, уточняющий, на изменение существующего формата отчета или на создание нового);
- поддержка различных статусов выполнения информационно-аналитических запросов и предоставление информации о ходе исполнения запроса;
- формирование схем документооборота и стандартных информационно-аналитических запросов с фиксацией этапов их исполнения, круга ответственных исполнителей, постановки рабочих задач для исполнителей;
- представление пользователям результатов выполнения запросов контроллерами;
- хранение, архивация и возможность формирования справок по ранее осуществленным аналитическим запросам по группам заинтересованных лиц;
- извещение пользователей об изменении статусов запросов, а также о получении ответов на запросы в виде аналитических отчетов;
- представление сведений о контроллерах и их должностных обязанностях в разрезе организационно-штатной структуры организации.

Используемые контроллерами средства визуализации аналитической информации должны обеспечивать следующую функциональность:

- визуальное представление и анализ показателей на интерактивных информационных экранах руководителей;
- формирование аналитической отчетности в соответствии с регламентами;
- осуществление нестандартных аналитических запросов и формирование адаптивной аналитической отчетности без участия IT специалистов;

- поиск статистических, учетных и иных данных и интерпретация их в информацию

В организации целесообразно формировать аналитические мониторы двух уровней. Разрабатываемый для руководителей высшего уровня монитор первого уровня в основном ориентирован на осуществление текущего и упреждающего контроля. Такой монитор эффективности должен включать интерактивную карту размещения производственных площадок и торговых домов компании, необходимый набор графиков по основным диагностическим индикаторам состояния и развития бизнеса. Показатели, размещаемые на мониторе эффективности, дифференцируются на индикаторы внешнего окружения и индикаторы эффективности деятельности компании.

К внешним диагностическим индикаторам относятся:

- процентные ставки по кредитам;
- курс национальной валюты;
- показатели конъюнктуры рыночного спроса и др.

Среди внешних диагностических и прогностических индикаторов выделим:

- рентабельность используемого капитала **ROCE**;
- коэффициент процентного покрытия **TIE**;
- динамику дебиторской и кредиторской задолженности ($AR_{(t+1)} / AR_t$ и $AP_{(t+1)} / AP_t$);
- показатели свободного денежного потока и его динамики **FCF**, численности работников, занятых в производстве и управлении, объем отгруженной и оплаченной покупателями продукции и др.

В качестве внутренних прогностических показателей мы предлагаем использовать динамику добавленной рыночной и акционерной стоимости (**MVA** и **SVA**) в сравнении с рынком (компаниями-аналогами) с использованием технологии бенчмаркинга.

Монитор эффективности топ-менеджеров обеспечивает возможность изменения аналитических признаков, по которым проводится диагностика конкретного показателя. Например, численность работников, занятых в производственной деятельности, может быть классифицирована по следующим признакам:

- производственным площадкам (регионам);
- стажу работы;
- половозрастному составу и т.д.

Детальный анализ индикаторов производится на мониторах линейных и функциональных менеджеров (руководители второго уровня). Сам переход на экран руководителя второго уровня необходимо осуществлять при выборе индикатора на мониторе руководителей первого уровня, по которому необходимо провести более детальный анализ. Таким образом, монитор эффективности линейных и функциональных менеджеров представляет собой изображение выбранного показателя с возможностью идентификации аналитических признаков для смены визуального отображения. Его использование обеспечивает возможность провести анализ влияния внешних (по отношению к структурному подразделению / бизнес-процессу) и внутренних факторов на конечный показатель, входящий в зону ответственности конкретного управленца.

Применение мониторов эффективности и стратегических карт показателей, построенных на принципах сбалансированного управления, – условие перехода от системы управления, основанной на заранее определенных результатах и фиксации упущенных возможностей, к управлению, ориентированному на формирование наилучших результатов в складывающихся условиях. Контроллинговая составляющая такого управления предполагает выявление потенциальных возмож-

ностей, объективную оценку сопряженных с ними рисков, сравнительный анализ и выбор альтернатив развития.

Для того чтобы оценить состояние бизнеса, разработать и сравнить вероятные сценарии его развития, информация должна быть представлена принимающим решения лицами (владельцами процессов и цепочек создания стоимости) в понятном для восприятия и обозримом виде. Традиционной формой презентации информации в учетно-аналитической науке является управленческая отчетность. Контроллинговая отчетность – есть совокупность прогнозных и фактических отчетных форм, содержащих идентичную систему показателей, основанную на единстве алгоритмов расчета и методик оценок.

Сформировать систему консолидации информации невозможно без создания полноценных схем материальных и финансовых потоков и их наложения на организационную структуру фирмы. Система электронного документооборота создает необходимую предпосылку для выполнения этого требования. Другим требованием к внутренней отчетности организации является гибкая, но единообразная структура. Методики формирования отчетности должны быть ориентированы на максимально достоверное преломление бизнес-процессов и их цепочек в аналитические модели.

Эффективная в условиях стабильного экономического окружения бюджетинговая система информационно-аналитической поддержки управления оказывается недейственной при высокой турбулентности экономической среды. В этой ситуации особое значение приобретают такие инструменты контроллинга, как стратегические карты показателей (strategy maps), скользящие прогнозы (forecasts) и панели управления (dashboards). Их использование в планировании и контроле бизнеса позволяет обеспечить:

- единство планово-аналитической и контрольно-аналитической функций управления;
- устранить разрыв между объявленной стратегией развития компании и действиями ее менеджеров в рамках текущего горизонта [4].

Повышение роли знаний в современном бизнесе, их упорядочивание и генерирование на основе анализа лучших практик и передового опыта вызывает необходимость качественного переосмысления задач контроллинга в современном бизнесе.

Контроллинговая подсистема управления – это:

- во-первых, обобщение поступающих в фирму учетно-аналитических методик, разрозненных данных о состоянии экономической среды и бизнес-процессов в информацию;
- во-вторых, преобразование информации в знания с целью их последующего использования для совершенствования систем организации ведения бизнеса на основе применения процессных и организационных инноваций;
- в-третьих, обеспечение координации действий различных структурных подразделений, бизнес-процессов и бизнес-единиц в пределах и за пределами компании.

Таким образом, контроллинг не является простым «сложением» различных управленческих функционалов и операций, связанных с:

- организацией и ведением управленческого учета;
- разработкой и формированием управленческих отчетов и информационных релизов для различных групп стейкхолдеров;
- созданием интегрированной системы планирования и контроля на предприятии, ориентированной на результативность и эффективность;
- современными информационными технологиями в прогнозировании, учете, анализе и контроле.

Контроллинг – инструмент синергии перечисленных выше функционалов, обеспечивающих управленцев и персонал компании непротиворечивой информацией, носящей характер знаний, и эффективную диффузию этих знаний в хозяйственную практику. Выбор конкретной модели контроллинга предопределяется состоянием рынка, на котором работает организация, уровнем зрелости бизнеса и профессионализмом менеджмента, его готовностью к управленческим инновациям. Наивысшие результаты контроллинг дает в «зрелых» бизнесах, предполагающих относительно устойчивый характер бизнес-процессов, обеспечивающих возможность разработки их регламентов. В этих условиях формируются необходимые условия для соизмерения затрат и результатов.

Методической основой для принятия решений в контроллинге становятся модели управления эффективностью деятельности (performance management model, **PMM**) и результативностью на основе стоимости (value based management, **VBM**). Процедуры манипулирования с бюджетом в процессе его разработки и исполнения, не приносящие стоимости для собственников компании и столь любимые менеджментом в структурах с административной иерархией, замещаются идентификацией, прогнозированием и мониторингом ключевых факторов успеха (key factors success, **KFS**) и ключевых факторов создания стоимости (key value drivers, **KVD's**). Именно они и отражающие их реализацию (эффективность) показатели (key performance indicators, **KPIs**), а не бюджеты внутрихозяйственных подразделений, должны быть представлены в планово-отчетных формах, структурируемых не по внутрифирменным подразделениям, а по рыночным сегментам, процессам и операциям. Таким образом, информационно-аналитические базы строятся по-процессам и операциям с индикаторами ключевых факторов успеха, факторов создания стоимости, что позволит более широко в аналитической практике использовать методы сравнительного анализа. Итоговым показателем эффективности бизнеса становится не прибыль на акцию (**EPS**) или рентабельность инвестированного в операционные активы капитала (**ROCE**), а индекс рентабельности инвестированного в бизнес (бизнес-процесс) капитала, с учетом сопряженного с получением прибыли риска – **RAROC**. Основными действующими фигурами формирования устойчивого тренда экономического роста и развития бизнеса, наряду с менеджментом, рассматриваются клиенты и персонал компании. Лояльность и рост платежеспособности первых, компетентность вторых – главные драйверы создания стоимости во времени. Таким образом, достигается позитивная динамика создания добавленной рыночной стоимости компании – **MVA**:

$$MVA_{(t+1)} : MVA_{(t)} \geq MVA_{(t)} : MVA_{(t-1)}$$

Аналитическая модель контроллинга предусматривает широкое использование принципов внутрифирменного коммерческого расчета (business unit management, **BUM**). Их применение устраняет традиционный, направленный сверху вниз контроль, препятствующий инициативам персонала и инновациям, в результате чего компания и ее бизнес-процессы меняют деструктивную ориентацию снаружи вовнутрь на позитивную фокусировку действий изнутри вовне. Аналитическими инструментами аналитической модели контроллинга становятся:

- проактивные экономические модели формирования стоимости;
- скользящие прогнозы состояния внешней и внутренней экономической среды и ключевых показателей эффективности;

- имитационное моделирование на основе сценарного подхода;
- сбалансированная система показателей и стратегические карты;
- рейтинги эффективности (внутренние и пространственные).

Важный позитивный момент контроллинга – достижение скоординированности параметров финансовой, инвестиционной и операционной деятельности, внесение своевременных корректировок параметров отдельных проектов и плановых характеристик производственных программ, что позволяет своевременно выявлять потенциальные возможности и риски, переводить возможности экономического роста в рост рыночной стоимости в интересах ключевых групп стейкхолдеров.

Нами выделены следующие основные цели использования управленческих аналитик в контроллинге:

- мониторинг;
- контроль;
- обоснование управленческих решений (табл. 3).

Мониторинг. Используемые для целей мониторинга аналитические отчеты содержат информацию об индикаторах состояния / развития, на изменение которых пользователи отчета не могут оказать корректирующее влияние, но которые способны влиять на достижение целей развития компании (бизнес-процессов). Например, спотовые цены на кормовое зерно, мясо и иные сырьевые товары, кредитные ставки и нормы налоговых изъятий.

Контроль. Используемые для контроля отчеты содержат информацию о состоянии процессов и бизнеса, на индикаторы которых пользователь может оказывать прямое влияние, и за достижение целевых значений индикаторов несет персональную ответственность. Например, уровень молочности свиноматок, яйценоскость кур-несушек.

Обоснование управленческих решений. Отчеты, используемые непосредственно для сравнительного анализа альтернатив развития на основе оценки хозяйственных ситуаций. Например, решение о необходимости корректировки модели бизнеса или изменении регламента бизнес-процесса, например технологии откорма животных.

При разработке формата аналитического отчета необходимо учитывать его роль и функции в компании и фокусироваться на информационных потребностях пользователей.

Применение классификации отчетов по целям использования управленческих аналитик делает более наглядным различия между инструментами визуализации информации в зависимости от особенностей управляемого процесса и развития субъекта управления.

Так, на уровне генерального директора компании и группы топ-менеджеров корпоративного уровня, интересы которых фокусируются на стратегических индикаторах развития (создание стоимости для основных групп бенефициаров) и текущей эффективности бизнеса (свободный денежный поток и его распределение) должны использоваться сложные аналитические модели (сценарные и специальные аналитики). Среди них:

- анализ разрывов;
- сценарное моделирование;
- динамическое моделирование.

Применение анализа разрывов позволяет выявить несоответствие в темпах развития компании или его направлений (стратегические бизнес-единицы, **SBU**) принятым стратегическим ориентирам, что дает возможность определить параметры перераспределе-

мых между **SBU** ресурсов и (или) целевые характеристики улучшающих инноваций.

Таблица 3

СОДЕРЖАНИЕ ОТЧЕТОВ В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ПРЕСЛЕДУЕМЫХ ЦЕЛЕЙ

Характеристики	Цели отчетов		
	Мониторинг	Контроль	Обоснование управленческих решений
Краткое описание	Сбор и анализ информации, на которую компания не может повлиять, но которая может повлиять на результативность и эффективность бизнеса компании	Сбор и анализ информации, на которую компания может оказывать влияние; контроль выполнения поручений и задач; сравнительный анализ показателей деятельности с целевыми уровнями и обоснование направленности решений	Инициация проведения изменений; выбор альтернативного варианта решения задачи на основе ситуационного анализа; выбор оптимального решения на основе совокупности критериев
Цели	Оценка рисков реализации программ и планов; повышение гибкости бизнес-планирования	Оценка рисков бизнес-процессов и операций; контроль соответствия ключевых показателей целевым уровням	Эффективное долгосрочное развитие бизнеса и рост добавленной акционерной стоимости; достижение организацией целевого уровня развития и эффективности
Задачи	Инструмент сбора информации и формирования отчетности; выявление KPI's, находящихся в критическом состоянии или имеющих негативный тренд	Обеспечение обратной связи, в отношении ранее предпринимаемых действий; определение текущего уровня эффективности; анализ причин отклонений от намеченных ориентиров; накопление и анализ опыта для корректировки целей; корректировка бизнес-процессов организации	Формулирование и сравнительный анализ альтернатив; определение условий ограничений и выбор оптимального решения; корректировка ранее сформулированных гипотез (видения), бизнес-моделей и бизнес-процессов организации
Ответственные лица	Менеджеры организации; персонал	Топ-менеджмент; линейные менеджеры	Акционеры; топ-менеджеры

Использование сценарного моделирования преследует цели:

- формирования альтернативных направлений развития;
- выработки состава и уточнения параметров состояния индикаторов для включения их в стратегические карты показателей.

Важным представляется также идентификация видов и уточнение параметров сопровождающих бизнес рисков с оценкой последствий их реализации на непрерывность бизнес-деятельности и позиции компании на рынке, в том числе оценку их с точки зрения основных групп стейкхолдеров.

Динамическое моделирование представляет собой мощный инструмент оценки сравнительной конкурентоспособности применяемых бизнес-моделей, уточнения направлений их совершенствования и целевых параметров в зависимости от внешних и внутренних целей развития, выявления «узких мест» в цепочках бизнес-процессов, оценки целесообразности расширения или создания новых ключевых компетенций или заключения временных или долгосрочных альянсов с носителями этих компетенций. Инструменты динамического моделирования необходимо использовать для оценки целесообразности проведения сделок слияния и поглощения с позиций эффекта масштаба и синергии усилий для достижения целевых результатов развития компании.

Наряду с топ-менеджментом корпоративного уровня инструменты сценарного анализа широко использует правление (советы директоров) компаний, для которых представляется важным определять перспективные направления роста бизнеса и соответствие его эффективности формируемым требованиям акционеров и иных бенефициаров.

Руководители **SBU** осуществляют планирование и мониторинг продолжающейся деятельности компании в рамках проектов развития. Основными инструмента-

ми бизнес-анализа на этом уровне становятся панели управления, а в качестве методологии – анализ отклонений и бенчмаркинг. На уровне бизнес-процессов и хозяйственных операций достаточно хорошие результаты обеспечивает факторный анализ и анализ устойчивых трендов. Использование первого дает возможности функциональным и линейным менеджерам:

- выявлять формы и тесноту связей между ключевыми факторами успеха, материальными и нематериальными ресурсами и результатами;
- формировать управленческие решения в условиях единичных или множественных ограничений;
- концентрировать внимание на «узких местах» в пределах областей компетенции;
- осуществлять информационный обмен с владельцами смежных бизнес-процессов или **SBU**.

Использование трендового анализа позволяет определять в пределах горизонта прогнозирования основные параметры развития бизнеса, уточняя его видение на уровне бизнес-процессов и **SBU**.

Наконец, на уровне линейных и функциональных менеджеров производственных площадок (как правило, это зависимые/ дочерние общества, управляемые на основе годовых бюджетов) наиболее широко используются приемы сравнительного анализа. В том числе:

- анализа отклонений на основе гибкого бюджета;
- внутрикорпоративного бенчмаркинга для выявления и скорейшей диффузии в текущую деятельность лучших практик ведения бизнеса.

Понятно, что сложность бизнес-аналитики верхнего уровня существенно превышает сложность нижнего уровня. При этом, если с корпоративного рабочего места может быть получен доступ к любой интересующей информации, формируемой на рабочем месте специалиста, то обратный процесс предполагает информационный «фильтр» конфиденциальности.

В практике хозяйственного управления применяют разнообразные управленческие отчеты, форма и со-

держания которых во многом предопределяется целями управления, состоянием внешней и внутренней среды объекта управления, качественным его совершенством. Тем не менее, управленческую отчетность можно классифицировать в соответствии с определенными признаками. Среди них:

- аналитическая сложность;
- управленческие фокусы (аналитики);
- цели использования.

В зависимости от сложности аналитических задач предлагается дифференцировать управленческие отчеты на три группы:

- стандартные отчеты – содержат простую аналитику, основанную на применении план / факт анализа, пространственного или исторического бенчмаркинга. Они имеют единую методологию формирования, единообразную структуру, максимально облегченную для оперативного анализа и контроля. Отчеты подлежат регламентации;
- специальные отчеты – содержат аналитику с факторным анализом (выявление и анализ взаимосвязей между явлениями и процессами, идентификация наиболее существенных факторов, установление форм взаимосвязей и тесноты корреляции), аналитику с анализом трендов (построение и анализ трендов из прошлого в будущее), аналитику со сложным синтетическим анализом. Синтетический анализ призван устанавливать корреляцию между двумя и более не связанными напрямую между собой индикаторами, например график отпусков производственного персонала и среднесуточный прирост живой массы животного на откорме и т.д. Специальные отчеты формируются по необходимости для решения конкретной управленческой задачи, имеют гибкую структуру, позволяющую группировать информацию для выбора оптимальных вариантов достижения целей и решения вопросов, возникающих в процессе оперативной деятельности.
- стратегические отчеты – отчеты со сложными аналитиками (сценарное и динамическое моделирование, анализ трендов). Такие отчеты позволяют принимать стратегические решения по крупным сделкам и инвестиционным проектам, предлагают несколько вариантов решения проблемы на выбор, позволяют проигрывать различные сценарии развития в динамике в режиме реального времени. Они создаются по специальным информационным запросам или под конкретный проект и содержат информацию, раскрывающую причины и следствия результатов работы компании, ее **SBU** и структурных подразделений (функций). Эти отчеты представляют собой комплексный документ, предоставляющий пользователю достаточно большой объем информации для принятия стратегических решений и акцентирующих их внимание на потенциальных возможностях развития и вероятных угрозах будущих периодов (табл. 4).

К легко унифицируемым формам отчетов можно отнести формы управленческих отчетов № 1.1, 1.2, 1.3 и 2.1. Возможность унификации также имеется и для форм №1.2, 1.3. В то же время вопросы, связанные с анализом и прогнозом экономической среды и обоснованием бизнес-модели, сохраняют в значительной мере интуитивный аспект «управленческой мудрости» и вряд ли могут быть унифицируемы в принципе.

Любую хозяйственную операцию или бизнес-процесс можно анализировать под разными углами зрения (ракурсами) в зависимости от конкретного пользователя. Чаще всего таковыми являются:

- эффективность бизнеса и его ключевых процессов;
- результативность и сравнительная динамика роста и развития;
- соответствие сопровождающих бизнес рисков уровню аппетита, определяемому ключевыми его стейкхолдерами.

С точки зрения информационно-аналитической составляющей отчетность необходимо классифицировать с позиций задач, решаемых с ее разработкой:

- формирования форматов документов, имеющих регламентированный характер для целей ознакомления групп стейкхолдеров с текущим состоянием бизнеса (в категориях финансового учета – четвертый уровень нормативного регулирования);
- разработку системы регистров, обеспечивающих обратную связь для принятия управленческих решений руководством компании.

Таблица 4

ВИДЫ И ФОРМЫ АНАЛИТИЧЕСКИХ ОТЧЕТОВ В КОНТРОЛЛИНГЕ

Виды аналитических отчетов	Цели управления		
	1. Обоснование решений	2. Мониторинг реализации решений	3. Контроль исполнения решений
1. Стратегические / сценарные	1.1. Комплексный анализ и прогноз деятельности: бизнес-окружение; бизнес-модель; цели SBU	1.2. Отчеты по достижению корректируемых с учетом состояния среды целей в операционной, инвестиционной и финансовой деятельности	1.3. Развернутая система целей, каскадируемая до производственных площадок и KPI ; отчет по рискам и инвестициям в развитие
2. Специальные	2.1. Расчет технико-экономического обоснования инвестиций в реальные и финансовые активы	2.2. Отчеты по запросу пользователя: о состоянии KFS ; результатам бенчмаркинга по KPI ; удовлетворенности покупателей и лояльности персонала	2.3. Оперативно-контрольные отчеты по запросам пользователей: выполнение плана отгрузки продукции; ход строительства монтажных работ
3. Стандартные	3.1. Разработка операционных и финансовых бюджетов, гибкие прогнозы состояния и развития бизнеса	3.2. Ежедневные аналитические отчеты по СБЕ (БДДС, реестры состояния дебиторской и кредиторской задолженности; итоги текущей деятельности и т.п.)	3.3. Регулярные унифицированные формы бюджетных отчетов в различных аналитиках с план/факт анализом

Таблица 5

ПРИОРИТЕТЫ МЕРОПРИЯТИЙ В ПРОЕКЦИИ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ БИЗНЕСА

Простота внедрения	Влияние мероприятий на эффективность		
	1. Низкая	2. Средняя	3. Высокая
1. Очень сложное	-	Повышение производительности оборудования на основе рационализации технопроцессов	Рационализация размещения производства с целью минимизации логистических рисков
2. Сложное	Создание СВК на основе системы освещения	Использование внутрифирменного коммерческого расчета (BUM)	Повышение производительности труда на основе систем мотивации
3. Связанное	Использова-	Стандартиза-	Повышение

Простота внедрения	Влияние мероприятий на эффективность		
	1. Низкая	2. Средняя	3. Высокая
с трудностями	ние биоотходов и иных вторичных отходов	ция качества процессов по площадкам	уровня загрузки мощностей на основе их модернизации
4. Простое	Перевод персонала с площадки на площадку	Консервация производственных мощностей	Внедрение регламентов бизнес-процессов и операций

Более подробно рассмотрим эти ракурсы на примере ГК «Черкизово», используя при этом приемы визуализации причинно-следственных связей, положенные в основу ресурсно-ориентированного анализа [12]. Градация мероприятий по степени влияния на формирование целевой характеристики объекта управления (эффективность, результативность, риски) была проведена на основе метода экспертных оценок.

Управление эффективностью представляет собой одну из актуальных задач любого бизнеса, преследующего цели повышения экономичности и продуктивности, действующего на конкурентных рынках. Отчеты о состоянии эффективности бизнеса и ключевых процессов содержат анализ текущих финансовых и производственных показателей, результатов проведения сравнительного и трендового анализа. Для целей управления эффективностью операционной деятельностью контроллерами рассматриваются и оцениваются проекты по синхронизации и гармонизации цепочек бизнес-процессов в разрезах бизнес-единиц (табл. 5). В качестве возможных объектов выделим следующие объекты управления эффективностью:

- управляющая компания;
- бизнес-единицы (производство свинины, производство мяса птицы, промышленная переработка мяса, оптовое розничная торговля мясopодуктами).

Согласно группировке на соответствие целям развития компании и потенциальной эффективности все мероприятия на основе комбинации признаков простоты реализации и ожидаемой эффективности были структурированы в однородные подмножества.

Для бизнеса ГК «Черкизово» наивысший потенциал роста эффективности имеют следующие направления:

- соблюдение внутренних регламентов бизнес-процессов и хозяйственных операций, исключающее непроизводительные затраты;
- повышение уровня загрузки производственных мощностей, обеспечивающее экономию на постоянных расходах, связанных с их содержанием и эксплуатацией оборудования, сближение сроков его физического и морального износа;
- рост производительности труда на основе реализации модели внутрифирменного предпринимательства, делегирования полномочий и ответственности на уровень рабочих мест при понимании персоналом стратегических приоритетов развития компании;
- рационализация пространственного размещения бизнесов на основе критерия сокращения совокупных затрат на производство и доставку продукции потребителю при гарантии его качества.

В то же время, затраты на мероприятия по развитию СВК, основанного на осведомительстве, перевод персонала и деятельности с производственной площадки на площадку, характеризующуюся более высоким техническим уровнем, внедрение безотходных технологий в настоящее время имеют низкий потенциал повышения эффективности бизнеса.

Управление развитием – второй приоритет компании, которая представляет собой публичный холдинг. Отчеты в этой проекции должны содержать:

- анализ существующих в компании программ развития;
- оценки актуальности стратегических целей, идентификацию и периодическую верификацию задач *SBU*;
- использование результатов сценарного моделирования и оценки бизнес-опций на рыночную стоимость компании;
- моделирование *EBITDA*, *FCF* и других ключевых показателей эффективности (табл. 6).

Наивысший приоритет в части достижения целевой результативности имеют:

- проведение успешных сделок слияний и поглощений для устранения конкурентов, обеспечения роста масштаба бизнеса и доступа к процессным инновациям, рассматриваемым как факторы конкурентного успеха (*KFS*);
- интеграция бизнесов компании в решетку формирования стоимости с целью рационализации и стратегического контроля за затратами, реализации точечных инноваций в процессах, представляющих «узкое место», имеющих наивысшую результативность;
- развитие экспортного потенциала с выходом на зарубежные рынки мяса птицы (Азии и Северной Африки), позволяющие снять проявляющиеся емкостные ограничения внутреннего рынка при реализации проектов развития компании;
- совершенствование воспроизводственной модели стада, устраняющей затраты, связанные с содержанием избыточного маточного стада животных.

Таблица 6

ПРИОРИТЕТЫ МЕРОПРИЯТИЙ В ПРОЕКЦИИ УПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЕМ БИЗНЕСА

Соответствие целям развития	Влияние мероприятий на динамику экономического роста		
	1. Незначительное	2. Среднее	3. Значительное
1. Не соответствует	1.1. Реализация промоакций; инвестирование средств в не связанные с ГК активы	1.2. Изучение и применение лучших практик; модернизация морально-устаревших промышленных площадок	1.3. Проведение сделок слияния и поглощения (M&T); выделение перспективных активов с целью их ликвидации
2. Слабо соответствует	2.1. Пионерные технологические инновации	2.2. Развитие корпоративного учебного центра	2.3. Совершенствование воспроизводственной модели основного стада
3. Соответствует с оговорками	3.1. Параллельный НИОКР для закрепления прав на нематериальные активы	3.2. Реализация улучшающих организационных инноваций	3.3. Развитие экспортноориентированного бизнеса
4. Полностью соответствует	4.1. Пионерные организационные инновации	4.2. Улучшающие технологические инновации	4.3. Оптимизация бизнес-модели компании

В тоже время не в полной мере соответствует целям повышения результативности бизнеса и его рыночной стоимости в разрезе бизнес-единиц:

- проведение промоакций, поддерживающих спрос на традиционную и формирующих его на выводимую на рынки новую продукцию;
- проведение параллельных научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок (НИОКР);
- применение пионерных организационных и технологических инноваций.

Управление рисками представляет собой третий актуальный срез сбора и аналитической обработки информации. Компания действует в конкурентной среде

в условиях меняющихся правил и норм ведения бизнеса, оперируя в основном с биологическими активами. Поэтому, среди рисков наивысший потенциал имеют производственный, регулятивный, стратегический и финансовый (табл. 7).

Таблица 7

ПРИОРИТЕТЫ МЕРОПРИЯТИЙ В ПРОЕКЦИИ УПРАВЛЕНИЯ РИСКАМИ РАЗВИТИЯ

Вероятность наступления рискового события	Влияние рисков на непрерывность бизнеса		
	1. Несущественное	2. Существенное	3. Катастрофическое
1. Крайне низкая ($P \leq 0,01$)	1.1. Неверное позиционирование выводимых на рынок новых продуктов	1.2. Снижение эффективности инвестиций в продолжающийся бизнес	1.3. Эпизоотии
2. Низкая ($0,01 \leq P \leq 0,1$)	2.1. Снижение потребления мяса птицы	2.2. Рост ставок кредитования и сокращение периода оборота кредиторской задолженности	2.3. Рост административных расходов; ликвидация административных барьеров по импорту мяса птицы и свиней
3. Высокая ($0,1 \leq P \leq 0,3$)	3.1. Снижение потребления полуфабрикатов с высокой добавленной стоимостью	3.2. Увеличение доли проблемной дебиторской задолженности	3.3. Рост стоимости стартерных кормов, биодобавок и ветеринарных препаратов
4. Очень высокая ($0,3 \leq P \leq 0,7$)	4.1. Рост затрат на оплату труда персонала и энерготарифов	4.2. Рост тарифов на услуги транспорта	4.3. Снижение уровня бюджетной поддержки развития агросектора

Ориентированные на управление рисками отчеты содержат результаты анализа вариантов сценарного планирования – обеспечивающие возможность оценки влияния на бизнес компании комбинации различных факторов риска. Топ-менеджеры фирм фокусируются на рисках и развитии бизнеса, линейный и функциональный менеджмент – на рисках неэффективности. В качестве перспективного инструмента для формирования бизнес-аналитик мы видим разработку карт рисков. По рискам, имеющим катастрофические последствия, в качестве основного аналитического инструмента необходимо применять рефлексивный мониторинг с использованием моделей упреждающего бизнеса, по группе рисков, реализация которых имеет существенные последствия на непрерывность бизнес-деятельности, целесообразно проводить регулярный контроль внешней и внутренней среды с применением методик **COSO** или иных инструментов системы внутреннего контроля.

С учетом последствий на непрерывность бизнеса и стратегические перспективы его роста наименьший потенциал несут с собой:

- рост издержек на энергоресурсы и заработную плату (компания активно использует энерго- и трудосберегающие технологии);
- снижение доли в структуре продаж высокомаржинальных продуктов (компания действует в низкомаржинальной и среднемаржинальной нишах, а высокомаржинальные

продукты реализует через собственную торговую сеть – «МясновЪ»);

- маркетинговый риск (бизнесы компании представлены на рынках с устойчивым спросом на традиционные продукты питания).

В то же время, ожидаемое снижение уровня бюджетной поддержки отраслей животноводства в связи с вступлением Российской Федерации во Всемирную торговую организацию (ВТО), резкое увеличение расходов на ветеринарное обслуживание и повышение вероятности возникновения массовых эпизоотий имеют катастрофический потенциал риска для продолжающихся бизнесов компании. Эти риски могут явиться катализатором развития других групп рисков.

Основными аргументами в пользу применения аналитической модели контроллинга в российских компаниях являются следующие причины:

- акцент внимания руководителей и собственников на повышении эффективности функционирования, росте рыночной стоимости (результативности бизнеса);
- отсутствие единого «видения» целей развития компании за пределами бюджета у функциональных и линейных руководителей. Одних финансовых инструментов (бюджетинга, анализа отклонений и т.д.) оказывается недостаточно для эффективного управления многопрофильным бизнесом в условиях турбулентной экономики;
- прямой перенос зарубежного опыта создания контроллинговых служб (преимущественно немецкого) не обеспечивает ожидаемых результатов в силу различий в зрелости рыночных институтов. Понимание проблем бизнеса и его внешней среды, учет уровня квалификации управленческих работников позволяет подобрать наиболее адекватную ситуации модель контроллинга – аналитическую;
- эволюция систем бухгалтерского учета и отчетности выводят управленческий учет из сферы жестких законодательных регламентов. Учет затрат и управление операционными результатами в большей степени становится областью внутреннего целеположения и регламентирования. Бухгалтерский финансовый и управленческий учет все менее зависят друг от друга, что предопределяет их развитие и, одновременно, требует формирования единой информационно-аналитической базы;
- по мере интеграции отечественных компаний в международную систему разделения труда приоритет в целях развития бизнеса переносится с его прибыльности на обеспечение непрерывности и устойчивости экономического роста, защиты и приумножения стоимости компании для акционеров. Для этих целей необходимо широко изучать и тиражировать лучшие практики ведения бизнеса, осуществлять управляемую диффузию инноваций в бизнес. В результате чего сами компании переходят от модели сырьевой экономики к модели экономики знаний, основанных на аналитической модели контроллинга и инструментах бизнес-анализа.

Таким образом, аналитическая модель контроллинга является эволюцией развития взглядов на контроллинг как методическую и информационно-аналитическую поддержку гибкого управления в условиях турбулентного состояния экономической среды. Основными аналитическими инструментами в рамках аналитической модели контроллинга являются панели индикаторов – на уровне рабочих мест, скользящие прогнозы – для бизнес-процессов, и стратегические карты показателей – на уровне сегментов бизнеса. Аналитическая модель контроллинга опирается на возможности информационных систем класса **BI**. Ее использование позволяет существенно повысить качество оценки «слабых сигналов» рынка, скорость и точность реакции на внешние изменения среды, своевременно идентифицируя возникающие риски и выявляя потенциальные возможности

развития компании, что повышает ее результативность и эффективность.

Бердников Виктор Вячеславович

Литература

1. Эдерсхейм Э. Лучшие идеи Питера Друкера [Текст] / пер. с англ. под ред. А.А. Чернова / Э. Эдерсхейм. – СПб. : Питер, 2008. – 384 с.
2. Фалько С.Г. Контроллинг для руководителей и специалистов [Текст] / С.Г. Фалько. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 272 с.
3. Баканов М.И. и др. Теория экономического анализа [Текст] : учеб. / М.И. Баканов, А.Д. Шеремет, М.В. Мельник ; под ред. М.И. Баканова. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2006. – С. 34-38.
4. Хаммер М. Суперэффективная компания [Текст] / М. Хаммер // Передовые подходы к стратегии бизнеса : пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 246 с.
5. Эккерсон У.У. Панели индикаторов как инструмент управления: ключевые показатели эффективности, мониторинг деятельности, оценка результатов [Текст] / Уэйн У. Эккерсон ; пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 396 с.
6. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование [Текст] / Horváth & Partners; пер. с нем. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 269 с.
7. Математика и кибернетика в экономике [Текст] : словарь-справ. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Экономика, 1975. – 700 с.
8. Бердников В.В. Рефлексивный мониторинг – эффективный инструмент контроллинга инновационно-инвестиционных проектов [Текст] / В.В. Бердников // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №5. – С. 285-291.
9. Бердников В.В. Контроллинг бизнес-систем: проблемы, модели, развитие и опыт [Текст] / В.В. Бердников // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №3. – С. 304-313.
10. Хоуп Дж. За гранью бюджетирования. Как руководителям вырваться из ловушки ежегодных планов [Текст] / Дж. Хоуп, Р. Фрейзер ; пер. с англ. – М. : Вершина, 2007. – 272 с.
11. Актуальные проблемы бизнес-анализа в условиях ориентации на инновационный путь развития [Текст] : монография / под ред. проф. В.И. Бариленко. – М. : Финансовый университет, 2012. – 204 с.
12. Бердников В.В. Информационно-аналитические проблемы развития контроллинга эффективности в агробизнесе [Текст] / В.В. Бердников // Экономический анализ. – 2010. – №16. – С. 42-52.
13. Томпсон А.А. Стратегический менеджмент. Концепции и ситуации для анализа [Текст] : пер. с англ. / А.А. Томпсон, А. Дж. Стрикленд. – М. : Вильямс, 2007. – 928 с.
14. Хэмел Г. Конкурируя за будущее [Текст] : пер. с англ. / Г. Хэмел, К.К. Прахалад. – М. : Олимп-бизнес, 2000. – 328 с.

Ключевые слова

Контроллинг; модели; бизнес-анализ; управленческая отчетность; эффективность; результативность; риски; система индикаторов; показатели динамики развития и состояния.

РЕЦЕНЗИЯ

Статья посвящена актуальной области прикладных научных исследований – разработке аналитического инструментария для адаптивного управления бизнесом в условиях неустойчивого состояния внешней экономической среды.

Основным объектом научной новизны рецензируемой статьи является формирование системы взглядов на аналитическую модель контроллинга. В результате определены основные элементы аналитической модели контроллинга. В их числе: системы аналитических показателей и информационные источники их формирования; формы управленческой отчетности; и модели, применяемые для прогнозирования эффективности и результативности бизнес-процессов и их цепочек. В этой связи обоснована необходимость корректировки традиционной схемы ресурсно-ориентированного управления с учетом необходимости учета интересов различных групп стейкхолдеров при создании и распределении добавленной стоимости, а также возможностей бизнес-анализа для планирования и мониторинга развития и роста бизнес-систем. Приведены результаты сравнительного анализа предлагаемой автором модели с традиционной моделью контроллинга, основанного на инструментах бюджетинга. Дана аргументация в пользу применения аналитической модели контроллинга, идентификация его элементов и иллюстрация перспективы ее использования на примере конкретной бизнес-структуры. Заслуживает одобрения структуризация областей мониторинга предлагаемой модели контроллинга: эффективность бизнеса; перспективы экономического роста и развития; и управление рисками, связанными с открывающимися возможностями развития компании и возникающими угрозами. Автором также представлена система визуализации уровня приоритетности отдельных управленческих мероприятий по их воздействию на текущую эффективность бизнеса, перспективную результативность и риски непрерывности бизнес-деятельности с использованием приемов бизнес-анализа.

Автором справедливо подчеркивается, что если в традиционной (бюджетинговой) модели контроллинга основными инструментами являются системы диагностических показателей состояния, то в аналитической модели контроллинга основная гносеологическая нагрузка ложится на систему прогностических индикаторов развития и их динамики. Если целями традиционного управления на основе модели бизнес-администрирования признается достижение заранее определенных на основе бюджета прибыли и прибыльности, то в основанном на использовании инструментов бизнес-анализа упреждающем бизнесе большее внимание уделяется вопросам создания и сохранения стоимости компании для всех групп его стейкхолдеров с использованием принципа «достижение наилучших результатов в складывающихся условиях». К сожалению, ограниченность объема рукописи не позволила автору более подробно остановиться на методике классификации степени влияния мероприятий на потенциалы эффективности, результативности (роста) и сопряженных с ними рисков.

Рецензируемая статья Бердникова Виктора Вячеславовича отвечает требованиям по содержанию, стилю и форме изложения материала, представляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию на страницах журнала «Аудит и финансовый анализ».

Бариленко В.И., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Экономический анализ» Финансового университета при Правительстве РФ