

7.4. КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА: ИННОВАЦИОННЫЕ ОРИЕНТИРЫ

Макарова Н.Н., д.э.н., доцент, профессор, кафедра экономики, бухгалтерского учета и аудита;
Чусов И.А., к.э.н., доцент, кафедра экономики, бухгалтерского учета и аудита;
Чиков Д.В., аспирант, кафедра экономики бухгалтерского учета и аудита

Российский университет кооперации, Волгоградский кооперативный институт (филиал)

В современных условиях институты позволяют ускорять инновационное развитие организационных единиц (систем). В статье с позиций институционализма рассматривается внутренний контроль в системе контроллинга. Через схему последовательности создания концепции контроля происходит институциональное заполнение выделенных элементов. Особое внимание уделено составляющим концепций внутреннего контроля в системе контроллинга.

В настоящее время имеющиеся подходы к формированию системы контроля являются одними из существенных (хотя и устаревших) инструментов управления. Деятельность по организации и проведению контроля носит сложный характер и предполагает взаимодействие различных субъектов и элементов, создающих определенную целостность совокупности многообразных видов работ по проведению контрольного процесса, а также используемых форм и методов контроля, которые тесно коррелируют в направленности на обеспечение оптимальной эффективности и результативности контроллинга. Данная деятельность способствует достижению стратегических и тактических целей экономического субъекта в рамках действующих законов и нормативных правовых актов. Тем не менее, контрольная деятельность в экономическом субъекте не ограничивается направленностью на достижение собственных целей, помимо которых экономические субъекты обязаны обеспечить ряд контрольных функций в отношении отдельных операций (например, при обменных сделках) в процессах хозяйственной координации для предупреждения опасности несвоевременной реакции на изменения среды.

В последние десятилетия стали актуальными инновационные ориентиры системы управления, которые стали включать организационно-управленческий ресурс, без учета которого идея развития не может трансформироваться в инновационную.

Термин «контроль» представляет собой подсистему более общей категории «контроллинг». Система контроля представляет собой производную от системы управления, что влияет на установление ее составляющих и порождает неопределенность места и степени автономности управленческого контроля в системе управления. Ввиду этого надлежит заметить, что роль контроллинга заключается в системном формировании контрольной информации в процессе реализации функций управления. В настоящее время контроллинг стано-

вится одним из наиболее эффективных инструментов менеджмента. Институциональная теория контроллинга находится в процессе выделения в отдельную область исследований, а применение институционального подхода способствует установлению правил и механизмов, стимулирующих инновационную активность системы контроллинга.

Рассмотрим, данное Д. Нордом, распространенное определение института как внешнего детерминанта экономического развития, под которым понимается «правила игры» в обществе, ... созданные человеком ограничительные рамки, которые организуют взаимоотношения между людьми» [9]. В настоящее время происходит эндогонизация институтов. Насущность эндогенно-функционального подхода к пониманию институтов аргументировал Нобелевский лауреат Р. Мертон, подчеркивая идею, что «через призму функционального подхода институциональные изменения носят эндогенный (внутрисистемный) характер» [8, с. 239-240]. В данном понимании института мы можем рассматривать институциональный контроллинг как поддерживающую структуру управления.

При раскрытии базовых структур правил и способов их поддержания, задающих пределы инновационной активности, по мнению авторов, следует использовать предложенную американским экономистом-социологом Н. Флигстином [10; 17; 18] схему действий, при этом трансформируя ее для раскрытия последовательности создания концепции контроля (рис. 1), содержащую три основных элемента:

- институциональное устройство контроллинга, позволяющее агентам организовывать свою деятельность;
- мотивационную структуру агентов, определяющую непосредственные побудительные причины их действий;
- концепции контроля, помогающие выработать понимание процессов деятельности экономического субъекта и стратегии собственного действия.

Данная схема позволяет сформировать целостный взгляд к исследованию аспектов контроля в системе контроллинга.



Рис. 1. Последовательность создания концепции контроля

Исследование практики российских и мировых публичных корпораций показывает, что необходимость внедрения контроллинга исходит именно от руководства компании и ключевых акционеров (собственников). Каждая компания образует свою оригинальную и исключительную систему контроллинга. Выбор варианта модели контроллинга осуществляется не только в масштабах экономического субъекта в целом, но и в разрезе его структурных подразделений. Внедрение контроллинга содействует успешной реализации всех

функций менеджмента и оптимизации организационно-функциональной структуры компании [3; 16]. Институциональное устройство контроллинга есть «правила, которые являются одновременно основанием и результатом хозяйственных действий» [10]. Происходящие сегодня изменения в подходах к управлению позволяют рассматривать экономические субъекты как совокупность отдельных квазипредприятий с полной ответственностью за результаты своей деятельности и относительной свободой в оперативном управлении, которые можно классифицировать относительно их близости (удаленности) к реальному рынку [5]. Сферы применения контроллинга разграничены по квазипредприятиям, именуемым центрами ответственности. При этом предполагается детализация «элементов внутрифирменной институциональной среды – институций, норм, правил, рутин, процедур, традиций, обычаев и т. п., способы регулирования которых существенно различаются» [13, с. 174]. Посредством создания сервисного института контроллинга формируется рекурсивная петля обратной связи в двухфокусной модели управления, которая включает управляющий и подчиняющийся фокусы [11]. В результате институт-субъект (в данном случае – контроллинг), который создал и утвердил институциональный фактор, оправдывает свое существование. Исходя из институционального подхода, контроллинг следует рассматривать как совокупность основополагающих норм, правил и стандартов, ограниченную определенными рамками и оформленную институционально.

Институциональный контроллинг формирует среду, в которой соблюдаются интересы заинтересованных сторон и складывается мотивационная структура агентов. Под мотивацией понимается осмысление индивидом ситуации, выбор и оценка различных моделей поведения, их предполагаемых результатов и формирование на этой основе мотивов [15]. В соответствии с экономико-социологическим подходом агенты преследуют экономические интересы, а их действия структурируются культурно-нормативными схемами, формирующими особые социальные контексты, в пределах которых установлены действующие правила. Контроллинг как рынок в локальной форме в соответствии с правилами института может разрабатывать мотивационные программы, базирующиеся на рыночной платформе (участие в капитале и участие в прибылях) для уменьшения транзакционных издержек оппортунистического поведения. Контроллинг выступает ограничивающим механизмом, который контролирует и анализирует деятельность агента при сортировке, отборе, передаче и обратном контроле информационного массива, что позволяет принимать решения в системе управления на более совершенной информационной основе.

Контроллинг как система представляет собой центр, вокруг которого объединяются все основные составляющие организации и управления деятельностью экономического субъекта.

Институциональное устройство контроллинга и структура мотивов агентов выражаются в концепции контроля.

Слово «концепция» происходит от латинского

слова *conceptio* и буквально означает «понимание», «система».

В Большой советской энциклопедии понятие «концепция» сформулировано как «определенный способ понимания, трактовки какого-либо предмета, явления, процесса, основная точка зрения на предмет и др., руководящая идея для их систематического освещения» [2, с. 94].

Контроль с позиций управления определяется как ключевая функция управления. Основы данной теории относятся к началу XX столетия к периоду становления в Российской Федерации науки «менеджмент».

В современных условиях конкурентной среды рыночных отношений экономический субъект принадлежит к самоорганизующейся социально ориентированной системе, в которой контроль служит опорой всех уровней управления и гарантией его успешной деятельности [7].

Современный контроллинг по сути является навигатором развития и роста экономического субъекта, который обеспечивает непротиворечивость оперативных (краткосрочных) и стратегических (долгосрочных) целей. Поэтому контроллинг реализует механизмы контроля для достижения целей деятельности экономического субъекта. При этом контроль как часть системы контроллинга всегда будет внутренним.

Авторы выражают идею, что появление в контроллинге концепции контроля является следствием принятия менеджерами правил и смыслов контроллинга.

В переводе с английского термин *control* обозначает и контроль, и управление. Английский профессор К. Друри считает, что контроль способствует получению информации для осуществления управления организацией, и является своего рода компасом, с помощью которого можно направлять действия сотрудников на достижение поставленных целей [4].

Суть контроля в управлении (в соответствии с выполняемыми задачами контроль приобретает вид - стратегического контроля, управленческого контроля) состоит в иницировании и за счет выявления информации в побуждении к управленческим действиям, которые способны применять локальные инновации, устранять негативные ситуации, «узкие места» и условия для их возникновения.

В диссертационном исследовании Курныкиной О.В. управленческий контроль трактуется как контроль, выполняемый в процессе управления для выявления отклонений от установленных целей, принятых решений и управленческих функций, не осуществляющий регулирующее воздействие [6].

Цель управленческого контроля – «оказывать влияние на поведение сотрудников, чтобы оно способствовало повышению рентабельности деятельности организации до такого уровня, при котором цели этой организации будут достигнуты» [4, с. 557]. При этом управленческий учет в широком понимании (хозяйственный учет) является доминирующим видом контроля. В этом случае акцент цели управленческого контроля смещается на область формирования информации о комплексности, обстоятельности, своевременности, эффективности, легитимности и безопасности осуществления функций управления и вы-

полнения принятых управленческих решений, которые обеспечивают достижение целей деятельности экономического субъекта. В этом случае идея управления (регулирования) предполагает работу с информацией, касающейся показателей основных бизнес-процессов компании, направлена на принятие решений на основе любых отклонений от ожидаемых показателей.

При формировании концепции управленческого контроля необходимо учитывать и решать следующие задачи:

- сравнение информации план-факт либо информации из различных источников;
- сравнение действительных значений с требованиями стандарта;
- анализ причин, вызвавших отклонения;
- выработка корректирующих действий;
- оценка факторов стоимости, в том числе оценка продуктивности и эффективности использования физических, финансовых, трудовых, интеллектуальных ресурсов;
- обнаружение «узких мест» в цепочке создания фундаментальной стоимости;
- обеспечение взаимосвязи текущего состояния экономического субъекта со стратегическими планами.

Кульминационной точкой концепции стратегического контроля является бизнес-стратегия (деловая стратегия). Стратегический контроль не направлен на выяснение того, верно или нет осуществляется реализация стратегии, его цель – это контроль соответствия конкретных действий выработанным стратегическим ориентирам. Основная задача заключается в выявлении того, приведет ли реализация стратегии к достижению поставленных целей, таких как максимизация стоимости в интересах стейкхолдеров, формирование сильных долгосрочных конкурентных позиций в конкретной сфере бизнеса.

Среди задач, которые необходимо решать при формировании концепции стратегического контроля следует выделить следующие [1; 5]:

- контроль целесообразности реализации стратегий в каждом функциональном звене;
- формирование контролируемых величин для измерения и оценки потенциала успеха;
- установление нормативных значений показателей в качестве базы для сравнения;
- определение фактических (реальных) значений контролируемых показателей;
- сравнение фактических и плановых показателей, а также плановых с текущими контролируемыми величинами, относящихся к актуальному потенциалу успеха;
- исследование отклонений (выявление и объяснение причин, ответственных за отклонения);
- своевременное выявление перспектив развития и корректировка целей бизнеса в соответствии с изменениями прогноза состояния внешней экономической среды и приоритетов его стейкхолдеров.

В целом концепции контроля определяют то, что необходимо предпринимать внутренним агентам для успешного достижения поставленных целей.

Кроме того, концепции контроля выражаются в необходимости включения в их содержание принципов институционального проектирования системы контроля.

Принцип, как концептуальный элемент, базовое положение, предопределяет все последующие, вытекающие из него положения [12]. Принципы внутреннего контроля в организации управления экономическим

субъектом (рис. 2) структурно могут быть разделены на три группы [14]:

- юридические принципы (принципы легитимности, принципы гласности, принципа ответственности);
- базовые профессиональные принципы (принципы адекватности, компетентности, этических норм);
- организационные принципы (целостности, непрерывности, действенности, регулярности).

Принцип легитимности предполагает, что контроль осуществляется в правовом поле, обеспечивая охрану интересов государства и общества в целом. Вследствие чего необходимо введение такого измерения легитимности, как соответствие действий экономических агентов и самой системы контроля правовым стандартам и локальным нормативным актам экономического субъекта.

Принцип гласности предусматривает предоставление по уровням управления общего объема контрольных доказательств и результатов в деталях, а общественности – информацию о результатах, не составляющих коммерческую тайну.

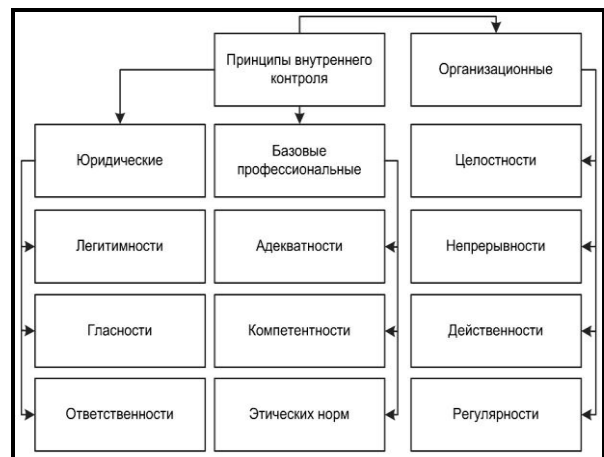


Рис. 2. Принципы внутреннего контроля в организации управления экономическим субъектом

Принцип ответственности напрямую вытекает из принципа легитимности и предусматривает ответственность всех субъектов внутреннего контроля за соблюдение законов и правовых актов, регламентирующих их деятельность, а также ответственность за достоверность информации контроля.

Принцип адекватности, являясь основным принципом внутреннего контроля, означает, что содержание и организация контроля, его цели и задачи должны соответствовать задачам и функциям, которые стоят перед экономическим субъектом на данном этапе развития. Отсутствие адекватности функций контроля в системе контроллинга влечет бюрократизацию процессов управления, падение деловой активности на уровне инициатив, ориентирует деятельность не на корректное исполнение бизнес-задач, а на требования контроля.

Принцип компетентности заключается в проявлении контролером высокого уровня знаний при выполнении им своих обязанностей, обеспечивая эффективность и качество проводимых контрольных мероприятий.

Принцип этических норм определяет этическую платформу действий, поступков, решений персонала экономического субъекта, в служебные функции которого входит осуществление контроля. Даже идеально организованная система внутреннего контроля без определения этических границ поведения работников в деловой практике не сможет быть эффективной.

Принцип целостности обуславливается целью, для выполнения которой формируется система. В зависимости от стадии изучения объекта и проведения исследования цель варьирует от идеальных намерений до конкретных результатов, достижимых в некоторых временных интервалах.

Принцип непрерывности означает, что все объекты контроля подлежат постоянному предварительному, текущему и последующему контролю в сроки, установленные исходя из условий, характера и свойств деятельности субъектов контроля.

Принцип действенности проявляется в своевременности и полноте выявления отклонений от заданных параметров, их причин и лиц, ответственных за них, а также в оперативности исправления отрицательных результатов, явившихся следствием обнаруженных отклонений, и обеспечении возмещения нанесенного ущерба.

Принцип регулярности предполагает периодичность проведения контрольных мероприятий на одних и тех же участках, в том числе повторных проверок по устранению ранее выявленных нарушений и недостатков. Данное обстоятельство повышает эффективность контрольной работы, так как позволяет увеличить уровень обобщения востребованной информации, в динамике отследить позитивные и негативные тенденции в ходе контролируемого процесса, предложить обоснованные рекомендации по его корректировке.

Таким образом, принципы осуществления внутреннего контроля имеют решающее значение для его построения в системе контроллинга и отражают специфику институциональных образований экономического субъекта.

Институциональная структура контроллинга включает определенный упорядоченный набор инструментов (среди которых и контроль), создающих матрицы экономического поведения с определенными ограничениями, которые формируются в рамках той или иной подсистемы в системе координации деятельности экономического субъекта. При этом данная институциональная структура характеризуется подвижностью, изменчивостью, а следовательно, она развивается.

Литература

1. Бариленко В.И. и др. Основы бизнес-анализа [Текст] : учеб. пособие / В.И. Бариленко, В.В. Бердников, Р.П. Булыга [и др.] ; под ред. В.И. Бариленко. – М. : КНОРУС, 2014. – 272 с.
2. Большая Советская Энциклопедия [Текст] : в 30 т. Т. 13 / гл. ред. А.М. Прохоров. – 3-е изд. – М. : Советская Энциклопедия, 1973. – 608 с.
3. Вебер Ю. Введение в контроллинг [Текст] : пер с нем. / Ю. Вебер, У. Шеффер ; под ред. и с предисл. проф., д.э.н. С.Г. Фалько. – М. : Изд-во НП «Объединение контроллеров», 2014. – 416 с.

4. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] : учебный комплекс для студентов вузов / К. Друри ; пер. с англ. – 6-е изд., пер. с англ. – М. : ЮНИТИ, 2012. – 1423 с.
5. Контроллинг [Текст] : учеб. / А.М. Каминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Иванова ; под ред. А.М. Корминского, С.Г. Фалько. – 3-е изд. – М. : ИД «ФОРУМ» ; ИНФА-М, 2013. – 226 с.
6. Курныкина О.В. Модернизация системы контроля в кредитных организациях [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / О.В. Курныкина. – М., 2011. – 398 с.
7. Макарова Н.Н. Концепции формирования учетной политики экономических субъектов [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Н.Н. Макарова. – Йошкар-Ола, 2011. – 362 с.
8. Мертон Р.К. Приложения теории оценки опционов: двадцать лет спустя [Текст] / Р.К. Мертон // Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков : в 5 т. / сопред. науч.-ред. совета Г.Г. Фетисов, А.Г. Худокормов. Т. 5 : Всемирное признание: Лекции нобелевских лауреатов: в 2 кн. Кн. 2 / отв. ред. Г.Г. Фетисов. – М. : Мысль, 2005. – С. 206-251.
9. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики [Электронный ресурс] / Д. Норт ; пер. с англ. А.Н. Нестеренко. – М. : Фонд экономической книги «Начала», 1997. URL: <http://gtmarket.ru/laboratory/basis/6310/6311>.
10. Радаев В.А. Новый институциональный подход: построение исследовательской схемы [Текст] / В.А. Радаев // Журнал социологии и социальной антропологии. – 2001. – Т. 4 ; №3. – С. 109-130.
11. Реут Д.В. Философия контроллинга [Текст] / Д.В. Реут // Контроллинг. – 2010. – №1. – С. 3-10.
12. Райзберг Б.А. и др. Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг, Е.Б. Стародубцева, Л.Ш. Лозовский. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 496 с.
13. Фролов Д.П. Эволюционная перспектива институциональной экономики России [Текст] : монография / Д.П. Фролов. – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2008. – 462 с.
14. Чусов И.А. Развитие внутреннего налогового контроля в системе корпоративного управления элеваторов [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / И.А. Чусов. – М., 2012. – 214 с.
15. Энциклопедия социологии [Электронный ресурс] : 2009. URL: http://enc-dic.com/enc_sociology/Motivaciya-1320.html
16. Юсупова С.Я. Теория и практика внедрения контроллинга в условиях информационного общества [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.05 / С.Я. Юсупова. – М., 2008. – 37 с.
17. Fligstein N. Markets as politics: a political-cultural approach to market institutions [Text] / N. Fligstein // American sociological review. – 1996. – Vol. 61. – Pp. 656-673.
18. Fligstein N. How to male a market: reflections on the attempts to create a single market in the European union [Text] / N. Fligstein, I. Mara-Drita // American journal of sociology. – 1996. – Vol. 102 ; no. 1. – Pp. 1-33.

Ключевые слова

Внутренний контроль; система контроллинга; концепция; принципы; институциональный; стратегический контроль; управленческий контроль; управление; агент.

Макарова Надежда Николаевна

Чиков Дмитрий Владимирович

Чусов Иван Андреевич

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что в современных условиях существенных новаций требуется организация контрольных действий в сфере контроллинговых систем, в частности, внутреннего контроля. Следует подчеркнуть, что концепция контроллинга была сформирована в рамках регулирования системы управления. Внутренний контроль в системе контроллинга остро нуждается в научно обоснованном целостном исследовании аспектов контроля в системе контроллинга, выработанного на основе обобщения отечественного и зарубежного опыта.

Научная новизна и практическая значимость. В статье с позиции институционального подхода рассматривается формирование среды контроллинга, где соблюдаются интересы заинтересованных сторон и складывается мотивационная структура агентов, что в свою очередь приводит к формированию концепций внутреннего контроля. Описанные составляющие концепций внутреннего контроля (стратегического контроля, управленческого контроля) становятся значимыми при формировании организационной модели (организационные инновации) функционирования системы внутреннего контроля, посредством которой реализуется ее сущность. Практическая значимость представленных составляющих концепций контроля сводится к организации контроллинговой системы внутреннего контроля.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Глинская О.С., д.э.н., доцент, заведующий кафедрой экономики, бухгалтерского учета и аудита Российского университета кооперации, Волгоградского кооперативного института (филиал)