

Предисловие научного редактора	11
---------------------------------------	-----------

ГЛАВА 1.

КОНТРОЛЛЕР, ЕГО ФУНКЦИОНАЛ И КОНТРОЛЛИНГ: ОСНОВЫ И РАЗГРАНИЧЕНИЯ

1.1	Введение	14
1.1.1	Основные понятия	14
1.1.2	Основной подход	14
1.2	Практика контроллинга: исторические корни возникновения контроллинга	16
1.2.1	Появление контроллеров	16
1.2.2	Эволюция задач контроллеров в Германии	20
1.2.3	Результаты эмпирических исследований по изменению важности задач контроллеров	23
1.2.4	Различные представления о роли контроллера	28
1.3	Развитие контроллинга как академической дисциплины	30
1.4	Концепции контроллинга	32
1.4.1	Основанная на практике концепция контроллинга ICV	32
1.4.2	Концепции контроллинга в немецкоязычной литературе	34
1.5	Отношение отдельных теорий учета к контроллингу	40
1.5.1	Институциональные теории учета	41
1.5.2	Поведенческие теории учета и контроллинг	42
1.5.3	Альтернативные теории учета	44
1.6	Выводы	46

ГЛАВА 2.

КОНТРОЛЛИНГ И ОБЕСПЕЧЕНИЕ РАЦИОНАЛЬНОСТИ УПРАВЛЕНИЯ

2.1	Функции контроллинга, вытекающие из задач контроллеров	50
2.1.1	Начальная точка анализа	50
2.1.2	Типичные характеристики менеджеров и контроллеров	52
2.1.3	Задачи контроллера, вытекающие из свойств менеджера и контроллера	55
2.1.4	Контроллинг как гарантия обеспечения рациональности управления	60
2.2	Рациональность и ее обеспечение	62
2.2.1	Понятие рациональности	62
2.2.2	Уровни рациональности	63

2.2.3	Обеспечение рациональности	66
2.3	Обеспечение рациональности и этика	69

ГЛАВА 3.

КОНФЛИКТ КОНТРОЛЛЕРА И РУКОВОДИТЕЛЯ

3.1	Ролевые конфликты руководителя и контроллера	72
3.2	Внутриличностная природа конфликта руководителя и контроллера	74
3.2.1	Внутренний конфликт руководителя	74
3.2.2	Внутренний конфликт контроллера	75
3.3	Конфликты при постановке и реализации цели	76
3.3.1	Конфликты при целевых установках	76
3.3.2	Конфликты в ходе реализации целей	79

ГЛАВА 4.

КООРДИНАЦИЯ ПЛАНОВ КАК СОСТАВНАЯ ЧАСТЬ КОНТРОЛЛИНГА

4.1.	Управленческий цикл	84
4.1.1	Единоличное управление	84
4.1.2	Взаимодействие нескольких руководителей	86
4.2	Механизмы координации как модели управления	87
4.2.1	Обзор механизмов координации	87
4.2.2	Координация посредством планов равнозначна управлению по целям	90
4.3	Цели и процесс их формирования	90
4.3.1	Выбор целевых показателей	91
4.3.2	База для установления уровня целевых значений	92
4.3.3	Связи между целями	93
4.3.4	Мотивирующее воздействие целей	94
4.4	Вывод	98

ГЛАВА 5.

ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

5.1	Основные понятия	100
5.2	Структура задач информационного обеспечения	100

5.2.1	Обзор	100
5.2.2	Виды информации	100
5.2.3	Способ учета и представления информации	102
5.2.4	Способ применения информации	104
5.2.5	Потребность в информации, предложение и спрос	108
5.3	Личностные аспекты отношения к информации	109
5.3.1	Ошибки при восприятии и интерпретации информации	110
5.3.2	Информационная перегрузка	110
5.4	Требования, которые контроллерам необходимо соблюдать при подготовке информации	111
5.5	Основы информационных технологий	112
5.6	Выводы	114

ГЛАВА 6.

УЧЕТ ЗАТРАТ, ВЫРУЧКИ, РЕЗУЛЬТАТОВ И ПРОИЗВОДИТЕЛЬНОСТИ

6.1	Основные понятия	116
6.2	Расчет затрат	116
6.2.1	Цели расчета затрат	116
6.2.2	Системы расчета затрат	118
6.2.3	Современное применение и перспективы использования методов расчета затрат	134
6.3	Расчет выручки	138
6.4	Расчет результативности	139
6.4.1	Цель расчета результативности	140
6.4.2	Измерение результативности	140
6.5	Вывод	144

ГЛАВА 7.

ПОКАЗАТЕЛИ И СИСТЕМЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

7.1	Основные понятия	146
7.2	Виды и функции показателей	146
7.3	Важные финансовые показатели	147
7.3.1	«Традиционные» показатели	148
7.3.2	Показатели, ориентированные на стоимость	149
7.4	Системы показателей	158

7.4.1	Понятие, отличительные признаки и формы проявления систем показателей	158
7.4.2	Обзор важнейших систем показателей	159
7.5.	Формирование систем показателей	174
7.6.	Применение	175
ГЛАВА 8.		
ТРАНСФЕРТНЫЕ ЦЕНЫ		
8.1.	Основные термины	180
8.2.	Функции и цели трансфертных цен	180
8.2.1	Конфликты целей	182
8.3	Методы расчета трансфертных цен	184
8.3.1	Методы расчета с точки зрения экономики компании	184
8.3.2	Методы определения трансфертных цен с точки зрения налогообложения	187
8.3.3.	Комбинация экономических и налоговых аспектов	189
8.4	Трансфертное ценообразование на практике	190
8.5.	Выводы	194
ГЛАВА 9.		
ОТЧЕТНОСТЬ		
9.1	Основные понятия	196
9.2	Составные элементы отчетности	196
9.2.1	Цель отчета	196
9.2.2	Тип отчета	196
9.2.3	Содержание отчета	197
9.2.4	Форма отчета	199
9.2.5	Сроки предоставления отчета	204
9.2.6	Получатель отчета	204
9.2.7	Поставщик отчета	204
9.3	Рекомендации по разработке отчетности	205
9.4.	Специальные содержательные аспекты предоставления отчета	207
9.4.1	Ориентация отчетности на стоимость компании	207
9.4.2	Риск-ориентированная отчетность	207
9.5.	Итог	210

ГЛАВА 10.**ПЛАНИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ**

10.1	Основные понятия	212
10.2	Различные представления и подходы к планированию и контролю	213
10.3	Структура и основные характеристики планирования и контроля в компании	214
10.4	Поведение людей в процессе планирования и контроля	216
10.4.1	Систематизация поведенческих установок людей в отношении планирования и контроля	216
10.4.2	Типичные ошибки планирования	217
10.4.3	Обзор типичных ошибок контроля	219
10.4.4	Выводы для контроллера	220
10.5	Задачи контроллера в области планирования и контроля	220
10.5.1	Задачи в области планирования	220
10.5.2	Задачи в области контроля	221
10.6	Информационно-техническая база	222
10.7	Выводы	223

ГЛАВА 11.**ОПЕРАТИВНОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ**

11.1	Основные понятия	226
11.2.	Структура и содержание оперативного планирования и контроля	226
11.2.1	Традиционное бюджетирование	226
11.2.2	«Better Budgeting» и «Beyond Budgeting» как дальнейшее развитие традиционных методов бюджетирования	239
11.3	Задачи контроллера в оперативном планировании и контроле	243
11.4	Базовые инструменты оперативного планирования и контроля	244
11.4.1	Расчет и сравнение затрат	244
11.4.2	Расчет маржинальной прибыли	248
11.4.3	Анализ полезности	254
11.4.4	Анализ порога рентабельности и имитационное моделирование	256
11.4.5	Бюджетирование на нулевой основе	260
11.4.6	Процессно-ориентированное бюджетирование	263
11.4.7	Актуализация и корректировка прогнозных значений (Rolling Forecasts)	265
11.4.8	Анализ отклонений	266

13.4.2	Анализ сильных и слабых сторон	311
13.4.3	Анализ жизненного цикла продукции (ЖЦП)	311
13.4.4	Концепция кривой опыта	311
13.4.5	Анализ портфолио: рынок — продукт	315
13.4.6	Анализ портфолио: технологии	316
13.4.7	Анализ цепочки создания стоимости	319
13.4.8	Системы раннего прогнозирования	319
13.5	Выводы	321

ГЛАВА 14.**РЕАЛИЗАЦИЯ ФУНКЦИОНАЛА КОНТРОЛЛЕРА**

14.1	Основные вопросы стратегического позиционирования подразделения контроллинга	326
14.1.1	Вклад контроллеров в успех деятельности компании	326
14.1.2	Внутренняя ориентация на клиента: ключевой фактор, влияющий на успех контроллинга	330
14.1.3	Факторы, влияющие на стратегические перспективы отдела контроллинга	332
14.1.4	Навыки контроллеров	335
14.2	Избранные инструменты стратегического позиционирования	346
14.2.1	Формирование образа контроллера	346
14.2.2	Применение концепции «пяти сил»	352
14.2.3	Применение технологии анализа портфолио	353
14.2.4	Применение сбалансированной системы показателей для подразделения контроллинга	356
14.3	Организация подразделения контроллинга	360
14.3.1	Предварительные замечания	360
14.3.2	Базовая структура подразделения контроллинга	362
14.3.3	Задачи центрального и местного контроллинга	362
14.3.4	Внутренняя структура отдела контроллинга	365
14.3.5	Иерархическое позиционирование центрального и местного контроллинга	366
14.3.6	Эмпирические данные	371
14.4	Заключение	373
	СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ	378
	СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	380
	ОБ АВТОРАХ	414



КОНТРОЛЛЕР, ЕГО ФУНКЦИОНАЛ И КОНТРОЛЛИНГ: ОСНОВЫ И РАЗГРАНИЧЕНИЯ

ОСНОВНЫЕ ВОПРОСЫ

- ▶ Как развивался контроллинг?
- ▶ Чем занимаются контроллеры?
- ▶ Какие есть различия в контроллинге в разных странах?
- ▶ Какой путь развития прошел контроллинг как академическая дисциплина?
- ▶ Какие концепции контроллинга существуют?
- ▶ Что можно отметить в различных теориях учета?

1.1 ВВЕДЕНИЕ

1.1.1 Основные понятия

Хороший учебник всегда начинается с уточнения того, чему он, собственно говоря, учит. Это введение не исключение, хотя дать такое описание нелегко. Вы заметили, что в названии этой главы используются похожие слова: контроллер и контроллинг. Нельзя ли упростить? К сожалению, нет, так как есть существенные проблемы с определением термина контроллинг. «У каждого есть свое представление о том, что контроллинг означает или должен означать, и все они разные» (Preibler, 2007, с. 14). Слова контроллинг и контроллер особенно часто путают: если менеджеры на предприятии говорят: «Наш контроллинг делает это», они имеют в виду контроллера! Поэтому мы будем использовать следующие определения:

- ▶ Контроллер это должностное лицо, которое выполняет определенный набор работ для менеджера (например, подготовка информации по затратам, контроль результатов и многое другое).
- ▶ Функционал контроллера — обозначает весь комплекс функций и задач, выполняемых контроллерами.
- ▶ Контроллинг — специальная функция управления, выполняемая различными лицами, в том числе контроллерами.

Контроллера и его функционал можно рассматривать как организационную единицу, в то время как контроллинг, напротив, следует рассматривать с функциональной точки зрения. Такое сосуществование двух подходов в теории экономики и организации предприятия не редкость (например, производственная теория или институционально-экономическая теория предприятия). Это не упрощает понимание темы, но рассмотрение обоих подходов необходимо для ответа на разные вопросы.

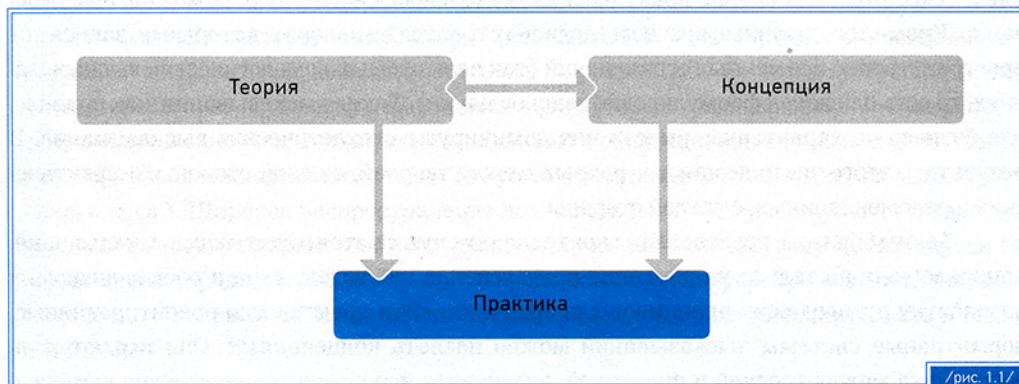
1.1.2 Основной подход

Как уже отмечалось выше, понятия контроллинг и функционал контроллера не входят в число четко определенных организационно-экономических терминов. Большое разнообразие терминов и понятий характеризует как теорию, так и практику. В эмпирических исследованиях можно отметить большое многообразие задач контроллинга, а также мнений о его содержании.

Исследования по контроллингу признают и принимают это многообразие, о чем свидетельствует часто используемая цитата: «На практике, лица, именуемые контроллерами, выполняют функции, которые, с одной стороны, можно охарактеризовать как функции чуть большие, чем бухгалтерские, с другой, как функции, имеющие отношение к общему управлению» (Anthonz, 1965, с. 28, пер. с англ.).

Исследования в области контроллинга не добавляют ясности, напротив, в них есть различные мнения и концепции, особенно, при рассмотрении контроллинга как функции.

**// Практика, концепции и теория контроллинга
(с изменениями на основе Scherm/Pietsch, 2004, с. 9) //**



/рис. 1.1/

На первый (да и на второй) взгляд, окончательного встраивания контроллинга в теорию экономики и управления предприятием до сих пор не произошло. Как минимум для трех потенциальных групп читателей этой книги вырисовывается малоудовлетворительная ситуация:

- ▶ Ученых беспокоит две вещи: во-первых, существующие подходы не объясняют ни значительных успехов контроллинга, ни многообразия задач контроллеров. Во-вторых, они не дают никаких прогнозов относительно их будущего развития. При этом объяснение реальных фактов и прогнозирование будущего относится к основным функциям науки.
- ▶ Студенты хотят знать основные формулировки и специфику области изучения. Это позволяет определить что важно, а что нет, и облегчает жизнь, особенно во время экзаменов. Тем не менее, конкретные понятия не могут быть четко определены простым сбором фактов из практики, они также должны быть установлены в существующей теории экономики и организации предприятия.
- ▶ Контроллерам-практикам интересно знать — как должна быть реализована функция контроллинга на предприятии, будут ли задачи, которые они сейчас выполняют, востребованы и актуальны в будущем, или некоторые из них исчезнут и (или) появятся новые. Хотя у некоторых из них слово «теория» вызывает скептицизм, теории все же могут дать ценные идеи, а во взаимосвязи с концепциями контроллинга помогают ориентироваться в повседневной практической деятельности.

В первой главе мы постараемся систематизировать различные термины и концепции, поэтому выделим три отдельных элемента (см. Scherm/Pietsch, 2004, с. 6–7 и рис. 1.1):

1. «чистое» описание практики контроллинга и контроллинга как академической дисциплины;
2. концепции контроллинга;
3. теории, относящиеся к контроллингу.

Теории описывают и объясняют явления, наблюдаемые на практике, и используются для прогнозирования будущего. Такая важная цель экономики предприятия как формирование и тем самым изменение практической деятельности в теории отражается опосредованно. Кроме того, научные прогнозы должны строиться на законах, которые не зависят от пространственно-временных ограничений (так называемых номологических высказываниях, то есть близких к формулировке законов науки). Такие высказывания, как правило, для бизнеса не характерны, вместо них доминируют стохастические высказывания. В результате этого часто возникает разрыв между теорией, с одной стороны, и практическими рекомендациями, с другой стороны.

Таким образом, исследования контроллинга нуждаются в системах высказываний, направленных не только на описание и объяснение наблюдений, но и обеспечивающих разработку руководящих принципов для практики. «Эти практически-ориентированные, нормативные системы высказываний можно назвать концепциями. Они играют роль посредника между теорией и практикой, эклектично используя теоретические высказывания с целью разработки рекомендаций в комбинации с нормативными постулатами и ориентируясь на практику... Они создают рамочные ориентиры, которые должны быть конкретизированы в корпоративной практике с учетом конкретных условий в каждом отдельном случае» (Scherm/Pietsch, 2004, с. 8).

Контроллинг возник из практики и специалисты в области контроллинга из немецкоговорящих стран традиционно занимаются решением практических задач, а не их объяснением. А их объяснение задача науки. Поэтому неудивительно, что научная дискуссия о контроллинге в Германии, привела к возникновению нескольких концепций контроллинга, и только в последние годы большее значение стали предавать теоретическому описанию и объяснению контроллинга. Тем не менее, мы бы хотели коротко представить наиболее значимые теории учета в контроллинге, так как они открывают интересные перспективы на дисциплину и возможно вызовут интерес у читателя. Но прежде всего теория и практика контроллинга будут отражены через эмпирические исследования и короткое представление концепций контроллинга.

1.2 ПРАКТИКА КОНТРОЛЛИНГА: ИСТОРИЧЕСКИЕ КОРНИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА

1.2.1 Появление контроллеров

Первые контроллеры появились в государственном секторе Англии и США. В начале XV века, должностью «Countroller» при королевском дворе в Англии называли тех, кто отвечал за записи о денежных и товарных поступлениях и выплатах. С 1778 года похожие функции в США выполнял «Comptroller», отвечающий за соблюдение баланса между поступлениями в государственный бюджет и выплатами на госрасходы.

Дальнейшие исторические корни контроллинга в государственном секторе можно найти в должностях «Controller of the Currency» (руководитель государственного банковского надзора в 1863 году) и «Comptroller general» во главе Высшего аудиторского агент-

ства (с 1921 года) в США. Эти истоки в области бухгалтерского учета и контроля соответствуют двум обязанностям контроллеров, ключевое значение которых, как будет дальше детально показано, не изменилось и по сей день.

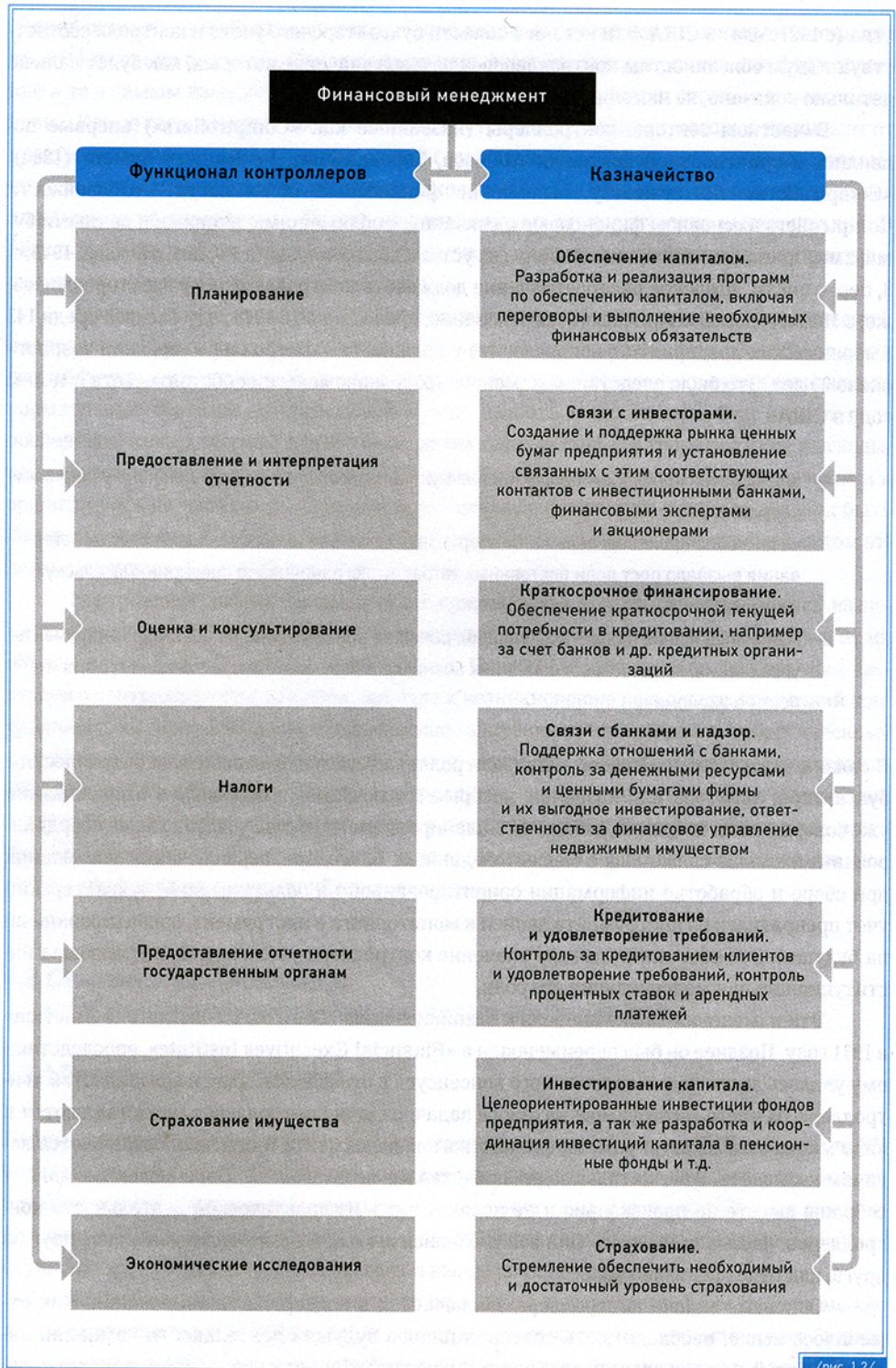
В частном секторе, контроллеры (названные как «Comptrollers») впервые появились в транспортной компании Atchison, Topeka&Santa Fe Railway System (1880). «Comptrollers» по существу выполняли финансовые обязанности: «Обязанности Comptrollers в основном финансовые и связаны с облигациями, акциями и ценными бумагами, принадлежащими компании» (из устава компании Santa Fe, цит. Jackson, 1949, с. 8, пер. с англ.). Широкое распространение должность контроллера получила гораздо позже, с 1920-х годов. Эмпирическое исследование, проведенное в 1948 году Jackson среди 143 американских предприятий, показало, что у должности «контроллер» «средний возраст» около 20 лет. Это было следствием изменившихся экономических обстоятельств в 1920-м году в США:

- ▶ ряд крупных корпораций росли и столкнулись с проблемой внутренней коммуникации и координации;
- ▶ увеличение производительности оборудования из-за его технического совершенствования вызвало рост доли постоянных затрат, что ограничивало предпринимательскую гибкость;
- ▶ появились новые и стали доступными, ранее не применяемые на практике инструменты управления, когда потребность в них возникла в результате возрастающей турбулентности в экономике.

В связи с этим типичный набор задач контроллера также изменился: к их обязанностям бухгалтера, аудитора или казначея, которые заключались в основном в отслеживании уже совершенных операций, добавились планирование на основе учета, а также координация и анализ связанных с бюджетом данных. Благодаря, переключению внимания при сборе и обработке информации ориентированной на пользователей, бухгалтерский учет превратился из инструмента записи и мониторинга в инструмент, ориентированный на будущее. Это объясняет, почему значение контроллера увеличилось, и произошла институциональная модернизация его роли.

Эти изменения также привели к возникновению «Controller's Institute of America» в 1931 году. Позднее он был переименован в «Financial Executives Institute», впоследствии ему удалось достичь долговременного консенсуса в отношении задач и обязанностей контроллера. В часто цитируемом каталоге задач, задачи контроллеров представляются в виде множества задач в рамках финансового менеджмента и противопоставляются задачам казначеев. Этот каталог задач представлен на рисунке 1.2. Перечисленные задачи собраны вместе не произвольно и не исходят лишь из практической деятельности контроллеров, членов института. Они взаимозависимы или же логически вытекают друг из друга, как будет показано далее.

Основная задача контроллера заключается в поддержке планирования. Как отмечалось выше, необходимость создания планов будущей деятельности компании является одной из ключевых потребностей, ведущий к появлению позиции контроллера.



/рис. 1.2/

Корпорации стали слишком большими для одного человека – предпринимателя – менеджера. Выделение функций управления для различных менеджеров требовало точного описания их компетенций и целей. Но такое описание не возможно без предварительного планирования. Растущая неопределенность внешней среды предприятия требовала планирования, но в динамичное время простая экстраполяция исторических данных уже не работала.

Планирование — адекватный инструмент для того, чтобы сделать компании управляемыми. Вновь созданные позиции контроллеров стали ответственными за разработку концепции ориентированной на результат планирования, разработку отдельных планов и обеспечение поддержки процесса планирования.

Цели, определенные в планах не имеют смысла, если их достижение не контролируется. При отсутствии контроля, нельзя учиться на отклонениях, и нет достаточной мотивации, чтобы люди действительно хотели достичь своих целей (по крайней мере, для большинства людей). Построение системы планирования и выработка последовательности и координированности планов, требует создания систем и процедур для мониторинга. В дополнение к противопоставлению плановых- и фактических (отчетных) значений, мониторинг также включает в себя анализ и интерпретацию причин отклонений. Мониторинг зависит от наличия точных, объективных фактических данных в отличие от плановых показателей. В таких условиях, есть смысл возложить на контроллера ответственность за обеспечение доступности информации, которая одновременно может использоваться в качестве основы для планирования.

Третья область ответственности контроллеров вытекает из задач по планированию, отчетности и интерпретации. Тот, кто непосредственно участвует в создании планов и анализе отклонений (мониторинге) обладает достаточными знаниями о компании, чтобы давать оценки и оказывать консультационные услуги в управлении.

Следующие четыре задачи контроллинга из каталога FEI не соответствуют приведенной выше аргументации и связаны с американской спецификой:

американские компании не разделяют бухгалтерию на финансовую и производственную. Самостоятельные системы учета затрат, которые были стандартом с 1920-го года в крупных компаниях Германии, у них в большинстве случаев отсутствуют. Поэтому, с одной стороны, контроллеры в США выполняют задачи, которые в Германии относятся к финансовой (внешней) бухгалтерии (например, налоговое администрирование). С другой, являются центральными источниками информации, а также связующим звеном между предприятием и народным хозяйством страны в целом.

Рынок капитала в США функционирует более «непосредственно» чем в Германии. Посредническая позиция банков между инвесторами и менеджментом предприятия, принятая долгое время в Германии, в Америке не так сильно выражена (в Германии предприятия и частные лица покупают и продают акции только через банки, давая им соответствующие поручения. — прим. науч. ред.). В результате контроллеры получили также функцию «сторожа капиталов» для сохранения активов в интересах собственников. Такая постановка вопроса была чужда немецкому типу мышления. Тем не менее, в последнее время стало популярным управление на основе стоимости, этот подход будет представлен в книге.

При основании и на ранних стадиях эволюции позиции контроллера можно увидеть хотя и пеструю, но целостную и точно составленную картину функционала контроллера.

1.2.2 Эволюция задач контроллеров в Германии

В Германии понятие «контроллер» было неизвестно в течение долгого времени. Ничего не изменили и первые дискуссии 50-х годов, связанные с поездкой немецких ученых в США. Преобладали неприятие и непонимание роли и места контроллера в организационной структуре немецкого предприятия. (У немцев, после посещения Америки сложилось понимание контроллера как «шефа предприятия, не отвечающего за общий результат деятельности»). Объединение в одних руках планирования, производственного контроля и отчетности приводит, по их мнению, к большой концентрации власти. А если контроллеру отдать еще в руки организацию производства и ревизию, то остальные руководители, включая председателя правления и руководителя наблюдательного совета, станут вовсе малозначительными фигурами. Противники контроллеров в Германии утверждали, что позиция контроллера и его функции и задачи не вписываются в организационно-правовые рамки функционирования немецких предприятий. По их мнению, заимствование опыта из США не приведет к прогрессу, а наоборот, будет шагом назад как в теоретическом, так и практическом аспектах. — прим. науч. ред.).

В конце 60-х годов контроллеров можно было найти только в немецких филиалах американских компаний. Затем ситуация внезапно изменилась: в соответствии с часто цитируемым исследованием McKinsey (30 типичных немецких предприятий с объемом продаж более 1 млрд немецких марок) 90% (!) компаний имели позицию контроллера к 1974 году (Henzler, 1974, с. 63), даже если она не всегда так называлась. Этот, на первый взгляд, завышенный результат был подтвержден в последующие годы другими эмпирическими исследованиями (Richter, 1987, с. 23–29).

Более понятным развитие позиции контроллера становится из анализа объявлений о вакансиях в крупных немецких газетах, за период с 1949 по 1994 год (подробнее Weber/Kosmider, 1991, с. 17; Weber/Schaffer, 1998, с. 227–233). Для того чтобы показать, как менялась позиция контроллера, в анализ также были включены объявления о вакансиях, «родственных» позициям контроллера, то есть тех, которые относились к экономике, бухгалтерскому учету и планированию. Что касается количественной оценки результатов анализа объявлений о вакансиях, то были получены следующие выводы:

- ▶ первое объявление о контроллере относится к 1954 году;
- ▶ как и указывалось в соответствующей литературе, позиции контроллера изначально появились в немецких филиалах американских компаний;
- ▶ число вакансий контроллеров стремительно выросло, но только в 80-х годах их количество превысило число схожих с ними позиций.

Объявления о вакансиях, в основном, характеризуют работу контроллера как связанную одновременно с бюджетированием и бюджетным контролем, сравнением план-факт,

**// Изменение задач контроллера в течение анализируемых периодов
(Weber/Schaffer, 1998, с. 229) //**

ПЕРИОДЫ	1949— 1959	1960— 1964	1965— 1969	1970— 1974	1975— 1979	1980— 1984	1985— 1989	1990— 1994
Задачи								
Отчетность	-	14,3	6,5	4,7	8,4	8,5	11,4	13,2
Оперативное планирование	-	-	6,5	6,2	9,6	12,0	9,2	11,6
Стратегическое планирование	-	-	-	1,6	4,0	7,1	3,6	3,6
Экономическое консультирование и сопровождение	25,0	4,8	4,8	2,3	3,2	3,7	4,8	4,7
Инвестиционные и экономические расчеты	-	4,8	3,2	2,3	4,0	2,9	4,4	6,5
Бюджетирование и контроль бюджетов	-	4,8	12,9	9,3	11,9	8,8	10,1	7,9
Планируемый и фактический анализ отклонений затрат	-	9,5	8,1	7,0	11,1	6,8	12,4	10,7
Планирование финансов и анализ ликвидности, вопросы финансирования	-	4,8	8,1	9,3	6,8	6,3	4,2	3,4
Участие в разработке политики предприятия и целей	-	-	-	-	2,0	1,5	1,7	0,8
Управленческие задачи	-	-	1,6	0,8	2,8	2,2	1,6	3,1
Организация электронной обработки данных	-	4,8	8,1	3,8	7,2	8,0	5,5	3,3
Координация проектов/ Особые исследования	-	-	-	4,7	3,2	3,4	3,4	5,1
Балансы/ Балансы концерна	-	14,3	3,2	6,9	2,4	2,7	2,7	4,2
Бухгалтерский учет	-	9,5	4,8	7,8	3,2	3,4	2,1	2,5
Учет затрат/Калькуляция	50,0	18,9	14,5	11,6	5,5	9,5	7,7	6,4
Налогообложение	25,0	9,5	4,8	5,4	3,6	2,0	1,2	0,8
Прочее	-	-	12,9	16,3	11,1	11,2	14,0	12,1

/рис. 1.3/

// Задачи контроллера (согласно Landsberg/Mayer, 1988, с. 71) //

Сопровождение процессов планирования и бюджетирования	4,7
Содействие процессам внедрения и дальнейшего развития систем информационного обеспечения, принятия решений, планирования и отчетности	4,6
Контроль посредством сопоставления план–факт и сравнение внешних данных с данными внутри предприятия (анализ отклонений)	4,6
Отчеты и комментарии	4,5
Консультирование руководства подразделений предприятия и топ-менеджеров по организационно-экономическим вопросам	4,5
Осуществление навигационных функций («лоцман») по достижению целей руководителями подразделений и предприятия	4,4
Выявление узких мест и слабых позиций	4,2
Информационная служба для подразделений	4,2
Проведение анализа эффективности	4,2
Координация функциональных подразделений таких как учет, планирование, организация, ИТ	3,9
Содействие процессу стратегического планирования, выработке стратегических альтернатив для руководства	3,9
Стратегическое сотрудничество при формировании целей предприятия/ политики бизнеса	3,9
Установление финансовых целей	3,4
Сотрудничество в проектном менеджменте	3,2
Мотивация сотрудников	3,1
Помощь в реализации ценовой политики	3,0
Участие в формировании философии предприятия	3,0
Поддержание связи с аудиторами	2,8
Казначейство (финансы, баланс)	2,7
Поддержка продуктовых и процессных инноваций	2,6
Участие в управлении предприятием (контроллер как член правления или директората)	2,6
Участие в НИОКР	2,3
Налоги	2,3
Страхование	2,1

/рис. 1.4/

анализом отклонений и мониторингом затрат. Именно это сочетание отличает контроллеров от объявлений по схожим позициям (Weber/Billtel, 1992, с. 535–546). Анализ также показал явное изменение задач с течением времени (например, контроллеры сильнее вовлечены в стратегические вопросы менеджмента, см. рис. 1.3), хотя и без изменений в основном комплекте задач.

// Ранжировка по значимости задач контроллинга на австрийских предприятиях согласно Studie von Nidermayr, 1994, с. 215 //

РАНГ	Задачи контроллинга	Оценка
1	Контроль бюджетов и сравнение план-факт	5.3
2	Учет затрат	5.0
3	Отчетность	5.0
4	Бюджетирование	5.0
5	Анализ отклонений	4.9
6	Координация бюджетов	4.9
7	Консолидация бюджетов	4.7
8	Системное развитие	4.6
9	Системный контроль	4.5
10	Интерпретация	4.5
11	Внутреннее экономическое консультирование	4.3
12	Оценка инвестиций	4.1
13	Участие в стратегическом планировании	4.1
14	Центральный экономический информационный сервис	3.9
15	Разработка корректирующих мероприятий	3.7
16	Балансы	3.7
17	Финансирование и финансы	3.7
18	Стратегический контроль	3.5
19	Координация раннего предупреждения	3.3
20	Разработка превентивных мероприятий	3.3
21	Анализ отклонения	3.1
22	Обработка данных	3.1
23	Сервис для стратегического планирования	3.1
24	Организация и управление	3.1
25	Налоги	3.0
26	Внутреннее развитие	2.5

/рис. 1.5/

1.2.3 Результаты эмпирических исследований по изменению важности задач контроллеров

В объявлениях о вакансиях компании сформулировали требования, которые они предъявляют к контроллерам. Для того чтобы выяснить, что же действительно делают контроллеры, могут быть проведены тематические и крупномасштабные исследования, с использованием анкет и изучением конкретных случаев. В последние годы было проведено множество таких исследований. Мы бы хотели привести некоторые выводы из них для более глубокого представления о «реальном мире контроллера».

Одно из первых исследований о состоянии функционала контроллеров в Германии было проведено Landsberg и Mayer в 1988 году. Среди прочего, контроллеров спрашивали, какие задачи они считают наиболее важными. В результате на основе 260 ответов