

Міністерство освіти і науки України
Державний ВНЗ «Національний гірничий університет»



Інститут економіки
Фінансово-економічний факультет
Кафедра економіки підприємства

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ
з дисципліни
«КОНТРОЛІНГ ПІДПРИЄМСТВА»

для студентів заочної форми навчання
з напрямку підготовки
6.030504 Економіка підприємства

Дніпропетровськ
2015

ЗМІСТ

Введение.....	
Тема 1. Контроллинг как инструмент управления предприятием.....	
Тема 2. Организационно-методические основы создания системы контроллинга на предприятии.....	
Тема 3. Организация службы контроллинга на предприятии.....	
Тема 4. Информационное обеспечение контроллинга.....	
Тема 5. Системы учета затрат как элемент контроллинга.....	
Тема 6. Стратегический контроллинг на предприятии.....	
Тема 7. Оперативный контроллинг на предприятии.....	
Тема 8. Методы инвестиционного контроллинга в деятельности предприятия.....	
Тема 9. Прикладной контроллинг.....	
Заключение	
Глоссарий	
Список используемой литературы	

Розробники: доц. Кабаченко Д.В., Марченко О.О.

ВВЕДЕНИЕ

Контроллинг - новое явление в теории и практике современного управления, возникшее на стыке экономического анализа, планирования, управленческого учета и менеджмента. Контроллинг переводит управление предприятием на качественно новый уровень, интегрируя, координируя и направляя деятельность различных служб и подразделений предприятия на достижение оперативных и стратегических целей.

Контроллинг - это функционально обособленное направление экономической работы на предприятии, связанное с реализацией финансово-экономической комментирующей функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических управленческих решений.

Под **контроллингом** понимают концепцию эффективного управления экономическим объектом с целью обеспечения его постоянного и продолжительного существования в постоянно изменяемой среде.

Зародившись в США в конце 19 века, **контроллинг** представляет собой деятельность по планированию и формированию целей и стратегий компании, мониторингу текущих событий, целенаправленному управлению для устранения отклонений в работе фирмы.

Современный контроллинг включает в себя управление рисками (страховой деятельностью предприятий), обширную систему информационного снабжения предприятия, систему оповещения путем управления системой ключевых (финансовых) показателей, управление системой реализации стратегического, тактического и оперативного планирования и систему менеджмента качества.

Понятие «**Контроллинг**» происходит от английского «To control», которое в экономическом понимании означает управление, наблюдение, контроль. Но контроллинг не сводится к простой системе контроля, а охватывает значительно более широкую сферу деятельности предприятия, а именно контроллинг это:

- система, которая ориентирована на будущее развитие предприятия;
- система наблюдения и изучения поведения внутреннего экономического механизма конкретного предприятия и разработки путей для достижения цели, которую оно ставит перед собой.

Несмотря на созвучность термина "контроллинг" слову контроль, данные понятия не являются тождественными. В отличие от обычной функции контроля за фактическими результатами деятельности предприятия в процессе управления контроллинг ориентирован на упреждающий контроль, когда необходимо провести регулирующие мероприятия до того как закончится плановый период. Поэтому контроллинг – это управление будущим для обеспечения эффективного функционирования предприятия и предупреждения возникновения кризисных ситуаций.

Следует сказать, что в англоязычных источниках слово «контроллинг» практически не используется. В Великобритании и США укоренился термин «управленческий учет».

В зарубежной литературе под термином «контроллинг» понимают специально сконструированную на основе интеграции традиционных методов учета, анализа, нормирования, планирования, контроля и управления систему, которая обеспечивает получение, обработку и обобщение информации о деятельности предприятия. Такая система вместе с решением оперативных задач ориентируется и на стратегические. Задачи контроллинга значительно больше по объемам от задач управленческого учета, который входит в систему контроллинга в качестве одной из составляющих.

Переход от плановой модели хозяйствования сопровождается возрастанием информационных ресурсов как по объему, так и по смыслу информации (новые явления, процессы, события). Более сложными становятся коммуникационные связи, процедуры принятия решений, которые требуют дополнительной информации, отсутствующей в традиционной системе финансового учета. Управление информационным процессом ставит перед менеджерами все большие требования относительно понимания роли информации и знаний руководителя в области создания информационных систем. Функции управления постоянно усложняются. Так, обычное планирование трансформируется в проблемно-ориентированное планирование, сбыт продукции – в маркетинговую деятельность, финансовый и управленческий учет дополняется интегрированной системой контроллинга. Единая система бухгалтерского учета дифференцируется на подсистемы финансового, управленческого учета и контроллинга.

Учет теряет свою независимость и приобретает функцию сервисного обеспечения менеджмента в информации, необходимой для принятия решений. Контроллинг выполняет функции создания, обработки, анализа и передачи системной управленческой информации.

Необходимость появления на современных предприятиях контроллинга можно объяснить следующими **причинами**:

- повышение нестабильности внешней среды выдвигает дополнительные требования к системе управления предприятием (смещение акцента с контроля прошлого на анализ будущего, увеличение скорости реакций на изменения внешней среды, повышение гибкости предприятия, необходимость непрерывного отслеживания изменений во внутренней и внешней среде предприятия, необходимость продуманной системы действий по обеспечению выживаемости предприятия и избеганию кризисных ситуаций);
- усложнение систем управления предприятием требует механизма координации внутри системы управления;
- информационный бум при недостатке релевантной информации требует построения специальной системы информационного обеспечения управления;
- общекультурное стремление к синтезу, интеграции различных областей знания и человеческой деятельности.

В системе контроллинга обязательным элементом есть определение цели предприятия и отдельных структурных подразделений, управление целями, своевременное реагирование на смену среды и соответственно уточнение цели,

которая дает возможность адаптироваться к смене среды и обеспечить существование объекта.

Предметом дисциплины является процесс оперативного и стратегического управления предприятием как системы, направленный на достижение всеми структурными подразделениями стратегических и текущих целей и принятия управленческих решений по оптимизации соотношения “затраты – объем - прибыль”. Контроллинг, в отличие от функциональных дисциплин, есть синтетической наукой, которая базируется на учете, планировании, анализе и теории управления. Роль управления в системе контроллинга состоит в координации элементов которые входят в систему контроллинга - учет, планирование, анализ, принятие решений.

Целью контроллинга является поддержание эффективного функционирования предприятия, ориентация управленческой деятельности на максимизацию прибыли и стоимости капитала при минимизации риска и сохранении ликвидности (платежеспособности) предприятия. Решение данной цели невозможно без формирования у менеджеров современного предприятия системных знаний из концептуальных основ управления.

Для достижения высшей цели контроллинга: сохранение и успешное развитие предприятия, используются следующие **функции**:

- **Информационная**, которая заключается в выработке контроллинговой информации для руководителей, с помощью трансформации данных, поступающих в отдел контроллинга; *Система информационных потоков*. Процесс управления рассматривают как процесс преобразования информации: управленческое воздействие – это информация особого рода. Управлять, не владея информацией, сегодня невозможно. Контроллинг является поставщиком информации, необходимой для функционирования системы управления на предприятии. Информация – это совокупность сведений, уменьшающих степень неопределенности. Информация должна быть достоверной, полной, релевантной, понятной, полезной, своевременной, регулярной.

- **Установление целей** – определение качественных и количественных целей предприятия и выбор критериев, по которым можно оценить степень достижения поставленных целей.

- **Планирование** – превращение целей предприятия в прогнозы и планы. Первый шаг планирования – анализ сильных и слабых сторон предприятия, возможностей и опасностей (SWOT-анализ). На основе этого разрабатывают стратегию предприятия, а затем – план. **функция планирования** - координация отдельных производственных планов по отношению к общему плану в пределах как краткосрочного, так и долгосрочного планирования, составления бюджета, выработки плановой и целевой информации; План – это количественное выражение целей предприятия и разработка путей их достижения. Для процесса планирования создается нормативно-справочная база, определяются объем и структура необходимой информации, разрабатываются методики составления планов по времени и содержанию;

- **Аналитическая**, суть которой заключается в выработке основных подконтрольных показателей, которые позволяют оценить эффективность работы предприятия;

- **Учетно-контрольная** - используется при сопоставлении плановых и фактических величин для измерения и оценки степени достижения цели, установления допустимых пределов отклонений от заданных параметров, интерпретации причин отклонений и выработке предложений для их уменьшения; Оперативный управленческий учет – отражение всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия в ходе выполнения плана. Специфика управленческого учета состоит в ориентации на информационные потребности руководителей предприятия и подразделений, на поддержку принятия управленческих решений. Для этого определяются потребности системы в информации, разрабатывается система показателей контроллинга и отчетные формы для сбора и обработки данных;

Контроль занимается фиксированием и оценкой уже свершившихся фактов в деятельности предприятия.

- **Мониторинг** – отслеживание протекающих на предприятии процессов в режиме реального времени; составление оперативных отчетов о результатах работы предприятия за наиболее короткие промежутки времени (день, неделя, месяц); сравнение целевых результатов с фактически достигнутыми.

- **Анализ планов результатов и отклонений** направлен на оценку результатов прошлой деятельности, определение происходящего на предприятии в настоящее время, анализ возможностей предприятия добиться поставленных целей в будущем.

- **Комментирующая функция** (специфическая функция контроллинга) суть которой заключается в выработке широкого спектра возможных путей реализации намеченных целей с обоснованием и комментариями каждого. Специфическая функция контроллинга проявляется именно в том, что не принимая участие в самом процессе управления, она оказывает помощь руководству в самом принятии эффективных управленческих решений. То есть управляет не принимая участие в управлении.

Целевая задача контроллинга – построение на предприятии эффективной системы принятия, реализации, контроля и анализа управленческих решений.

Основными **задачами** контроллинга выступают:

- осуществление сервисного обслуживания аппарата управления, путем обеспечения информацией, необходимой для принятия решений; информационное обеспечение процессов учета, планирования и прогнозирования;

- регулирование и контроль за производственными и финансовыми аспектами деятельности предприятия;

- выполнение функции интеграции, системной организации и координации; координация управленческой деятельности по достижению целей предприятия

- планирование (оперативное, стратегическое, инвестиционное);

- осуществление функции внутреннего контроля на предприятии; контроль (сравнение заданных и фактических показателей, анализ отношений, анализ преимуществ и недостатков;
- управление (проведение мероприятий по подготовке, корректировке стратегий и задач).
- обеспечение целеустремленной работы отдельных структурных подразделений предприятия;

Взаимосвязь с другими дисциплинами

Контроллинг – это дисциплина, которая базируется на основе многих учебных, технических и экономических дисциплин, а именно:

- *маркетинга* – результатах маркетинговых исследований: цены, спроса, предложений, конкуренции»
- *менеджмента* – систем управления и методах принятия управленческих решений;
- *технического нормирования* – разработки норм и нормативов расходов материально сырьевых, трудовых и финансовых ресурсов на производство продукции;
- *планирования* – расчет плановых показателей по объему производства, расходов на производство продукции и контроля за выполнением плановых показателей;
- *учете и аудите* – правильность ведения учета и организации аудита на предприятии;
- *экономического анализа хозяйственной деятельности* – разработка методик анализа расходов на производство продукции; выявление резервов, то есть разработка такой системы ведения хозяйства, при которой бы обнаруженные недостатки больше не повторялись или были сведены к минимуму;
- *системы технологий* и тому подобное.

ТЕМА 1. КОНТРОЛЛИНГ КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Контроллинг включает в себя определение цели предприятия, текущий сбор и обработку информации для принятия управленческих решений, осуществление функций контроля отклонений фактических показателей деятельности предприятия от плановых, а также, что наиболее важно, подготовку рекомендаций для принятия управленческих решений. Координируя, интегрируя и направляя деятельность всей системы управления предприятием на достижение поставленных целей, контроллинг выполняет функцию «управления управлением» и является синтезом планирования, учета, контроля, экономического анализа, организации информационных потоков и много другого.

В настоящее время существует две основные концепции контроллинга: американская и немецкая. Отличительные особенности этих двух подходов четко отражаются на рис. 1.1.

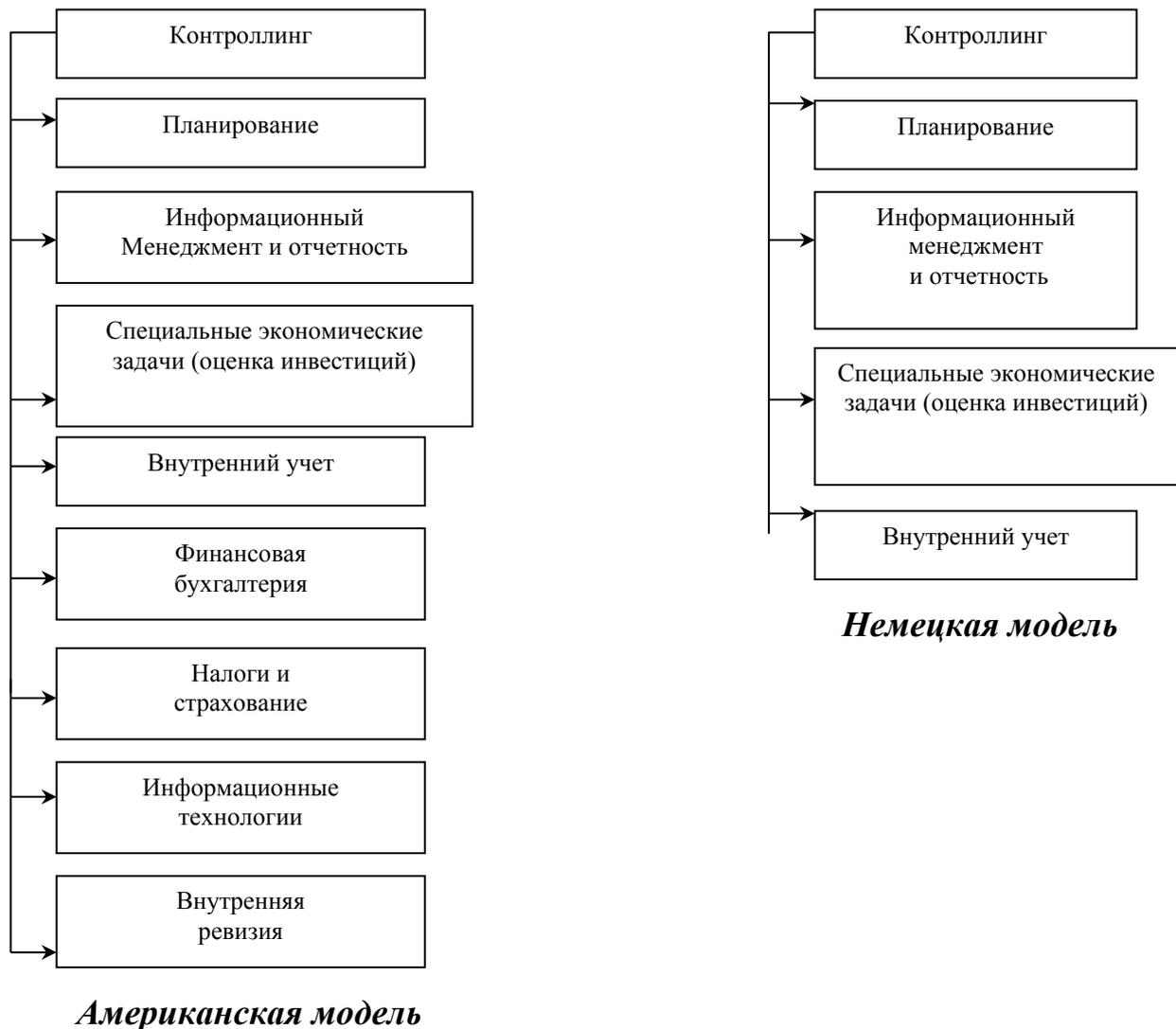


Рис. 1.1. Отличительные особенности американской и немецкой моделей контроллинга

На основе американской модели предложена следующая классификация задач контроллинга:

1. Генеральное целевое планирование:

- анализ и контроль внутренней и внешней среды;
- выработка альтернативных локальных целей и стратегий;
- многовариантное планирование;
- система показателей системы планирования и контроллинга.

2. Оперативное планирование:

- планирование и контроль программы;
- имитационное моделирование;
- реинжиниринг бизнеса.

3. Стратегическое планирование:

- портфельные матрицы (матрица БКГ);
- инвестиционные планы и проекты;
- инновационные планы;
- проведение функционально-стоимостного анализа;
- анализ и контроль внешней и внутренней среды;
- разработка и корректировка локальных и в некоторых случаях глобальных стратегий.

4. Финансовый и управленческий учет:

- анализ эффективности производства;
- анализ платежеспособности;
- анализ рентабельности;
- анализ ROI;
- анализ производственного результата.

5. Сбыт, производство, снабжение:

- реинжиниринг;
- функционально-стоимостной анализ;
- покрытий издержек;
- управление ассортиментной политикой;
- анализ безубыточности.

6. Ревизия и другие штабные функции:

- планирование и контроль по местам возникновения затрат;
- внутренний аудит.

Объединяя новейшие достижения экономической теории и практики, контроллинг является эффективным инструментом современного менеджмента. Как теоретическая область – это синтез технико-экономического анализа, планирования, прогнозирования и общей теории управления. Практический контроллинг – это функционально обособленное направление экономической работы на предприятии, связанное с реализацией финансово-экономической комментирующей функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических управленческих решений.

Концепция контроллинга в виде схемы отображена на рис. 1.2.

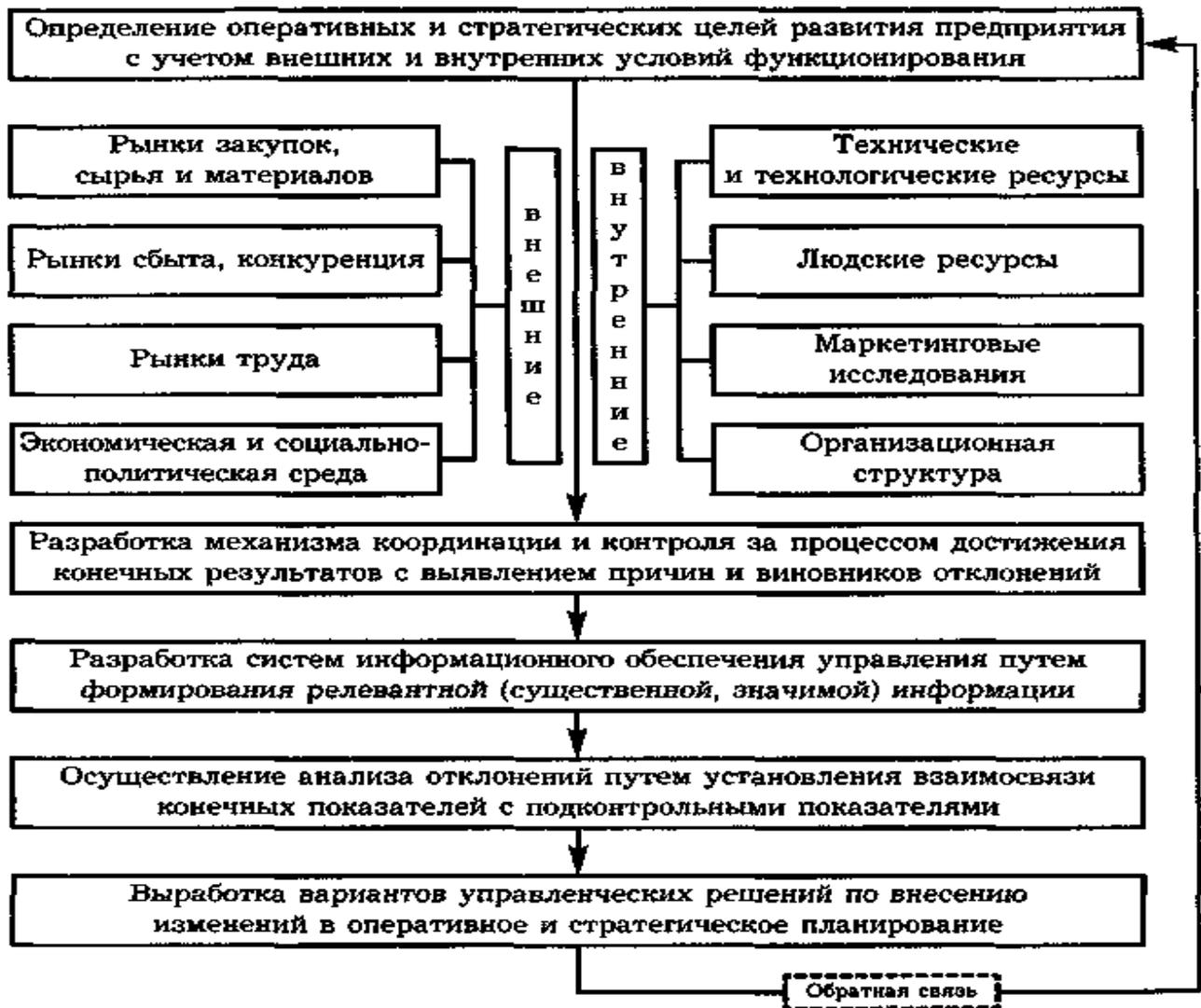


Рис. 1.2. Контроллинг как модель концепции информации и управления

Исходя из представленной на рисунке модели, можно говорить о ее ориентации на разные функции управления. Процесс ориентации происходит путем интеграции традиционных методов учета, анализа, планирования, контроля в единственную систему обработки информации для принятия решений.

Необходимо отметить, что контроллинг – это не та система, которая автоматически обеспечивает успех предприятия, освобождая менеджеров от функций управления. Основными компонентами концепции контроллинга является:

- ориентация на эффективную работу организации в относительно долго временной перспективе – философия доходности;
- формирование организационной структуры, которая ориентирована на достижение стратегических и тактических целей;
- создание информационной системы, адекватной задаче целевого управления;

- группировка задач контроллинга на циклы, обеспечивающая итеративность планирования, контроля выполнения и принятие корректирующих решений.

-

Сущность стратегического и оперативного контроллинга

Контроллинг является одним из основных элементов, которые формируют систему управления предприятием. При этом современный менеджмент разделяет цели предприятия на две группы: оперативные (краткосрочные) и стратегические (долгосрочные, перспективные), значит, контроллинг как система включает два основных аспекта: стратегический и оперативный. Сущность оперативного контроллинга заключается в формировании средств и методов эффективного управления текущими целями предприятиями, такими как прибыльность и ликвидность. Сущность же стратегического контроллинга заключается в обеспечении устойчивого развития фирмы.

Сравнительная характеристика стратегического и оперативного контроллинга представлена в табл. 1.1.

На практике стратегический и оперативный контроллинг тесно связаны, так как при стратегическом планировании нужно учитывать возможность оперативной осуществимости цели/задачи, а оперативные проблемы достижение какого-либо показателя могут быть пропущены при пренебрежительном стратегическом планировании.

Для решения задач контроллинга на предприятии могут использоваться различные методы и инструменты:

- анализ баланса, результатов, прибыли и убытков;
- расчет издержек и их покрытие;
- отчетность;
- система планирования, информации, контроля;
- система показателей;
- ABC-анализ;
- расчеты рентабельности капиталовложений и экономичности;
- анализ безубыточности;
- программы снижения и оптимизации издержек;
- портфолио-анализ;
- планы, стратегии;
- анализ жизненного цикла;
- анализ стоимости;
- анализ рабочего времени;
- анализ эффективности;
- реинжиниринг бизнеса;
- анализ внутренней и внешней среды;
- анализ инвестиций;
- анализ инновационной деятельности.

В зависимости от сферы деятельности компании, ее размеров, структуры управления используемый набор инструментов может меняться.

Таблица 1.1

Сравнительная характеристика стратегического и оперативного контроллинга

Признак	Стратегический контроллинг	Оперативный контроллинг
Ориентация	Внешняя и внутренняя среда предприятия	В основном внутренняя среда предприятия
Цель	Ориентация на потенциал успеха. Обеспечение выживаемости фирмы. Осуществление антикризисной политики, недопущение банкротства.	Обеспечение прибыльности и ликвидности предприятия путем выявления причинно-следственных связей при сопоставлении выручки от реализации и затрат
Задачи	<ol style="list-style-type: none"> 1. Участие в установлении количественных и качественных целей предприятия. 2. Определение ответственных лиц за стратегическое планирование. 3. Разработка альтернативных стратегий. 4. Определение критериев внешних и внутренних условий, лежащих в основе стратегических планов. 5. Определение узких и поиск слабых мест. 6. Определение основных подконтрольных показателей в соответствии с установленными стратегическими целями. 7. Сравнение плановых и фактических значений подконтрольных показателей с целью выявления причин, виновников и последствий данных отклонений. 8. Анализ влияния отклонений на выполнение стратегических планов. 9. Анализ экономической эффективности (особенности инноваций и инвестиций) 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Руководство при планировании и разработке бюджетов (текущее и оперативное планирование). 2. Определение узких и поиск слабых мест для тактического управления. 3. Определение всей совокупности подконтрольных показателей в соответствии с установленными текущими целями 4. Сравнение плановых и фактических показателей подконтрольных результатов и затрат с целью выявления причин, виновников и последствий данных отклонений. 5. Анализ влияния отклонений на выполнение текущих планов. 6. Мотивация и создание систем информации для принятия текущих управленческих решений.

ТЕМА 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ СТВОРЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Контроль – одна з важливих функцій менеджменту, управлінська діяльність, завданням якої є кількісна і якісна оцінка, облік результатів роботи організації. Головними інструментами контролю є спостереження, облік і аналіз.

Контролінг – сукупність методів оперативного і стратегічного менеджменту, обліку, планування, аналізу і контролю розвитку ринку, єдина система, що спрямована на досягнення стратегічних цілей підприємства.

Метою стратегічного контролінгу є це створення такої системи управління, яка дозволила б "відстежувати" рух підприємства до наміченої стратегічної мети свого розвитку.

Для цього необхідно, в першу чергу, встановити якісні і кількісні цілі підприємства. Встановлення стратегічних цілей починається з аналізу інформації про зовнішні і внутрішні джерела його функціонування. Враховуючи, що на етапі стратегічного управління прогноз економічних, соціальних, політико-економічних умов грає найважливішу роль, потрібно виконати аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства.

Якісні і кількісні формулювання мети показують напрям, в якому рухається фірма. Якісна мета (керівна) розрахована на близькі і далекі перспективи. Вона повинна виконувати функцію фільтру, через який просіюються рішення, що вписуються і не вписуються в загальну стратегію. Мета, о визначена кількісно і виражена конкретними показниками, - це те, що фірма повинна досягти за певний період часу.

2.1. Етапи впровадження оперативного контролінгу

З метою забезпечення ефективної роботи підприємства рекомендується почати впровадження контролінгу із створення діючої системи внутрішнього контролю. Функціонування цієї системи спрямоване на вироблення інформації визначеної ємкості, що дозволяє керівництву приймати оптимальні управлінські рішення. Авторами роботи "Контролінг – основи управління бізнесом" Л.А. Сухаревою і С.Н. Петренко запропоновані етапи впровадження оперативного контролінгу, що відбивають необхідний обсяг робіт, пов'язаний з реалізацією кожного з етапів, що відображені на рис. 2.1.

Розглянемо докладніше ці етапи.

I етап. Вивчення цілей і пріоритетів розвитку підприємства

Він полягає у вивченні цілей і пріоритетних напрямків розвитку підприємства для того, щоб завдання контролінгу органічно підпорядкувати завданням підприємства з урахуванням можливості і ступеня впливу внутрішніх і зовнішніх факторів.

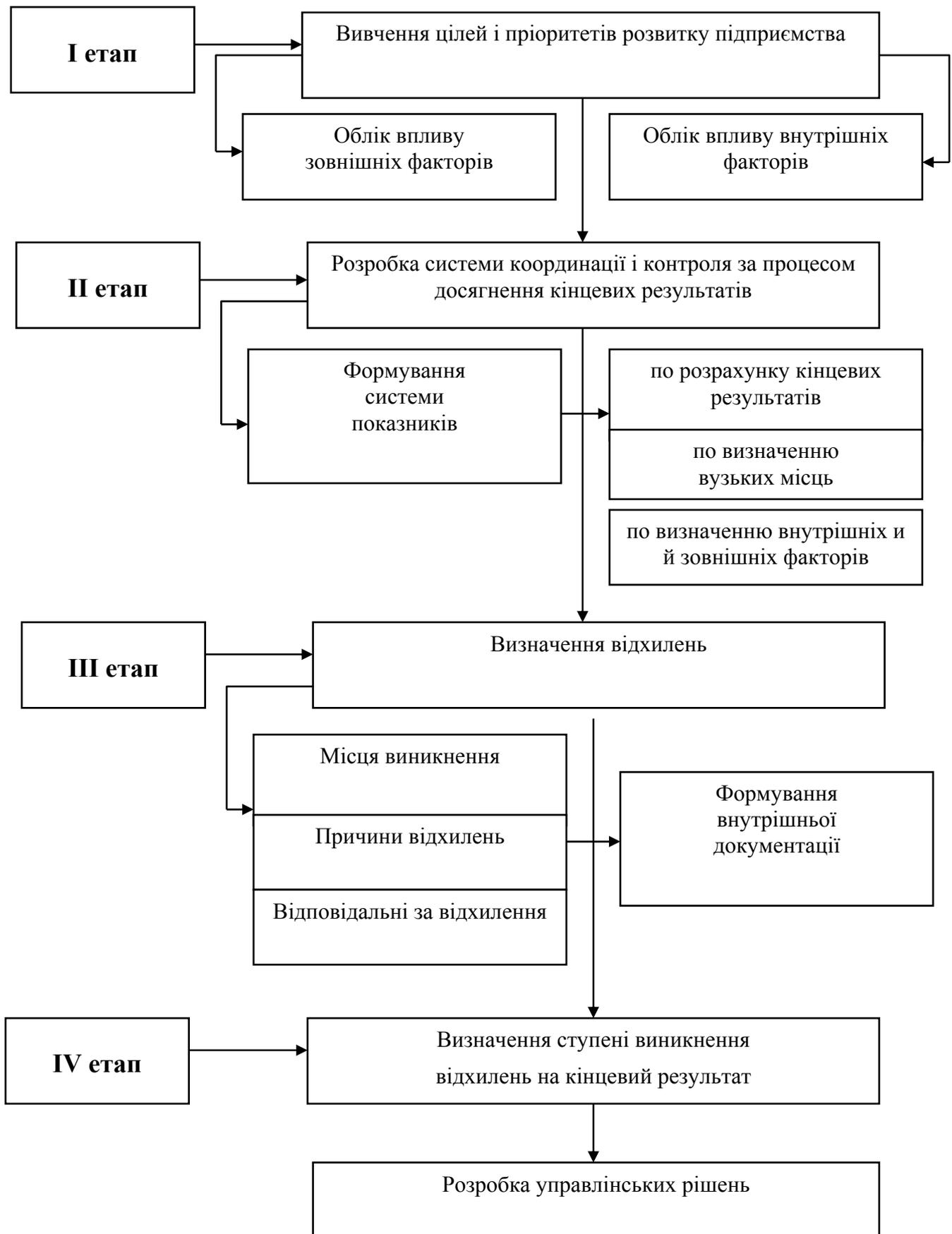


Рис. 2.1. Етапи впровадження системи оперативного контролінгу

Мета діяльності будь-якого підприємства в ринковій економіці (збільшення випуску продукції, поліпшення її якості, технічне переозброєння підприємства, збереження своєї частки на ринку та ін.) знаходиться в залежності від багатьох внутрішніх і зовнішніх факторів. Серед внутрішніх факторів можна відзначити такі, як стан організаційної структури підприємства, наявність і стан фінансових засобів, рівень технічної оснащеності, характер використаних трудових ресурсів та ін. Фактори зовнішнього середовища вимагають глибокого аналізу стану ринків праці і матеріальних ресурсів, стану соціально-економічної та екологічної постановки в країні, конкуренції і т.п.

Проведення аналізу всіх цих факторів прямо зв'язано із завданнями контролінгу.

Вивчення цілей і пріоритетів розвитку підприємства являє собою найбільш загальний підхід, разом з тим він цілком підходить до промисловим підприємствам регіону, оскільки характеризує мету крізь призму аналізу факторів внутрішнього і зовнішнього середовища (найбільш важливих для дослідження) і забезпечує постановку завдань контролінгу на етапі виконання поставлених цілей.

II етап. Система координації і контролю за процесом досягнення кінцевих результатів

Метою даного етапу є формування системи підконтрольних показників, здатних щонайкраще реагувати на будь-які зміни в діяльності підприємства, його структурних підрозділів (центрів відповідальності). Кожен показник системи може бути використаний з метою аналізу, він повинен легко коректуватися і піддаватися керуванню, забезпечуючи тим самим гнучкість і маневреність усієї системи в досягненні кінцевих результатів роботи промислового підприємства.

При формуванні контрольних показників необхідно врахувати той факт, що більш істотний контроль і вплив на визначені показники можуть зробити менеджери центрів відповідальності. У зв'язку з цим є доцільним розкладання кінцевого показника на складові елементи, що будуть підконтрольними стосовно менеджерів нижчих рівнів. Таким чином, у систему підконтрольних показників будуть включені всі компоненти кінцевого показника, навіть незначні зміни яких будуть помітні й зрозумілі керівництву, а значить будуть легко керовані. Відповідно до цього визначимо показник, що повинен бути покладений в основу формування переліку підконтрольних величин.

Прибуток, отриманий в результаті фінансово-господарської діяльності підприємства, може бути оцінений по-різному. З одного боку, це джерело процвітання підприємства і покриття всіх його боргів, з іншого - це джерело збільшення власних засобів (капіталу), оскільки співвідношення прибутку до використовуваних в поточній діяльності засобів показує, наскільки успішно були використані у виробництві отримані підприємством засоби. Виходячи з цих міркувань, як кінцевий показник діяльності як усього підприємства, так і його структурних підрозділів рекомендується брати не прибуток, а рентабельність засобів, вкладених у поточну діяльність.

Показник рентабельності відбиває співвідношення результатів і факторів, що впливають на них, і дозволяє оцінити результати діяльності підприємства. Скористаємося наступною формулою:

$$PK = \frac{П}{ОФ + ОС} \cdot 100\% = \frac{П}{В} \cdot \frac{В}{ОФ + ОС} \cdot 100\% = PP \cdot OA,$$

де *PK* - рентабельність використовуваного капіталу;

П - прибуток;

ОФ - основні фонди;

ОС - оборотні кошти;

В - виторг;

PP - рентабельність продаж;

OA - оборотність активів.

З цієї формули видно, що рентабельність капіталу може змінюватися під впливом рентабельності продаж і оборотності активів. Виходячи з цього, здається можливим сформулювати два основних напрямки впливу на кінцевий результат: це керування прибутком на одиницю реалізації і керування оборотністю активів.

Визначальним рентабельність продаж є прибуток на одиницю реалізації. Цей показник складається з таких величин: чистого виторгу від реалізації і прибутку, отриманої в результаті господарської діяльності за даний період. Прибуток при цьому визначається на базі маржинального доходу - величини, одержуваної після відрахування змінних витрат з виторгу від реалізації.

Наступним напрямком формування переліку підконтрольних показників, що чинять вплив на рентабельність засобів, вкладених у поточну діяльність, є деталізація показника оборотності активів (рис. 2.2). Істотний вплив на нього справляють величина виторгу від реалізації (уже відзначена як підконтрольний показник) і величина основних і оборотних коштів. Ефективність використання основних і оборотних коштів визначається за допомогою розрахунків оборотності цих засобів, у результаті чого як підконтрольні показники слід взяти суму основних фондів, запаси виробництва, дебіторську і кредиторську заборгованість. Будь-які зміни цих величин позначаються на обсязі виробництва і реалізації продукції (підконтрольний показник).

III етап. Визначення відхилень фактичних підконтрольних показників від планових

Третій етап впровадження підсистеми оперативного контролінгу визначає обсяг робіт, пов'язаних з виявленням відхилень фактичних підконтрольних показників від планових. Мета даного етапу - формування внутрішньої документації (звітності), що визначає місця виникнення відхилень, причини і винуватців їхньої появи.

Вивчення особливостей функціонування промислових підприємств регіону дозволило встановити наступну послідовність формування внутрішньої звітності структурних підрозділів підприємства:

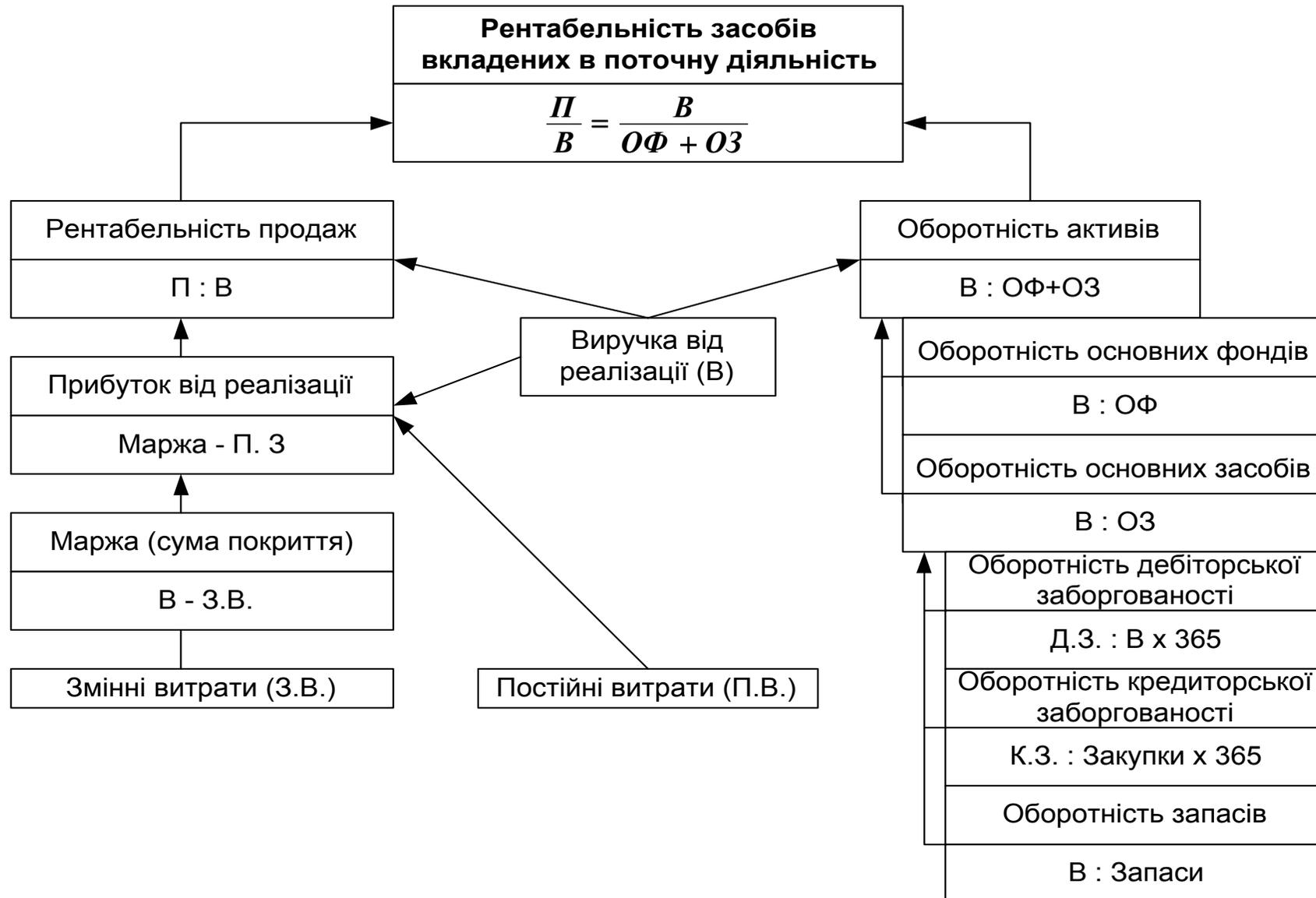


Рис. 2.2. Розрахунок показника рентабельності засобів, вкладених у поточну діяльність

- визначення факту відхилень від плану підконтрольних показників менеджерами структурних підрозділів (центрів відповідальності);
- визначення місця виникнення відхилень (цех, відділ, бригада);
- з'ясування причин і винуватців сформованої ситуації;
- оперативний підрахунок можливого позитивного чи негативного ефекту від відхилень, що мають місце, на кінцевий результат роботи даного структурного підрозділу (центра відповідальності);
- складання внутрішніх звітів, що констатують загальну картину відхилень, які мають місце, по структурних підрозділах (центрах відповідальності).

IV етап. Визначення ступеня впливу відхилень на величину алгоритму «витрати - прибуток»

Цей етап впровадження оперативного контролінгу характеризується особливостями функціонування системи внутрішнього документообігу на підприємстві, що припускають поступальне просування звітів структурних підрозділів (центрів відповідальності) у єдиний контролінговий центр. Основна мета цього центра - визначення ступеня впливу виниклих відхилень на заплановану величину кінцевого показника в цілому по підприємству. На підставі наявної інформаційної бази можливе й необхідне здійснення як наступного, так попереднього і поточного контролю за виникненням відхилень. Це дозволяє виробити і подати керівництву інформацію про можливі позитивні й негативні тенденції розвитку виробничо-господарської діяльності підприємства. Подібна інформація є основою для оперативного впливу на сформовану ситуацію й у той же час попередженням для майбутніх подій.

2.2. Структура і місце служби контролінгу на підприємстві

Для впровадження контролінгу необхідно створити службу, яка поряд з бухгалтерією, фінансовим, планово-економічною відділами повинна увійти до складу фінансово-економічних служб підприємства. Оскільки основна функція контролінгу – аналіз і керування витратами і прибутком, ця служба повинна одержувати всю необхідну інформацію і перетворювати її в рекомендації для прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства.

Служба контролінгу повинна мати можливість:

- одержувати необхідну інформацію з бухгалтерії, фінвідділу, планово-економічного відділу, служби побуту і МТС;
- організовувати за допомогою інших економічних служб збір додаткової інформації, необхідної їй для аналізу і висновків, але що не міститься в існуючих документах підприємства;
- впровадити нові процедури збору аналітичної інформації на постійній основі;
- швидко доводити інформацію до відома вищого керівництва підприємства;
- повинна бути незалежною від тієї чи іншої фінансово-економічної служби.

Існує кілька варіантів створення на підприємстві служби контролінгу та її місця в організаційній структурі підприємства.

На першому етапі можна створити групу з 3–4 чоловік, що буде забезпечувати керівників оперативною інформацією про стан витрат на підприємстві, періодично складати розгорнуті аналітичні звіти, прогнозувати фінансово-економічне положення підприємства, проводити економічну експертизу управлінських рішень, налагоджувати нову методику планування. На цьому етапі немає необхідності створювати спеціальну службу в цехах. Зібрати необхідну інформацію може й економіст цеху.

Згодом служба контролінгу може розширити свій вплив і збільшити свій штат, для чого в кожен цех може бути призначений контролер. Така організація існує в багатьох великих промислових компаніях, наприклад, в Італії (концерн "Fiat"). У великих корпораціях служба контролінгу створюється на кожному підприємстві, а в керуючій компанії, організується центральна служба контролінгу, що, по суті, є "мозковим центром" корпорації.

Слід особливо підкреслити, що ні в якому разі службу контролінгу не можна створювати у складі, наприклад, планово-економічного відділу чи бухгалтерії. Принципова відмінність служби контролінгу від інших фінансово-економічних служб полягає в тому, що вона вирішує стратегічні завдання. Аналітична робота в області керування витратами не може бути тимчасовою, це системна, повсякденна робота, виконувана висококваліфікованими фахівцями. Підпорядковується вона фінансовому директору.

Дуже важливе питання при створенні служби контролінгу на підприємстві – забезпечення оперативного одержання інформації про виторг і витрати підприємства.

2.3. Інформаційні потоки в системі контролінгу

Перед службою контролінгу на підприємстві стоїть завдання оперативного збору й аналізу інформації про витрати. Керівники повинні одержати інформацію, щоб у випадку відхилень, які намітилися в роботі, вміти вжити відповідні заходи.

Традиційно таку інформацію надає бухгалтерія. Але ця інформація має серйозний недолік – неоперативність. Закриття рахунків, визначення витрат, фінансового результату віднімає стільки часу в бухгалтерів, що фактичний кошторис витрат звичайно одержують до 20 числа наступного місяця. До цього часу за більшістю ситуацій вже прийняті управлінські рішення й переважно "за інтуїцією".

Контролінг вимагає створення системи, що забезпечує керівників інформацією про витрати частіше, ніж один раз на місяць. Для створення такої системи необхідно розглянути основні елементи витрат, по яких треба збирати інформацію. Ці елементи наступні:

- матеріали, малоцінні й швидкозношувані предмети;
- заробітна плата;
- електроенергія, газ, вода;
- амортизація;

- послуги сторонніх організацій;
- послуги цехів один одному.

Два останніх елементи не є первинними елементами витрат, бо при наданні послуг один одному цеху використовують матеріали, нараховують заробітну плату і витрачають енергію. Інформацію при цьому важливо також мати керівникам.

Склавши перелік елементів витрат, слід з'ясувати, чи можна збирати інформацію про витрати по кожному з елементів, наприклад, у середині місяця. Які є для цієї перешкоди і що потрібно зробити, щоб ці перешкоди усунути. У таких умовах можна прийняти такі рішення від імені фінансового директора:

- зобов'язати комірників здавати дані про витрату матеріалів у середині місяця, а не тільки наприкінці;
- табельники можуть вводити в програму розрахунку заробітної плати дані з табеля щодня;
- інформацію з лічильників можна знімати теж щодня і т.п.

Уся ця інформація може бути подана в бухгалтерію для введення даних цехів про витрати, щоб далі служби контролінгу вибирала інформацію з бази даних за "своїми правилами". Хоча ці дані виходять "не зовсім точними" з бухгалтерської точки зору, але, ця точність достатня для прийняття управлінських рішень.

Служба контролінгу не робить проводок, вона не перераховує обороти і не змінює сальдо по рахунках – це прерогатива бухгалтерії. Служба контролінгу аналізує дані і групує їх за певними ознаками: змінні й постійні і т.п.

2.4. Фактори, що сприяють і перешкоджають впровадженню контролінгу

Основні фактори, що визначають швидкість упровадження будь-якого нововведення, а також фактори, що допомагають і заважають швидкому впровадженню контролінгу розглядаються в табл. 2.1.

Розглянемо докладніше соціально-психологічні фактори.

Опір новим методам може бути індивідуальним і груповим.

Джерела групового опору:

- інерція структур;
- групова інерція (неписані правила, що регулюють поведінку людей у групі);
- загроза статусу групи (може постраждати статус бухгалтерії чи планового відділу);
- загроза сформованим відносинам влади усередині підприємства;
- загроза сформованому порядку розподілу ресурсів всередині підприємства;
- передбачуваний підхід до аналізу і керування витратами не погодиться зі знаннями і представленнями працівників бухгалтерії і планового відділу.

Джерела індивідуального опору:

- звички і страх перед невідомістю;
- почуття безпеки.

Таблиця 2.1.

Переваги й недоліки контролінгу

<i>Достоїнства контролінгу</i>	<i>Недоліки контролінгу</i>
1. Підвищення прибутковості підприємства в коротко- й довгостроковому періодах	1. Загроза статусу груп (бухгалтерії, планового відділу) і особ (начальників відділу)
2. Простота моделей	2. Несумісність з корпоративною культурою
3. Можливість почати з впровадження в цілому підрозділів, щоб потім поширити досвід на всі підприємства	3. Низька сумісність з традиційними системами інформаційного забезпечення
4. Перші результати одразу видні керівнику	4. Ускладнення в порівнянні з традиційними методиками
	5. Повний результат з'являється нескоро

Активність опору залежить насамперед від ступеня невідповідності культури і структури влади прийдешнім змінам, а також загрози втрати престижу і влади. Подолати хворобливий опір упровадженню можна різними способами. Практика нагромадила великий досвід подолання подібних явищ і рекомендує наступні способи:

Імітація. Якщо одні підприємства впровадять які-небудь системи і методи керування, то інші роблять те саме просто тому, що знаходяться в подібній ситуації і схильні до наслідування. Прагнення до імітації можна пояснити потребою бути "як всі", підняти свій статус. Тому в процесі пояснення методів контролінгу варто приділити увагу досвіду західних і національних передових підприємств, які успішно використовують контролінг у своїй роботі.

Майстерність. Працівники, які одержують задоволення від роботи, прагнуть до удосконалення своїх навичок, і застосування нових методів, що ще більше посилює їхній інтерес до роботи. Тому необхідно в спілкуванні з кваліфікованими фахівцями впливати на їхню професійну гордість.

Вживання. У кризовій ситуації впровадження нових методів контролінгу може виявитися важливим для виживання підприємства.

Підтримка статусу. Один із способів досягти високого статусу – мати знання, що важливі для всіх. Знання методів контролінгу – чудова можливість затвердити свій статус.

Гра. Людям потрібна гра, щоб не втрачати інтерес до життя; вони шукають нові "іграшки", однією з яких може стати контролінг. Тому контролінгові аналітичні таблиці мають бути красиво оформлені, аналітичні звіти доступно написані.

Нове. Існують люди-новатори, які керуються принципом "усе нове – прекрасне". Сприйняття нового для них – спосіб існування. Таких людей необхідно якомога раніше "виявити" і залучити на свій бік. Якщо вони мають авторитет у колективі, за ними підуть інші.

ТЕМА 3. ОРГАНИЗАЦИЯ СЛУЖБЫ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Организация службы контроллинга на предприятии имеет свои положительные и отрицательные стороны. *Положительными сторонами создания службы контроллинга являются следующие:*

а) появляется конкретное лицо (контроллер), с которого можно спросить за результаты работы и выполнение возложенных на него обязанностей;

б) информация о финансово-экономическом состоянии предприятия сосредотачивается в одном месте, и ее можно получать оперативно;

в) сосредоточение информации в одном месте позволяет ускорить процесс введения единых стандартов и правил планирования, контроля, учета и отчетности по подразделениям, что в последствии облегчает процесс компьютеризации управления;

г) планы всех подразделений лучше координируются и проверяются на правдоподобность, снижается тенденция к изоляции подразделений.

К отрицательным сторонам внедрения службы контроллинга на фирме относятся следующие:

а) необходимость внести изменения в устоявшуюся организационную структуру управления, предварительно проведя разъяснительную работу среди сотрудников компании;

б) изменение функций подразделений предприятия, что может вызвать непонимание и неодобрение со стороны работников данных подразделений;

в) поиск или подготовка специалистов в области контроллинга;

г) усиление влияния службы контроллинга на другие подразделения, что может ухудшить социально-психологический климат в коллективе.

При создании службы контроллинга должны учитываться следующие принципы:

- получение информации от экономических, инженерных, юридической и других служб;

- организация сбора дополнительных данных – такая информация собирается по методикам, разработанным службой контроллинга;

- независимость службы контроллинга от других служб управления, которая предоставляет ей высокий статус и авторитет в иерархии управления;

- высокий интеллектуальный уровень работников службы контроллинга, что обеспечивается отбором по профессиональному уровню и тестированием на знание системы контроллинга, основ стратегического планирования, анализа, контроля, управление и др. дисциплин.

- разработка службой контроллинга системы рапортов, организации мониторинга экономических показателей;

- служба контроллинга должна иметь возможность быстро доводить информацию к сведению высшего руководства предприятия;

- достаточность кадров.

Создание специализированной службы контроллинга может вызвать противодействие других работников, поэтому целесообразно начинать с назначения временной рабочей группы с нескольких лиц, которая выполняет роль аналитической службы и обеспечивает руководство предприятия информацией стратегического характера. Вместе с тем рабочая группа налаживает связи с другими отделами, уточняет функциональные обязанности, объем данных.

Допустим, собирается такая группа, состоящая из специалистов планового, финансового отделов и бухгалтерии, раз в две недели и ищет решения проблем в области аналитической работы. Похожая организационная форма решения проблем существует во многих западных компаниях.

Но аналитическая работа в области затрат не может вестись на такой временной (а следовательно, не вполне серьезной) основе. Аналитическая работа — это системная работа, и она требует системного подхода, работы на постоянной основе, ответственности за сроки и результаты. То же самое относится к процессу непрерывных улучшений. Поэтому оптимальным (и часто единственно приемлемым) вариантом является организация службы контроллинга как отдельного подразделения, равноправного с бухгалтерией, плановым и финансовым отделами.

Структура и состав службы контроллинга

Контролера нельзя отождествлять с контролёром. Контролёр выполняет рутинные функции из проверки того, что состоялась раньше, его работа направлена на проверку минувших событий. **Контрблёр** — специалист по разработке систем контроллинга и обеспечение функционирования этой системы в отдаленной перспективе, поэтому его работа нестандартна, требует широты кругозора, стратегического мышления, видение взаимосвязей между экономическими показателями, явлениями и процессами, требует аналитических способностей и умения синтезировать разрозненные факты, наблюдение, выявление тенденций в разной среде.

В службе контроллинга, состоящей из 3-4 сотрудников (контроллеров), у каждого есть свои должностные обязанности, и в то же время должен соблюдаться командный принцип работы, когда какое-то крупное аналитическое задание сотрудники службы контроллинга выполняют все вместе, помогая друг другу.

Опыт внедрения контроллинга на ряде крупных украинских предприятий показывает, что рациональным является следующий состав службы контроллинга:

- начальник службы контроллинга;
- контроллер-куратор цехов;
- контроллер-специалист по управленческому учету;
- контроллер-специалист по информационным системам.

Начальник службы контроллинга — наиболее квалифицированный специалист с достаточным опытом работы на предприятии, который "изнутри" знает, как организованы бухгалтерия и плановый отдел на предприятии.

Начальник службы контроллинга должен знать бухгалтерский учет и разбираться в технологических вопросах работы своего **предприятия**. Для данной должности, возможно, подойдет заместитель главного бухгалтера или начальника планового отдела, а также кто-либо из экономистов предприятия. Начальник службы контроллинга несет ответственность за выходящие документы, аналитические расчеты и прогнозы перед своим непосредственным начальником — заместителем директора по экономике (финансовым директором), а также перед генеральным директором. Такое положение предъявляет повышенные требования к квалификации и интеллектуальным возможностям начальника службы контроллинга.

Контроллер-куратор цехов — квалифицированный специалист, знакомый с организацией работы и проблемами всех цехов предприятия, понимающий суть работы и технологические аспекты работы каждого цеха. Если предприятие очень крупное и цехов много (больше 10), то на эту должность требуются два человека, которые разделят между собой цеха по группам (например, один возьмет цеха основного производства, другой — вспомогательного).

Обязанности контроллера-куратора цехов:

- разработка форм сбора аналитической информации по цехам предприятия;
- сбор аналитической (плановой и фактической) информации от цехов (центров ответственности);
- обработка и анализ полученных данных, разработка нормативов затрат по цехам и поддержание их актуальности;
- расчет аналитических показателей работы цехов и предприятия в целом;
- прогнозирование выручки, затрат и прибыли с помощью методики контроллинга;
- анализ отклонений фактических данных от плановых, выявление причин отклонения и установление виновных;
- составление аналитических отчетов для заместителя генерального директора по экономике (финансового директора);
- экспертиза управленческих решений, связанных с затратами курируемых цехов.

На эту должность целесообразно приглашать экономистов цехов (можно молодых), экономистов планово-экономического отдела, бухгалтерии, финансового отдела, службы сбыта. Здесь решающую роль играют активность и желание работать.

Контроллер-специалист по управленческому учету — специалист, способный к аналитическому мышлению, владеющий теорией и инструментами контроллинга, обладающий высоким уровнем эрудиции.

Если объемы обрабатываемой информации в службе контроллинга велики, то создается должность контроллера-специалиста по управленческому учету, в чьи обязанности входит работа с бухгалтерией в плане получения аналитических данных из учетных регистров. Основным требованием,

предъявляемым к такому специалисту, является теоретическое и практическое знание бухгалтерского учета на предприятии, знание особенностей и недостатков учета на данном конкретном предприятии.

Обязанности контроллера-специалиста по управленческому учету:

- разработка процедур передачи данных из бухгалтерии в службу контроллинга;
- контроль за сбором и анализом фактической учетной информации в службе контроллинга;
- разработка предложений по оптимизации учетного процесса в бухгалтерии с позиции аналитической службы;
- экономическая экспертиза управленческих решений.

Возможно, что во избежание раздувания штата службы контроллинга на первом этапе ее существования начальник службы контроллинга сможет лично курировать работу с бухгалтерией и решать вопросы передачи данных для анализа в службу контроллинга, но если объем работы на данном участке критически велик, а выполнение обязанностей начальника службы контроллинга не позволяет ему решать эту проблему лично, следует подобрать кандидатуру специалиста по управленческому учету.

Контроллер-специалист по информационным системам — квалифицированный специалист из отдела автоматизации, детально знающий документооборот на предприятии и способный поставить задачу автоматизации контроллинговой работы.

Сбор аналитической информации должен быть максимально автоматизирован, чтобы избежать искажений, ошибок и злоупотреблений. Поскольку алгоритм сбора информации и формы отчетности в службе контроллинга свои, специфические, то целесообразно иметь в штате специалиста, который будет отвечать за автоматизацию контроллинговой работы, за то, чтобы в процессе автоматизации, которую ведет отдел автоматизации, учитывались потребности службы контроллинга. Существующий на предприятии отдел автоматизации, как правило, занимается автоматизацией "вообще" и руководствуется запросами отдельных финансово-экономических служб (чаще всего бухгалтерии) вместо того, чтобы решать интегрированную задачу создания информационной среды работы предприятия. Контроллер-специалист по информационным системам должен решать свою задачу автоматизации в масштабе предприятия и координировать решение своей задачи с задачами автоматизации других служб.

Обязанности контроллера - специалиста по информационным системам:

- оценка целесообразности автоматизации контроллинговой работы на отдельных этапах;
- оценка вариантов и предложений отдела автоматизации по автоматизации контроллинговой работы;
- расчеты и обоснование затрат на автоматизацию контроллинговой работы;
- разработка форм для автоматизированного сбора информации;
- оптимизация документооборота на предприятии;

- координация работы отдела автоматизации в области автоматизации контроллинговой работы;
- оценка качества функционирования существующих систем автоматизации финансово-хозяйственной деятельности предприятия и выработка предложения по улучшению работы этих систем.

Место службы контроллинга в организационной структуре предприятия

После создания рабочей группы можно приступать к созданию отдела контроллинга в виде централизованной (данные поступают в отдел контроллинга) или децентрализованной службы (данные поступают от цеховых контролеров, а потом обобщает собранную информацию).

Система контроллинга на предприятиях будет наиболее успешно функционировать если она будет выделена в отдельную службу управления.

Служба контроллинга функционирует с экономическими, инженерными, юридическими другими службами и руководством. Поскольку служба обеспечивает информационную функцию для стратегического управления, то она наделяется широкими полномочиями относительно получения необходимых данных, а ее рекомендации обязательны для реализации на практике. Управленческие решения стратегического характера оформляются распоряжениями высшего руководства.

Ответ на вопрос: создавать или не создавать службу контроллинга, зависит не только от учета отрицательных и положительных сторон внедрения служб контроллинга, но также и от того, каков размер предприятия. В малых фирмах, как правило, руководитель занимается вопросами закупок, продаж, анализа экономического состояния, планирования и внутреннего учета, он же выполняет и функции контроллера. В мелких фирмах функции контроллинга возлагаются на главного бухгалтера или финансового директора. Таким образом, чем меньше фирма, тем выше место контроллинга в иерархии управления. Организация контроллинга на средних по размеру фирмах отражена на рис. 3.1.

На крупных предприятиях служба контроллинга может быть внедрена либо как линейная функция, либо как штатная единица. Линейная функция означает, что служба контроллинга имеет такой же статус, как, например, отдел маркетинга; контроллер в данном случае обладает правом директивных указаний. (Рис. 3.2)

Если же контроллинг вводится как штатная единица, то контроллер подчиняется непосредственно руководителю компании. При этом отдел контроллинга находится на более высоком уровне управления, чем основные подразделения. (Рис. 3.3)

При **централизованной** службе контроллинга главный контроллер находится в подчинении председателя совета правления фирмы либо члена правления фирмы, который ответственен за сектор "Контроллинг и финансы".

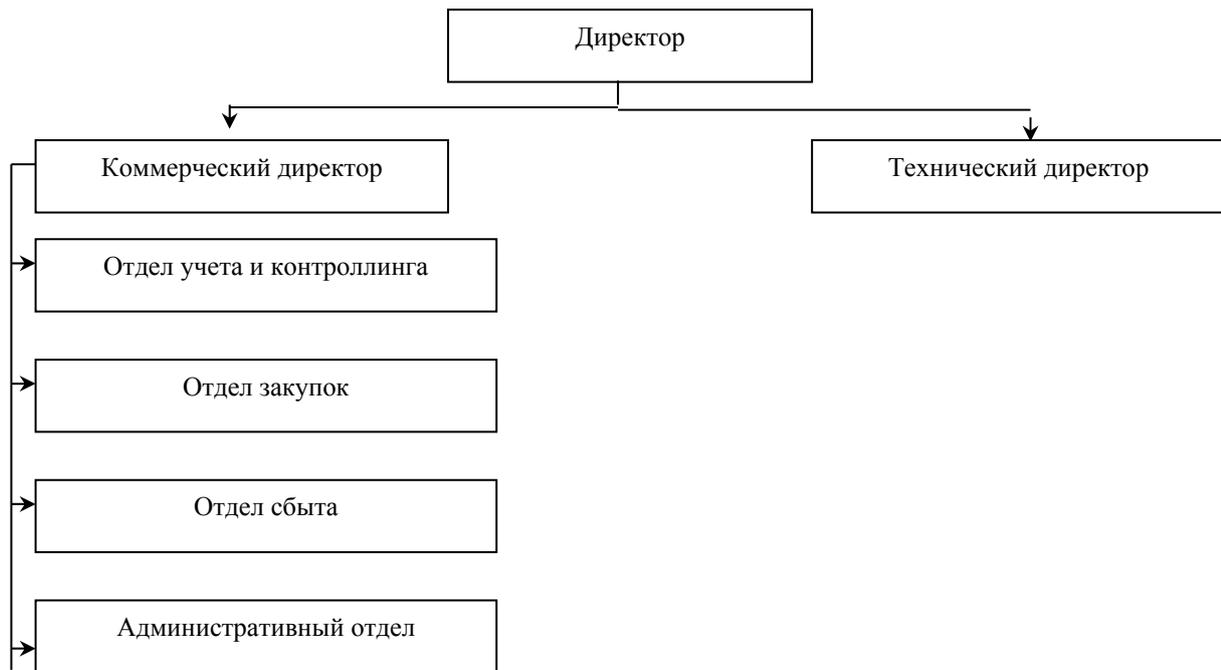


Рис.3.1. Организация контроллинга на средних по размеру фирмах



Рис. 3.2. Система контроллинга в виде линейной функции



Рис. 3.3. Контроллинг как штатная единица

Служба контроллинга занимается разработкой рекомендаций по принятию решений и руководит процессом восприятия этих рекомендаций. В задачу главного контроллера входит обобщение выданных рекомендаций и установление контактов с лицами, принимающими управленческие решения.

Главный контроллер координирует деятельность централизованных служб контроллинга в области оперативного и стратегического планирования, анализа плановых и фактических показателей, берет на себя выполнение специальных поручений и заданий.

В функции контроллера подразделения входит подготовительная работа по разработке планов и контроль за ходом их выполнения, контроль экономических результатов деятельности фирмы. Контроллер разрабатывает материал для принятия управленческих решений и представляет его главному контроллеру, консультирует руководство по вопросам выбора наиболее рационального и эффективного варианта действий, тем самым оказывает влияние на использование всех возможностей получения предприятием прибыли.

При децентрализации службы контроллинга часть задач централизованной службы контроллинга передается другим подразделениям, например структурным подразделениям предприятия, филиалам. Исключения составляют профильные отделы, которые остаются в распоряжении главного контроллера:

- контроллер по маркетингу;
- контроллер по логистике;
- контроллер по внешнеэкономическим связям;
- контроллер по фондам и поступлениям.

Процессу децентрализации контроллинга присущи недостатки, которые необходимо учитывать:

1) подразделение может принять выгодное для себя решение, но не для организации в целом. Причиной этого является либо отсутствие каналов обратной связи, позволяющих контроллеру знать каковы последствия его решений для других подразделений либо несогласованность целей компании, подразделений и конкретной личности;

2) дублирование функций, например учета.

Создавая децентрализованную службу контроллинга компания может использовать один из четырех базовых вариантов, каждый из которых имеет достоинства и недостатки. (Рис. 3.4 – 3.6)

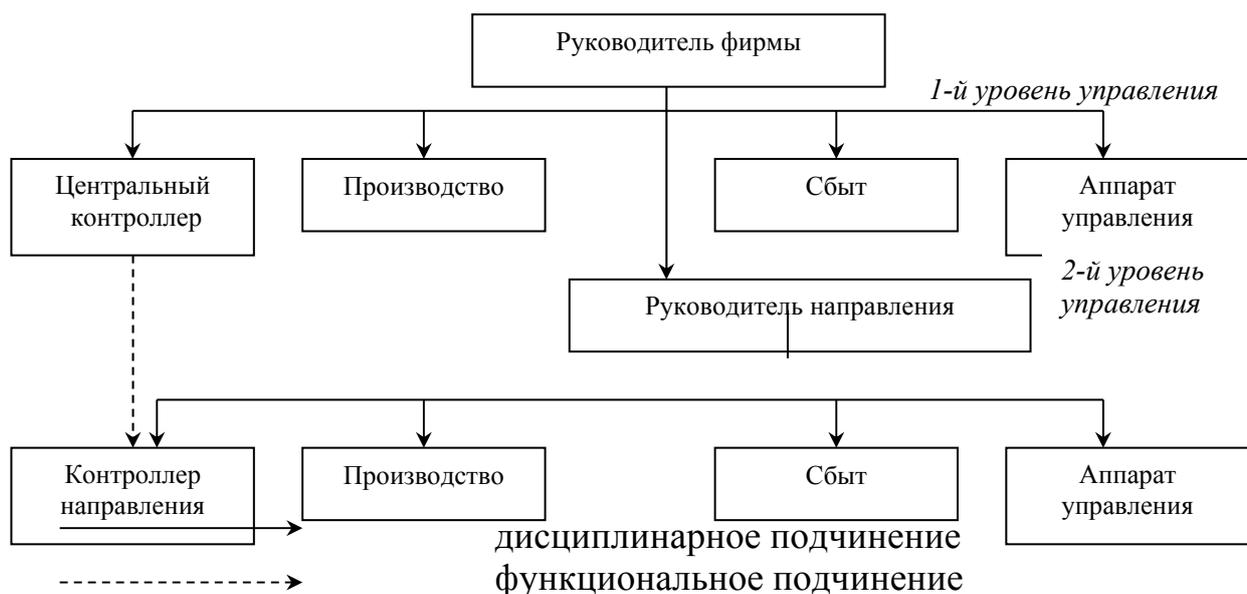


Рис. 3.4. Вариант 1 децентрализованной службы контроллинга в оргструктуре управления фирмой

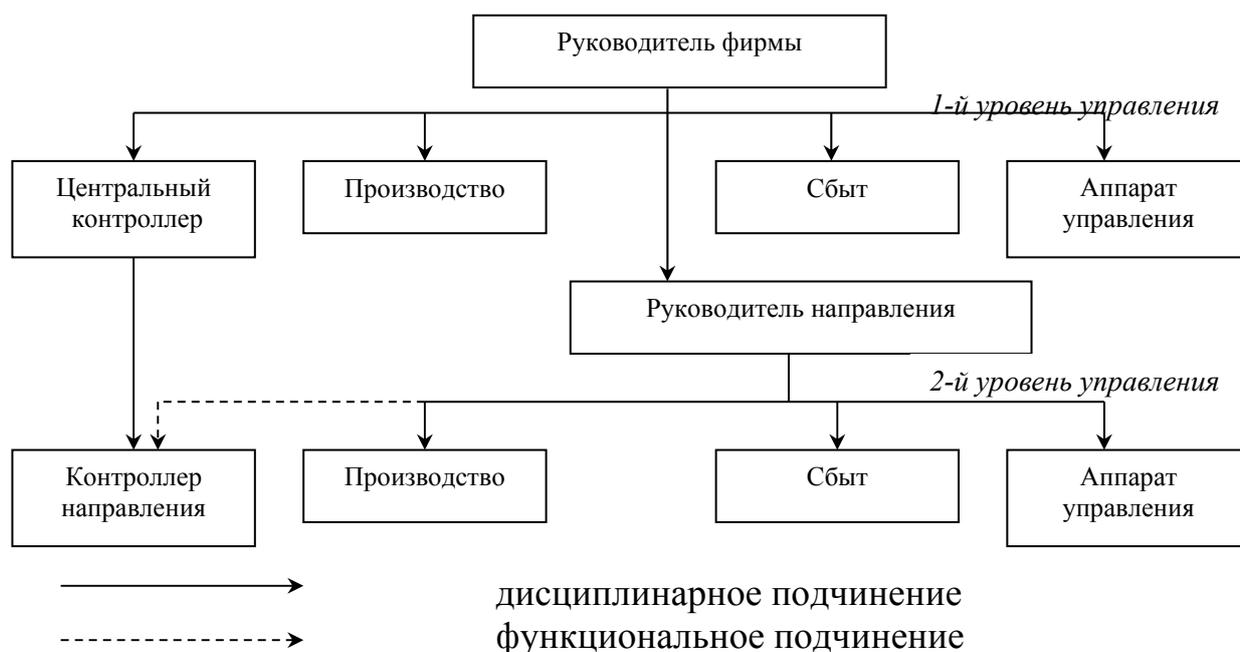


Рис. 3.5. Вариант 2 децентрализованной службы контроллинга в оргструктуре управления фирмой

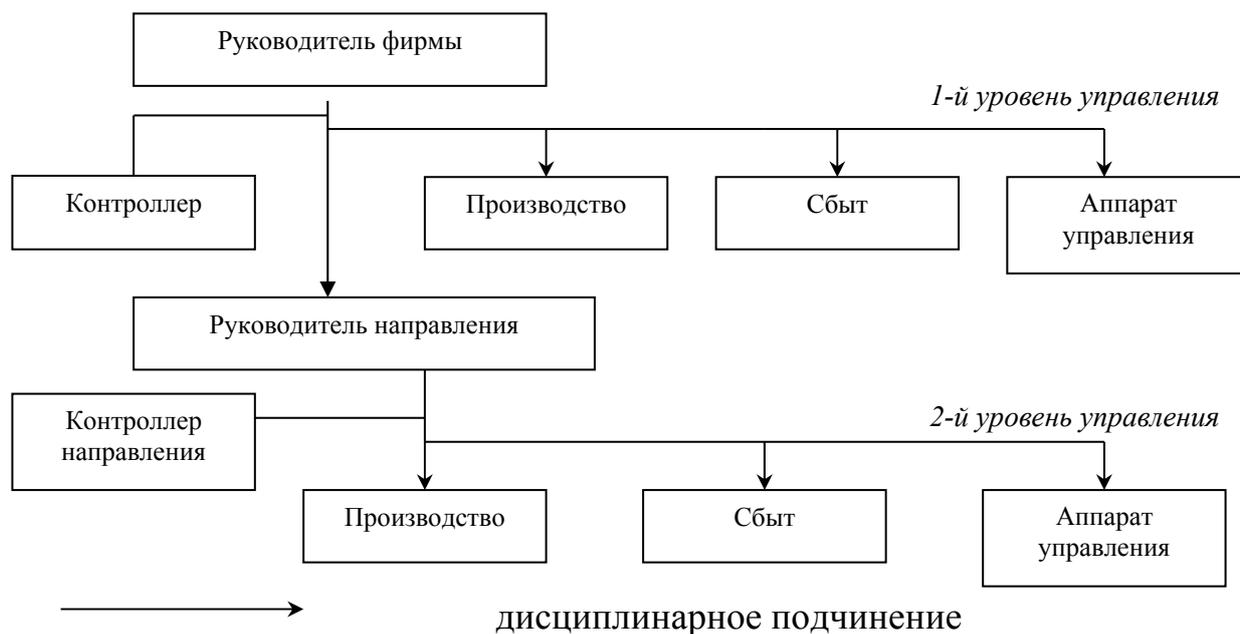


Рис. 3.6. Вариант 3 децентрализованной службы контроллинга в оргструктуре управления фирмой

В табл. 3.1 приведена характеристика каждого варианта организационной структуры фирмы с включенным в нее отделом контроллинга. Четвертый вариант организационной структуры со встроенной службой контроллинга применяется на предприятиях в случаях возникновения кризисных ситуаций, а также, если подразделения удалены друг от друга.

Таблица 3.1.

Характеристика вариантов организационных структур

Номер варианта	Характер взаимодействия	Достоинства варианта оргструктуры	Недостатки варианта оргструктуры
1	Контроллер по направлению, например, продаж дисциплинарно подчинен линейному руководителю соответствующего направления, а функционально – высшему контроллеру.	Сфера ответственности контроллера данного направления четко определена. Он имеет независимое положение по отношению к другим подразделениям рассматриваемого уровня управления.	Руководитель направления может "отфильтровать" информацию, идущую вверх, так как контроллер подчинен ему дисциплинарно.
2	Контроллер направления административно (дисциплинарно) подчиняется контроллеру более высокого уровня, а функционально - руководителю соответствующего уровня.	Служба контроллинга в наибольшей степени самостоятельна по сравнению с другими вариантами оргструктур, включающих в себя службу контроллинга. Давление руководителей на контроллеров снижается при выполнении последними их функциональных обязанностей. Контроллеры разных направлений могут оперативно обмениваться информацией. В процессе разработки планов координация подразделений улучшается.	Возможно возникновение проблем между линейным руководителем направления и контроллером, работу которого оценивает вышестоящий контроллер.
3	Данный вариант представляет собой штабную систему управления,	Контроллер выступает как консультант фирмы, чьи советы и рекомендации могут	Контроллер не имеет возможности самостоятельно

	поэтому контроллер находится при руководстве соответствующего уровня управления и выполняет свои функции и задачи по его поручению.	приниматься, но окончательное решение принимает линейный руководитель.	разрабатывать и внедрять новые инструменты контроллинга в подразделениях.
4	Контроллер подчинен административно и функционально главному контроллеру	Сильная административная и функциональная зависимость контроллера от главного контроллера важна в кризисных ситуациях и при децентрализации, когда подразделения регионально размещены далеко друг от друга.	Возможно возникновение проблем между руководителем направления и контроллером.

Рассмотренные варианты организационных структур предприятий не являются исчерпывающими, и на практике возникает множество модификаций.

ТЕМА 4. ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КОНТРОЛЛИНГА

Осуществление контроллинга на предприятие немыслимо без исследования разнообразной информации, которая необходима для принятия управленческих решений. В то же время функционирование любой системы управления невозможно без организации информационного обеспечения, т.е. совокупности обработанных сведений о состоянии объектов финансово-хозяйственной деятельности, удовлетворяющих требованиям управляющей системы. Информационное обеспечение включает в себя информационную систему, которая располагает необходимым информационным фондом: персоналом, техническими средствами; и системой информационных потоков.

Система информационных потоков необходима предприятию для осуществления финансово-хозяйственной деятельности, поэтому основным источником формирования информации для принятия управленческих решений является управленческий учет.

Управленческий учет как исходный элемент системы контроллинга

Управленческий учет – система внутрихозяйственного учета, представляющая информацию о затратах и доходах организации и ее структурных подразделений с целью принятия управленческих решений.

Управленческий учет – исходный важный элемент системы контроллинга. Это процесс выявления, измерения, накопления, анализа, подготовки и передачи информации управленческому персоналу с целью использования в системах планирования, оценки и контроля в середине предприятия. Таким образом, управленческий учет является аналитической системой формирования информации, необходимой для принятия управленческих решений.

Следовательно, основная задача управленческого учета — это подготовка необходимой информации для принятия оптимальных управленческих решений по совершенствованию производственного процесса и тем самым оптимизация процесса управления.

Предметом управленческого учета является производственная, коммерческо-сбытовая и инвестиционная деятельности организации и ее структурных подразделений в процесс всего цикла управления. К функциям управленческого учета относится обеспечение всех уровней управления релевантной (существенной) информацией для управления бизнесом, а также формирование информации, необходимой для управления подразделениями предприятия.

Вследствие этого контроллинг включает в себя управленческий учет, элементы планирования, контроля, анализа, а также выработку альтернативных вариантов управленческих решений.

Объектами управленческого учета является:

- расходы предприятия и его структурных подразделений (центров ответственности);
- результаты хозяйственной деятельности всего предприятия и его центров

ответственности;

- бюджетирование (планирование) – прогноз будущих финансовых операций;
- внутренняя отчетность.

Обобщенной целью формирования системы управленческого учета является составление в необходимые сроки и в необходимых объемах управленческой отчетности, предназначенной для руководителей организаций всех уровней управления.

Основными задачами управленческого учета является:

- обеспечение руководства предприятия информацией о конечных результатах деятельности для принятия управленческих решений;
- отражение результатов деятельности отдельных направлений деятельности;
- отражение результатов деятельности структурных подразделений;
- осуществление контроля над расходами, путем их учета по видам и центрам расходов;
- накопление статистики о доходах и расходах предприятия в конкретном разрезе и выявление общих тенденций;
- осуществления планирования и контроля выполнения бюджета как отдельными центрами ответственности, так и предприятием в целом;
- ведение оперативного учета расчетов с отдельными контрагентами, взаиморасчетов между собственными юридическими лицами.

Сравнительный анализ управленческого и финансового учета

Для принятия управленческих решений существует объективная необходимость организации системы управленческого учета, который иногда отождествляют с бухгалтерским и финансовым, или выделяют отдельным блоком финансового учета. Безусловно, они тесно связаны между собой, но все же существуют много разногласий между ними. Между управленческим и финансовым учетом тоже существуют много отличий, **но главное** заключается в том, что финансовый учет ориентируется на внешних пользователей информации (налоговая инспекция и другие), а управленческий – направленный на внутренних пользователей (в первую очередь, это руководители предприятия и его подразделов). Этим обусловлены все другие отличия, предоставленные в табл. 4.1.

Общие черты управленческого и финансового учета:

1. Оба вида учета используют общую информационную систему, в частности данные учета расходов, которые используются предприятием как для оценки запасов и определения финансовых результатов, так и для принятия управленческих решений на разных стадиях и уровнях управления.
2. Данные финансового учета также используются для принятия управленческих решений.
3. Оба вида учета базируются на концепции подотчетности менеджеров. При этом финансовый учет позволяет оценить результаты деятельности предприятия в целом, а управленческий учет – в пределах отдельных сегментов деятельности.

Таблица 4.1

Отличия между финансовым и управленческим учетом

Признак сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
Основные потребители информации	Внешние пользователи информации (банки, налоговая инспекция)	Внутренние пользователи информации (руководитель предприятия или подразделения, сотрудники)
Открытость данных	Широкий доступ	Коммерческая тайна
Цель учета	Информирование внешних пользователей о финансовом состоянии предприятия, выплата налоговых платежей	Обеспечение информационной поддержки принятия управленческих решений
Обязательность	Необходима по закону	Применяется по решению руководителя предприятия
Независимость выбора систем бухгалтерского учета	Система двойной записи. Обязательное соответствие нормативным актам	Ограниченность по выбору систем не существует
Теоретическая база	Нормативные акты	Экономическая теория, теория принятия решений
Измерители, которые используются	Денежные единицы	Денежные или натуральные единицы
Основной объект анализа	Предприятие в целом	Центры ответственности, виды продукции, проекты
Частота составления отчетности	Периодически в соответствии с требованиями законодательства	По мере необходимости, в соответствии с потребностями руководства предприятия
Полнота отчетов	Обобщенные	Детальные
Ориентация во времени	Ориентирование на контроль прошлый	Ориентирование на контроль (прогноз) будущего
Главное требование к информации	Точность	Релевантность

Учитывая, что предметом контроллинга являются затраты, осуществляемые предприятием, и центры ответственности, то необходимо вычленять из общей массы релевантную информацию, требуемую для решения возникающих задач. Осуществить вычленение нужной и существенной информации возможно только при наличии классификации затрат.

Так как контроллинг включает в себя управленческий учет, то подходы к классификации затрат фирмы различны. Наиболее часто используемая в управленческом учете классификация затрат, представленная в табл. 4.2 выделяет следующие признаки классификации:

Таблица 4.2

Классификация затрат в зависимости от цели управленческого учета

<i>Задачи</i>	<i>Классификация затрат</i>
Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли.	Входящие и истекшие; Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические); Прямые и косвенные; Основные и накладные; Простые и комплексные.
Принятие решения и планирование.	Постоянные (условно-постоянные) и переменные; Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках; Безвозвратные затраты; Вмененные (упущенная выгода); Предельные и приростные; Планируемые и непланируемые.
Контроль и регулирование.	Регулируемые; Нерегулируемые.

Для правильной организации учета затрат большое значение имеет их научно обоснованная классификация. Затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам расходов.

По месту возникновения затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка затрат необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

Носителями затрат называют виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации. Эта группировка необходима для определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

По видам затраты группируются по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции.

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить. Информация о производственных затратах используется для решения многих вопросов. В зависимости от целей (направлений) используются различные способы классификации производственных затрат. Выделим три наиболее важных:

– для определения себестоимости произведенной продукции, оценки запасов и полученной прибыли;

- для целей принятия управленческих решений.
- для целей контроля и регулирования.

Альтернативный вариант классификации учитывает различные способы подразделения затрат. Данная классификация позволяет более обоснованно подойти к выбору системы учета затрат на предприятии (табл. 4.3).

Таблица 4.3

Классификация затрат

Классификационный признак	Элементы классификации
Экономический элемент	<ol style="list-style-type: none"> 1. Материальные затраты 2. Затраты на оплату труда 3. Отчисления на социальные нужды 4. Амортизация основных фондов и др.
Калькуляционная статья	<ol style="list-style-type: none"> 1. Сырье и материалы 2. Покупные изделия, полуфабрикаты, услуги и работы производственного характера 3. Топливо и энергия на технологические цели 4. Основная зарплата производственных рабочих 5. Дополнительная заработная плата производственных рабочих 6. Отчисления на социальные нужды производственных рабочих 7. Расходы на подготовку и освоение производства 8. Общепроизводственные расходы 9. Общехозяйственные расходы 10. Прочие производственные расходы 11. Коммерческие расходы
По отношению к объему производства	<ol style="list-style-type: none"> 1. Постоянные 2. Условно-постоянные 3. Переменные: <ul style="list-style-type: none"> - пропорциональные - прогрессивные - дигрессивные
По отношению к себестоимости	<ol style="list-style-type: none"> 1. Прямые 2. Косвенные, относимые на себестоимость пропорционально базе: <ul style="list-style-type: none"> - основной заработной плате производственных рабочих - прямым затратам и др.
По составу затрат	<ol style="list-style-type: none"> 1. Простые (Одноэлементные) 2. Комплексные (Сложные)

По отношению к процессу производства	1. Затраты предметов труда 2. Затраты средств труда 3. Затраты живого труда
По отношению к сфере кругооборота средств	1. Производственные (Затраты сферы производства) 2. Непроизводственные (Затраты сферы обращения)
По отношению к периоду	1. Единовременные 2. Текущие 3. Периодические
По отношению к процессу планирования	1. Планируемые 2. Непланируемые
По отношению к продукции	1. Общие (суммарные) 2. Затраты на единицу продукции
По отношению к объекту управления	1. Затраты в местах возникновения 2. Затраты центров ответственности

Центры ответственности

В рамках системы контроллинга информация аккумулируется и анализируется не по предприятию в целом, а по центрам ответственности.

Необходимо отметить, что при управлении затратами менеджерам центров ответственности нужно определять узкие места на предприятии и устанавливать зоны повышенного риска.

Центр ответственности – это сегмент внутри предприятия, который возглавляется менеджером, несущим ответственность за результаты принимаемых им решений. Менеджер центра ответственности контролирует и отвечает за появление затрат, получение прибыли и использование инвестируемой прибыли.

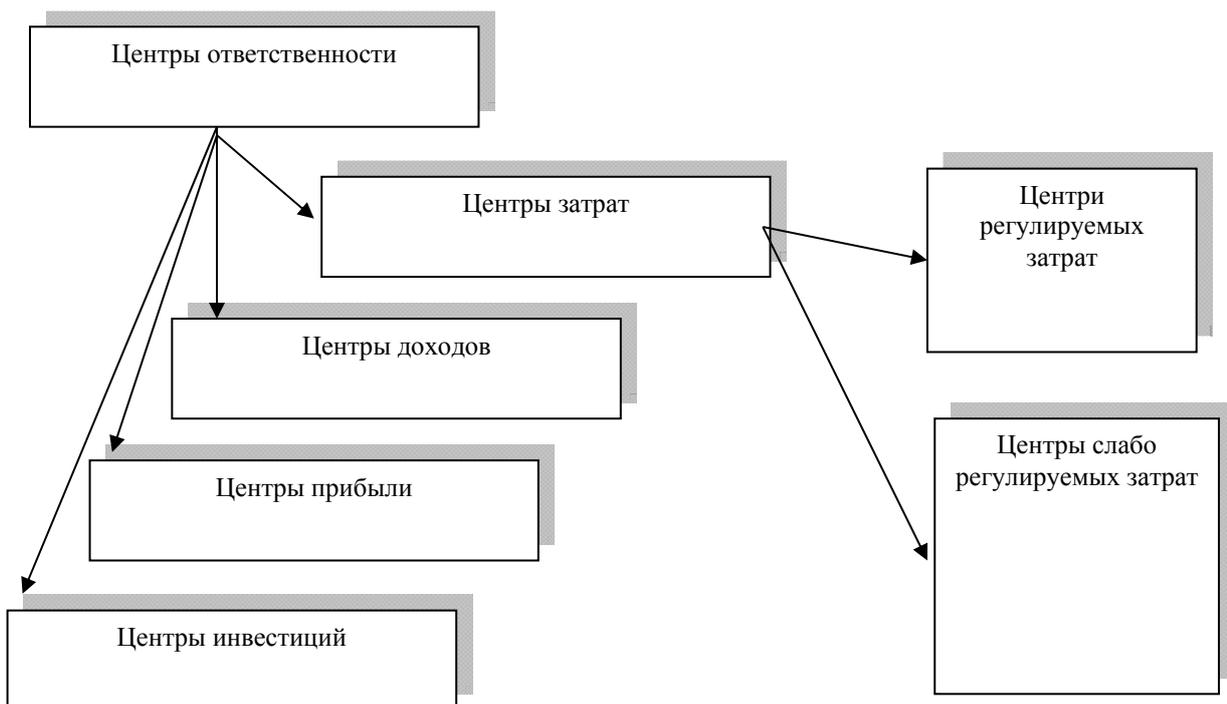


Рис. 4.1. Классификация центров ответственности

На рис. 4.1 приведена классификация центров ответственности по критерию отличий в характере ответственности менеджеров.

Центр затрат – это подразделение предприятия, руководитель которого несет ответственность только за расходы.

В качестве центра затрат выступают ремонтный цех, цех основного производства, администрация предприятия, т.е. те подразделения которые всегда несут затраты, но не обязательно приносят доходы. В задачу менеджера центра затрат входит контроль за осуществляемыми расходами.

Центр доходов (выручки) – это подразделение предприятия руководитель которого несет ответственность только за доходы, но не за расходы (например, отдел рекламы, отдел сбыта/продаж, отдел маркетинга). Например, осуществляя реализацию продукции, отдел сбыта должен принимать меры для обеспечения выполнения плановых показателей выручки или их превышения, за что и отвечает менеджер.

Центр прибыли – это подразделение предприятия руководитель которого несет ответственность как за расходы, так и за прибыль предприятия Центром прибыли являются отдельно взятые предприятия в составе объединения, например, автотранспортное предприятие в объединении АТП, отдел технического ремонта и обслуживания, оказывающий услуги сторонним организациям.

Центр инвестиций – это подразделение предприятия руководитель которого несет ответственность за капиталовложения, расходы и доходы предприятия. Центром инвестиций может выступать новый строящийся промышленный объект в составе объединения (например, строящееся здание административного корпуса).

По функциональному признаку выделяют следующие виды центров ответственности:

- обслуживающие;
- материальные;
- производственные;
- управленческие;
- сбытовые.

Таким образом, каждый менеджер отвечает только за свой центр ответственности и подотчетен вышестоящему руководству, которое исходя из полученной информации о результатах сопоставления плановых и фактических показателей может в полной мере охарактеризовать работу соответствующего центра ответственности.

Методы изучения поведения расходов

Изучение динамики расходов позволяет осуществить оценку расходов и построить их функцию.

Оценка расходов – это процесс расчета динамики расходов, то есть определение количественной взаимосвязи между расходами и разными их факторами на основе исследования деятельности.

Функция расходов – это математическое описание взаимосвязи расходов и их факторов. В упрощенном виде функция расходов может быть представлена следующим образом:

$$Y = ax + b, \quad 1)$$

Y – совокупные расходы;

b – общие постоянные расходы;

a – переменные расходы на единицу деятельности;

x – значение фактора расходов.

На практике расходы имеют несколько факторов, но для построения функции расходов обычно избирают один или два фактора, которые влияют наиболее всего. Функция расходов облегчает прогнозирование расходов.

В практике контроллинга существует много методов классификации расходов (построения функции расходов). Основными являются:

1. Метод анализа учетных данных (анализа счетов);
2. Метод максимальной и минимальной точки (прямого расчета, высшей и более низкой точек);
3. Метод визуального контроля (визуального приспособления, оценки коэффициенту пропорциональности «на взгляд», графический);
4. Статистический метод (метод наименьших квадратов, метод анализа линейной регрессии);
5. Технологический анализ (инженерный метод).

Методы расположены в порядке роста их точности.

Метод анализа счетов – метод определения функции расходов путем разделения их на переменные и постоянные исходя из соответствующего фактора на основе изучения данных счетов бухгалтерского учета.

Метод прямого расчета – это метод определения функции расходов на основе определенного условия, что переменные расходы представляют собой разницу между совокупными расходами на наивысшем и самом низком уровнях деятельности предприятия.

Метод визуального приспособления – это графический подход к определению функции расходов, при котором аналитик визуально проводит прямую линию, которая учитывает все точки расходов.

Статистический метод – метод определения функции расходов путем нахождения уравнения, которое описывает поведение прямой расходов, таким образом, чтобы сумма квадратов вертикальных отклонений была минимальной.

Технологический анализ – это системный анализ функций деятельности для определения технологической взаимосвязи между ресурсами и результатами деятельности. Такой анализ нуждается в детальном изучении всех операций, их целесообразности, определения необходимых операций, потребности ресурсов и оценки адекватности их использования. Он заключается в том, что на каждую статью расходов технологи, инженеры, исходя из технологической необходимости устанавливают нормативы на расходование ресурсов в натуральном выражении, а расходы планируют путем умножения этих нормативов на цены.

ТЕМА 5. СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ КАК ЭЛЕМЕНТ КОНТРОЛЛИНГА

Методы калькулирования себестоимости продукции.

На предприятиях на каждый вид продукции (работ, услуг), выпускаемой предприятием составляются плановые и отчетные калькуляции. Соответственно плановые калькуляции разрабатываются по планируемым на период затратам, тогда как отчетные калькуляции составляются на основе фактических затрат на производство и реализацию продукции. В отечественной и зарубежной практике используются различные модели калькулирования.

1. модель полного распределения затрат (*absorption costing*). Служит для производственного учета.

На основе модели полного распределения затрат исчисляется себестоимость изделия, заказа, операции или иных объектов калькуляции.

2. модель частичного распределения затрат (*direct costing*). Предназначена, главным образом, для управленческого учета на предприятии.

Рассмотрим методы калькулирования, которые используются в рамках модели полного распределения затрат.

Эти методы классифицируются по следующим признакам:

- объект калькулирования;
- способ расчета.

В зависимости от объекта калькулирования можно выделить следующие методы:

- по изделиям;
- позаказный;
- пооперационный;
- попроцессный (попередельный);
- ЛТ калькулирование.

В зависимости от способа расчета можно выделить следующие методы (способы) калькулирования:

- прямого счета (удельных издержек);
- нормативный (эквивалентный);
- расчетно-аналитический;
- параметрический;
- исключения затрат;
- коэффициентный;
- комбинированный.

Общая схема калькулирования себестоимости должна предполагать определение целей и задач калькулирования и на их основе выбора соответствующей модели. В условиях рыночной экономики представляется целесообразным использование на предприятии обеих моделей калькулирования, так как, отвечая различным локальным целям и задачам, в целом они направлены на решение глобальной цели – получение прибыли.

Рассмотрим каждый из этих методов подробнее.

Метод (способ) прямого счета предполагает определение себестоимости единицы продукции путем деления общей суммы издержек на количество

выработанной продукции. Этот метод применяется в основном на предприятиях, производящих однородную продукцию. В западной практике этот метод называется калькуляция удельных издержек. Данный метод применяется достаточно ограниченно, так как количество монопродуктовых предприятий незначительно.

На практике чаще применяется его модификация – *расчетно-аналитический метод (способ) калькулирования*, предполагающий определение прямых затрат на единицу продукции на основе норм расхода, а косвенных затрат – пропорционально признаку, установленному в отрасли. Такими признаками являются:

- количество основного производственного материала в натуральном выражении (используется главным образом в материалоемких отраслях, например в пищевой промышленности);
- стоимость основного производственного материала (применяется в отраслях, требующих дорогостоящих сырьевых ресурсов, например в ювелирной промышленности);
- прямые затраты рабочего времени (используется в трудоемких отраслях, например в полиграфической промышленности);
- основная заработная плата производственных рабочих;
- машино-часы работы оборудования (применяется в отраслях с высокой долей автоматизированного и механизированного труда, например машиностроение и др.).

После выбора признака (базы), по которому будут распределяться накладные расходы, производится определение ставки накладных расходов. Последняя рассчитывается как частное от деления общих накладных расходов на полную сумму базы, и далее накладные расходы на единицу продукции определяются как произведение ставки накладных расходов на базу (на единицу продукции).

Нормативный метод калькулирования основывается на нормах и нормативах использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов. Нормы и нормативы должны быть прогрессивными и научно обоснованными, направленными на рациональное расходование всех ресурсов предприятия. Соответственно их величины должны периодически пересматриваться. В этой связи на предприятиях необходимо организовать учет изменений фактических затрат всех видов ресурсов на единицу продукции. Этот метод калькулирования наиболее широко применяется в отраслях с массовым производством продукции и четко налаженным планированием при составлении калькуляций на новые виды продукции. В зарубежной практике учета затрат этот метод называется «стандарт-кост».

Параметрический метод используется при калькулировании однотипных, но разных по размерам и качеству изделий. Он основывается на установлении закономерностей изменения издержек в зависимости от параметров продукции. Наиболее простым и получившим широкое распространение, например, в тяжелом и энергетическом машиностроении является метод расчета себестоимости на основе стоимости одного килограмма

конструктивного веса аналогичных машин и оборудования или других показателей, наиболее полно характеризующих изделие. Данный метод позволяет также определить и дополнительные затраты на улучшение качественных параметров продукции.

В комплексных производствах, таких как нефтеперерабатывающие, коксохимические и некоторых других затраты на сырье невозможно отнести на конкретный вид продукции. Соответственно требуется применение особых методов калькулирования, которые позволяли бы определить общую сумму всех затрат на переработку исходного сырья и распределить эти затраты по видам продукции выпускаемым из этого сырья. К таким методам относятся метод исключения затрат, коэффициентный и комбинированный.

При использовании *метода исключения затрат* один вид продукции, полученной в результате комплексной переработки сырья, считается основным, а остальные побочными. Из общих затрат на переработку сырья исключают побочную продукцию, а оставшуюся сумму относят на себестоимость основных видов продукции. Для определения стоимости побочной продукции при расчетах пользуются:

- действующими отпускными ценами предприятия на побочную продукцию;
- ценами на заменяемое побочной продукцией сырье;
- издержками на изготовление побочной продукции.

Коэффициентный метод основан на использовании коэффициентов при распределении комплексных затрат между полученными продуктами. При этом одному из продуктов присваивается коэффициент 1, а остальные сравниваются с ним в зависимости от выбранного признака (веса продукции, отпускных цен на продукцию и т.п.).

Расчет выглядит следующим образом:

- выпуск продукции рассчитывается в условных единицах;
- определяются затраты на одну условную единицу путем деления общей суммы затрат на выпуск продукции в условных единицах;
- находятся затраты на производство каждого вида продукции путем умножения затрат на одну условную единицу на соответствующий коэффициент.

Комбинированный метод представляет собой сочетание метода исключения затрат и коэффициентного метода. Расчет по комбинированному методу осуществляется в несколько этапов:

- продукция делится на основную и побочную;
- затраты на побочную продукцию исключаются из общих затрат;
- оставшаяся после исключения сумма затрат распределяется между основными видами продукции в соответствии с коэффициентами.

На предприятиях, выпускающих продукцию широкого ассортимента или выполняющих множество видов работ по заказам, где каждый заказ индивидуален, затраты на каждый заказ должны подсчитываться отдельно. Такая калькуляция называется *позаказной*.

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ на заранее определенное количество продукции.

В заказе указываются: изделия, подлежащие изготовлению; их количество; сроки выполнения заказа; цеха, участвующие в его выполнении.

Плановая себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства в течение срока выполнения заказа. Соответственно отчетная калькуляция при этом методе составляется после выполнения работ по заказу.

Позаказная калькуляция применяется на предприятиях, производящих специализированные виды продукции или товары на заказ, например в строительстве, машиностроении, полиграфии и др.; в производствах с механической сборкой деталей, узлов и изделий в целом; в производствах, где существует тесная взаимосвязь технологического процесса между цехами; на предприятиях, где готовую продукцию выпускает только один, последний в технологической цепочке цех.

Позаказный метод калькулирования используется чаще всего в индивидуальном и мелкосерийном производстве.

Попередельный метод калькулирования применяется в отраслях, где обрабатываемое сырье последовательно проходит несколько самостоятельных фаз обработки – переделов. Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой предприятие получает полуфабрикат собственного производства.

Калькулирование себестоимости при использовании попередельного метода осуществляется следующим образом: прямые затраты отражаются по каждому переделу в отдельности, стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции первого передела. Себестоимость продукции при попередельном методе калькулирования определяются делением общей суммы производственных затрат, понесенных подразделением (переделом) за определенный период, на количество единиц готовой продукции, произведенной за этот же период, т.е. усредненная себестоимость.

В зарубежной практике попередельный метод калькулирования носит название попроцессного метода калькулирования (*process-costing*). Попроцессная калькуляция используется в отраслях с серийным выпуском продукции, где одинаковые изделия проходят в определенной последовательности все этапы производства, называемые процессами, например в химической, цементной, текстильной, деревообрабатывающей, и других отраслях промышленности.

Позаказное и попроцессное калькулирование являются основными методами, применяемыми в зарубежной учетной практике. Кроме них широкое применение находят промежуточные между позаказным и попроцессным методами системы калькулирования, которые относятся к так называемым гибридным системам калькулирования (*hibrid costing*). Их выбор определяется требованиями производственной структуры предприятия, технологическими особенностями производства и другими факторами.

К смешанным системам относятся *пооперационное калькулирование (operation costing)* и *ЛТ (just in time) калькулирование*, используемое при поставках сырья, материалов и комплектующих по системе «точно в срок» (*just in time*).

При *пооперационном калькулировании* для учета материалов используется методика позаказного метода, а для учета заработной платы и общепроизводственных расходов – *попроцессного метода*.

ЛТ (just in time) калькулирование используется в производственной системе, представляющей собой непрерывно-поточное производство, в котором каждая операция является продолжением предыдущей, а каждая деталь обрабатывается по мере необходимости на следующем этапе поточной линии. Особенности системы калькулирования *ЛТ* являются: отсутствие заказов и детального учета движения основных материалов и затрат труда по операциям, отсутствие отдельного счета «Материалы». Сведения о фактически затраченных материалах и накладных расходах, к которым относятся и прямые трудозатраты, собираются по цехам каждый месяц. Соответственно определяется количество произведенных единиц и их себестоимость. Сопоставляются нормативные затраты с полученными и ежемесячно по цехам рассчитывается отклонение.

Рассмотренные методы калькулирования используются в рамках *модели полного распределения затрат*. Основным методом калькулирования, используемым в рамках модели *частичного распределения затрат* является система «директ-костинг» (*direct costing*).

При системе «директ-костинг» себестоимость промышленной продукции учитывается и, соответственно, планируется в отношении только переменных затрат. В системе «директ-костинг» схема построения отчетов о доходах многоступенчатая и содержит ряд основных финансовых показателей: маржа на прибыль (доход) или сумма покрытия и прибыль.

Таблица 5.1

Схема отчета о доходах по системе «директ-костинг»

	Наименование показателя	Условное обозначение
	Выручка от реализации	V
	Переменные затраты	$Z_{пер}$
	Маржинальная прибыль	$П_m = V - Z_{пер}$
	Постоянные затраты	$Z_{пост}$
	Прибыль	$П = П_m - Z_{пост}$

Как показывает отечественная практика, в настоящее время применение цен, основанных на сумме фактических полных затрат и определенной величины прибыли, заводит предприятия в тупиковые ситуации. Стремясь сохранить норму и массу получаемой прибыли в условиях роста затрат, предприятия повышают цены, тем самым делая свою продукцию

неконкурентоспособной. Вместе с тем, теория и практика стран с рыночной экономикой показывает, что завоевание и удержание рынков возможно при реализации более дешевой продукции на основе снижения нормы прибыли и получении нужной массы прибыли за счет больших объемов продаж.

Система «директ-костинг» дает возможность установить связи и пропорции между затратами и объемами производства, получить информацию о прибыльности и убыточности производства в зависимости от его объема, прогнозировать поведение себестоимости в зависимости от объема производства или мощностей. Выделение суммы постоянных затрат в этой системе калькулирования позволяет показать влияние их величины на сумму прибыли, а изменение маржинального дохода дает возможность выявить более рентабельные изделия и соответственно внести изменения в ассортимент выпускаемой продукции.

Таким образом, система «директ-костинг» позволяет определить изменение прибыли под влиянием изменения переменных затрат, цен реализации, структуры выпускаемой продукции и на основе такого анализа принять комплекс необходимых в этих условиях стратегических мер по управлению предприятием.

Для определения потенциальной прибыли, которую может получить предприятие, необходимо проведение комплексного анализа издержек, объема производства и прибыли (*CVP analysis*).

Исчисление коэффициентов выручки необходимо для выбора наилучшей (с точки зрения получения прибыли) структуры ассортимента продукции. При равенстве всех других показателей предпочтение должно отдаваться той структуре продаж, которая обеспечивает самый большой коэффициент выручки.

Необходимым элементом *CVP analysis* является изучение структуры затрат, т.е. соотношение переменных и постоянных затрат предприятия. Следует отметить, что нет единого критерия наилучшей структуры затрат даже в пределах одной отрасли. Оптимальность их соотношения зависит от конкретных условий работы предприятия и воздействующих факторов, включая долгосрочную тенденцию продаж, ежегодные колебания в уровне реализации и т.п. Например, при благоприятном прогнозе долгосрочного роста объема продаж фирма, имеющая значительную долю постоянных расходов, будет получать большую величину прибыли, поскольку у нее выше коэффициент выручки.

Важным показателем для принятия управленческих решений является критическая точка (точка критического объема, точка безубыточности, точка перелома и т.п.). Эта точка характеризует объем деятельности, при котором фирма не имеет ни прибыли, ни убытков.

В процессе принятия управленческих решений концепция критической точки широко используется при выборе из ряда имеющихся вариантов. Наилучшим считается тот вариант, который имеет наименьшую величину критической точки, если остальные показатели (факторы) тождественны.

Наличие на предприятии различных центров ответственности, осуществляющих расходы, при внедрении управленческого учета и контроллинга требует выбора системы учета затрат.

Система учета затрат должна удовлетворять ряду требованиям, позволяющих работникам службы контроллинга:

- оперативно и качественно осуществлять оценку результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия в целом и ее структурных подразделений;

- оперативно, своевременно и точно определять те факторы, которые влияют на получение прибыли;

- быстро исчислять затраты на производство и тенденции их изменения с целью оперативного регулирования;

- находить оптимальные пути решения проблем предприятия в ближайшей и отдаленной перспективе.

Среди систем учета расходов в наибольшей степени требованиям контроллеров удовлетворяют две системы: "стандарт-кост" и "директ-кост"

"Стандарт-кост" как система учета основывается на разработанных нормах-стандартах, составлении стандартной калькуляции и учете фактических затрат с выделением отклонений от стандартов. Основным контрольным показателем данной системы учета является отклонение от стандарта. Поэтому принцип управления по отклонениям лежит в основе системы. Суть принципа в том, что главное внимание сосредотачивается на выявлении и анализе отклонений от нормального хода работы с целью их недопущения.

Стандарт – это "количество необходимых для производства единицы продукции материальных и трудовых затрат или заранее исчисленные материальные и трудовые затраты на производство единицы продукции, услуг, работ; "кост" – денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции.

Стандарты классифицируются по следующим признакам:

- от принимаемого в расчет уровня цен:

- *идеальные* (предполагают наиболее благоприятные цены на материалы, тарифы на услуги, ставки на оплату труда и сметные ставки накладных расходов);

- *нормальные* (исчисляются по средним ценам в течение экономического цикла);

- *текущие* (предусматривают расчет на основе цен определенного учетного периода как ожидаемых, так и действующих в этот период);

- *базисные* (устанавливаются в начале года на весь календарный год и применяются для исчисления индекса цен);

- от уровня использования мощности:

- *теоретические* (достижимые предприятием при отсутствии потерь времени рабочими, простоев оборудования, брака);

- *прошлого среднего исполнения* (исчисляются по статистическим данным и включают в себя уже затраченное время на брак, простои и т.д.);

- *нормального исполнения* (предусматривают ожидаемый средний уровень напряженности норм в будущем периоде);

- от объема выпуска продукции:

- *теоретические* (предопределены теоретической производственной мощностью предприятия);

- *практические* (достигаются предприятием при хорошей работе, основаны на реально достижимом уровне выпуска и допускают неизбежные потери; данные стандарты близки к теоретическим);

- *нормальные* (исчисляются при достижимом уровне выпуска продукции исходя из средней величины высшего и низшего объема производства в течение цикла);

- *ожидаемые* (определяются на основе конкретных условий производства при ожидаемом объеме выпуска продукции).

К достоинствам системы "стандарт-кост" относят: обеспечение информацией об ожидаемых затратах на производство и реализацию изделий; установление цены на основе заранее исчисленной себестоимости единицы продукции; составление отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов и причинах их возникновения.

"Директ-кост" – это система производственного учета переменных затрат, предполагающая выявление усеченной себестоимости без постоянных затрат. При исчислении усеченной себестоимости используется маржинальный подход: общая сумма постоянных расходов показывается обособленно, что помогает сосредоточить внимание менеджеров на поведении переменных расходов.

Система "директ-кост" используется при принятии решений по поводу выбора продукции для производства, ценообразования, определения оптимального объема производства и реализации. Особенностью системы является то, что себестоимость промышленной продукции учитывается и планируется только по переменным расходам. Организация сводного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции при системе "директ-кост" имеет следующую схему

Форма отчета о прибылях и убытках при системе "директ-кост" состоит из двух разделов, что отражено в табл. 5.2.

На рис. 5.2 показана организация сводного учета затрат и калькулирования себестоимости при системе "директ-кост".

Система "директ-кост" обладает рядом преимуществ:

- простота калькулирования себестоимости;

- возможность сравнения себестоимости различных периодов по переменным затратам, абсолютным и относительным маржам, при этом происходящие изменения структуры компании не оказывают влияние на себестоимость продукции;

Таблица 5.2

Форма отчета о прибылях и убытках по системе "директ-кост"

Показатели	Сумма, тыс. руб.
Объем продаж (выручка)	$B = 2000$
Переменные расходы:	
- производственные	720
- коммерческие	200
- управленческие	40
Всего переменных расходов	$S_v = 960$
Маржинальный доход	$M = B - S_v = 2000 - 960 = 1040$
Постоянные расходы:	
- производственные	480
- коммерческие	240
- управленческие	120
Всего постоянных расходов	$S_c = 840$
Прибыль (убытки)	$\Pi = M - S_c = 1040 - 840 = 200$



Рис. 5.2. Организация сводного учета затрат и калькулирования себестоимости при системе "директ-кост"

- возможность установления связей и пропорций между затратами и объемами производства. "Используя методы корреляционного и регрессионного анализа, математической статистики, графические методы, можно определять формы зависимости затрат от объема производства или загрузки производственных мощностей; строить сметные уравнения, получать информацию о прибыльности или убыточности производства в зависимости от его объема; рассчитывать критическую точку объема производства; прогнозировать поведение себестоимости или отдельных расходов в зависимости от факторов объема или мощности, т.е. решать стратегические задачи управления организацией".

Система "директ-кост" также позволяет руководству отследить изменение маржинального дохода как по организации в целом, так и по различным изделиям, выявить изделия с наибольшей рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск. Рост постоянных (накладных) расходов также не проходит незамеченным. При объединении "директ-кост" с системой "стандарт-кост" на постоянные затраты устанавливаются нормы, что дает возможность оперативнее их контролировать.

При всех достоинствах система не лишена недостатков:

- трудности при разделении расходов на постоянные расходы и переменные;
- необходимость дополнительного распределения условно-постоянных расходов, когда необходимо иметь информацию о полной себестоимости готовой продукции или незавершенного производства;
- несоответствие ведения учета себестоимости по сокращенной номенклатуре статей требованиям отечественного учета.

ТЕМА 6. СТРАТЕГИЧЕСКИЙ КОНТРОЛЛИНГ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Стратегический контроллинг на предприятии направлен на реализацию долгосрочных целей и программ. Так как долгосрочные цели, стратегии и программы требуют предварительной разработки и утверждения, то непосредственному стратегическому контроллингу предшествует стратегическое планирование.

Предметом стратегического планирования является разработка и анализ стратегии предприятия, т.е. совокупности взаимосвязанных решений по узловым направлениям внутренней и внешней деятельности предприятия.

Стратегическое планирование включает в себя:

- планирование целевых показателей на заданный временной период:
 - объем продаж;
 - темп роста объема продаж;
 - размер прибыли;
 - норма прибыли на совокупный капитал;
 - рентабельность продаж;
 - доля на рынке;
- планирование продуктовой программы на основе маркетинговых исследований и выбора приоритетных направлений;
- планирование материально-технического, организационно-экономического, кадрового и финансового обеспечения для реализации продуктовой программы;
 - разработку инвестиционной программы развития предприятия;
 - установление системы показателей для тактического планирования;
 - формирование информационной базы для прогнозирования и стратегического планирования.

При реализации стратегического контроллинга происходит выполнение следующих задач:

- сравнение фактических и плановых показателей, анализ отклонений и управление ими;
- определение "узких и слабых" мест, управление ими;
- анализ и оценка эффективности принимаемых стратегических решений;
- анализ и оценка этапов реализации стратегического плана;
- подготовка аналитического материала для высшего руководства о реализации стратегических решений и представление разработанной системы альтернативных стратегий.

Необходимо отметить, что стратегическое планирование и стратегический контроллинг на фирме это процессы непрерывно осуществляемые, так как условия внешней среды, в которых функционирует предприятие постоянно изменяются. Факторы внутренней среды также не являются статичными. Вследствие этого установление стратегических целей требует анализа факторов внешней и внутренней среды.

Схематично анализ факторов внутренней и внешней среды фирмы представлен на рис. 6.1.

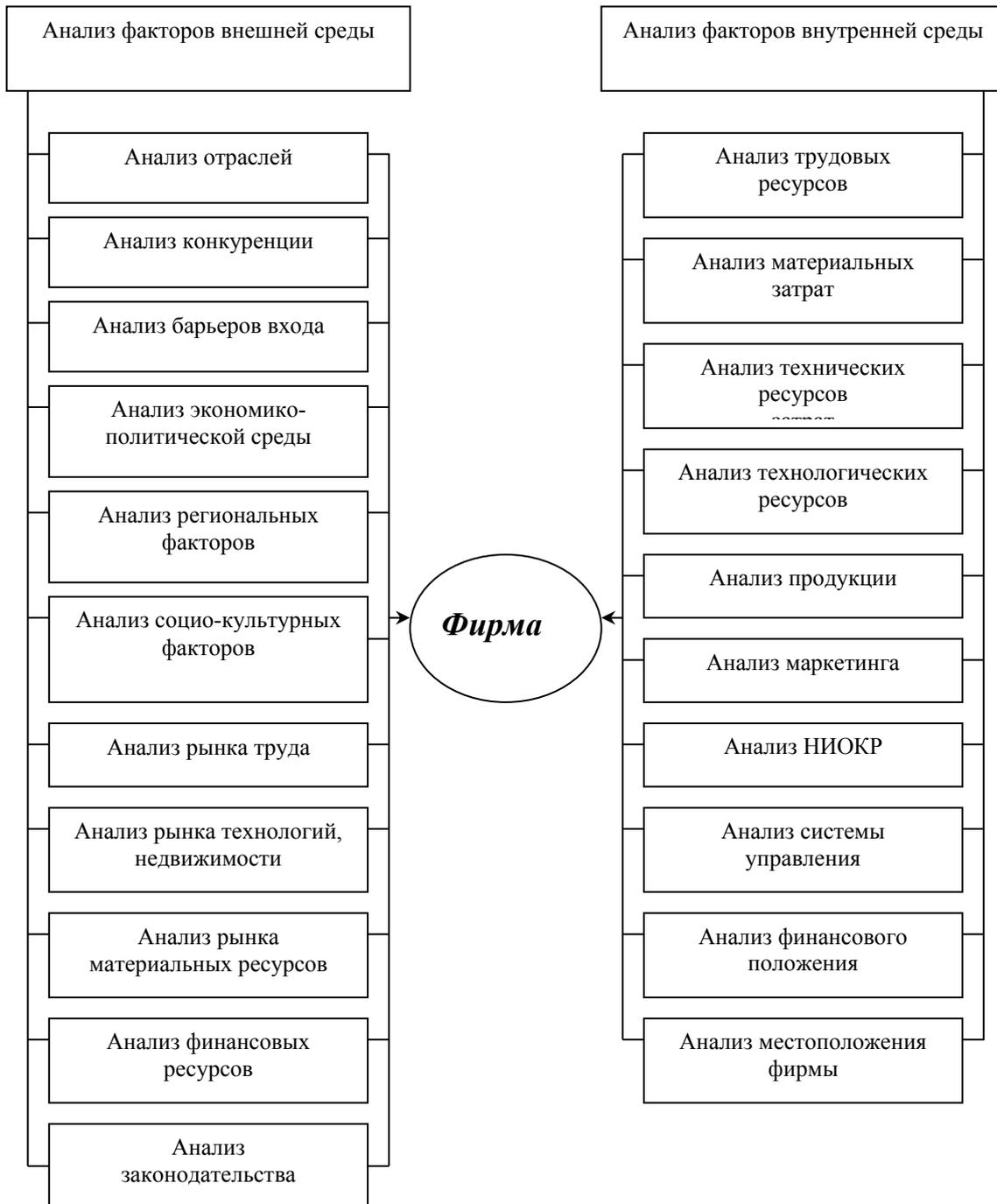


Рис. 6.1. Анализ факторов внешней и внутренней среды фирмы

В ходе анализа и регулирования стратегического планирования возможно применение преобразованной модели Р. Андертона с целью:

- 1) увязки изменений внешней среды с внутренними факторами предприятия;
- 2) осуществления процесса постоянной корректировки через регулируемые параметры (рис. 6.2).

К регулируемым параметрам можно отнести также и те, которые показывают соответствующее отношение потребителя к выпускаемым изделиям и репутацию самого предприятия, и регулируются через каналы обратной связи.

Данные параметры объединены в модели через чувствительность рынка, выражаемую в форме возмущения по техническим и экономическим причинам.

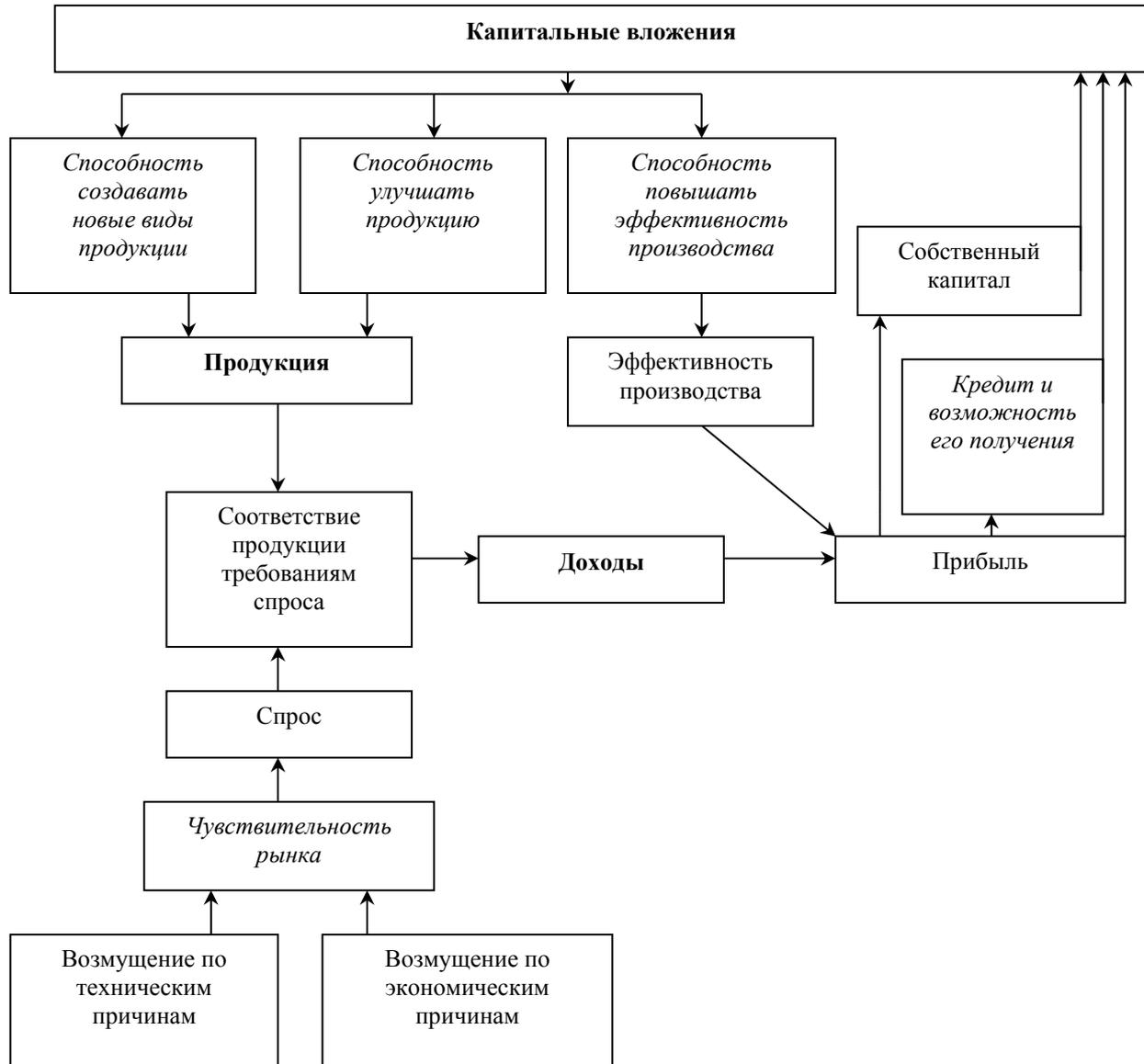


Рис. 6.2. Преобразованная модель Р. Андертона

Сущность модели Р. Андертона сводится к введению регулируемых параметров в кругооборот "капиталовложения – продукция – доходы". Регулируемыми параметрами являются:

- способность создавать новые виды продукции;
- способность улучшить продукцию;
- способность повышать эффективность производства;
- возможность получения кредита;
- чувствительность рынка.

Ценность модели заключается в ее свойствах, поскольку она помогает осуществлять непрерывный процесс корректировки стратегического плана фирмы, особенно в условиях неопределенности внешней среды без строгого определения шага регулирования в процессе контроллинга. При этом важно удерживать регулируемые параметры в оптимальных границах, поскольку они отражают внутреннюю способность фирмы к нововведениям, к достижению более высокой эффективности производства.

На практике модель Р. Андертона реализуется через количественное определение регулируемых параметров путем использования различных методов и инструментов. Так, параметры: "способность создавать новые виды продукции" и "способность улучшать качество изделий" оцениваются через инновационный потенциал предприятия с помощью метода иерархической балльной экспертной оценки. Параметр "способность повышать эффективность производства" – через уровень управления затратами, а параметр "кредит и возможность его получения" – через финансовое состояние предприятия и состояние рынка капитала. "Чувствительность рынка" оценивается методами SWOT-анализа.

Таким образом, стратегическое планирование и стратегический контроллинг, решая различные задачи, используют примерно одинаковый набор методов и инструментов.

К методам и инструментам стратегического контроллинга можно отнести:

- анализ баланса, расчет прибыли и убытков;
- расчет затрат и производительности;
- отчетность;
- система информации, планирования и контроля;
- система показателей;
- ABC-анализ;
- анализ разрыва;
- анализ потенциала;
- анализ сильных и слабых сторон;
- разработка сценариев;
- портфолио-анализ;
- анализ ЖЦ продукции;
- аддитивные и мультипликативные модели управления эффективностью производства;
- расчеты рентабельности капиталовложений и экономичности;
- анализ рабочего времени.

Среди указанных методов и инструментов наиболее известными являются анализ сильных и слабых сторон предприятия, и портфолио-анализ. *Анализ слабых и сильных сторон организации* направлен на выяснение мнений менеджеров о собственном предприятии в контексте следующих критериев:

- менеджмент;
- финансы;
- маркетинг и сбыт;
- производство;

- материально-техническое обеспечение;
- организация;
- производственный учет;
- персонал;
- НИОКР.

Портфолио-анализ представляет собой распределение деятельности предприятия по отдельным стратегиям относительно продуктов и рынков. Портфолио-анализ предполагает, например, графическое построение матрицы, осями которой являются различные параметры рынков и продуктов:

- рост рынка – доля рынка;
- привлекательность рынка - конкурентные преимущества,
- рынок – жизненный цикл продукта и т.д.

Анализ потенциала предприятия важен в связи с быстрым изменением конъюнктуры на внутреннем и внешнем рынках, необходимостью обеспечения стабильного развития предприятия в долгосрочной перспективе. Потенциал – это способность организации обеспечить собственную жизнеспособность и получение прибыли в будущем. В качестве критериев оценки потенциала фирмы могут выступать следующие:

- широта ассортиментной программы;
- структура покупателей;
- дистрибуция;
- распределение товаров в торговле;
- обработка заказов;
- программа дополнительных услуг;
- контроль затрат;
- логистика;
- реклама;
- производственное оборудование и технологии;
- инновационная способность;
- загрузка мощностей;
- программа продаж;
- готовность к поставкам;
- гибкость для принятия решений.

Балльная оценка приведенных критериев является основой для дальнейшего анализа. Результаты анализа потенциала оказывают непосредственное влияние на выбор стратегий фирмы, которые отражаются в стратегическом плане.

Анализ разрывов (GAP-анализ, анализ стратегических "люков") является инструментом, позволяющим проверять, насколько в долгосрочном плане будет отклоняться желаемая траектория от ожидаемого развития. Метод предполагает количественное сопоставление модифицированных или экстраполированных значений желаемых и ожидаемых целевых величин, в качестве которых могут выступать рентабельность, прибыль, оборот и т.д. При этом предполагается, что выбранная политика предприятия остается неизменной. Если при графическом изображении динамики целевой величины

желаемое развитие отклоняется от ожидаемого развития, то возникает стратегический разрыв (рис. 6.3).

Определение стратегического разрыва в последствии требует его ликвидации, для этого разрабатывают новую стратегию или модифицируют старую. Для ликвидации стратегического разрыва используют *метод разработки сценария будущего*.

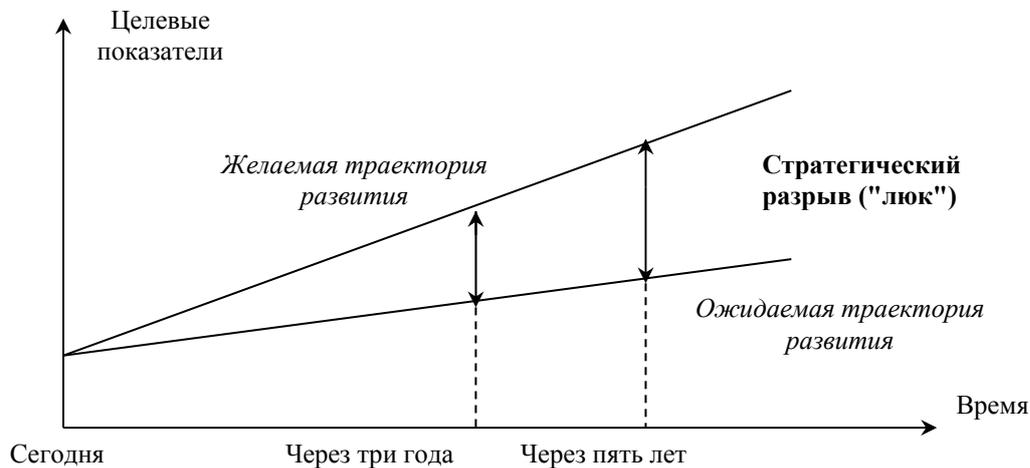


Рис. 6.3. График стратегического разрыва

Под сценарием понимается описание будущей ситуации, в которой окажется фирма, и путей развития, которые приведут к этой ситуации. Развитие ситуации может развиваться между двумя крайними положениями, которые задаются либо оптимистическими предположениями, либо пессимистическими.

В дальнейшем на основе разработанных сценариев развития формируется стратегический план, фактические показатели сравниваются с параметрами развития по сценарию, при необходимости в план вносят коррективы.

Графически метод разработки сценариев может выглядеть следующим образом (рис. 6.4).

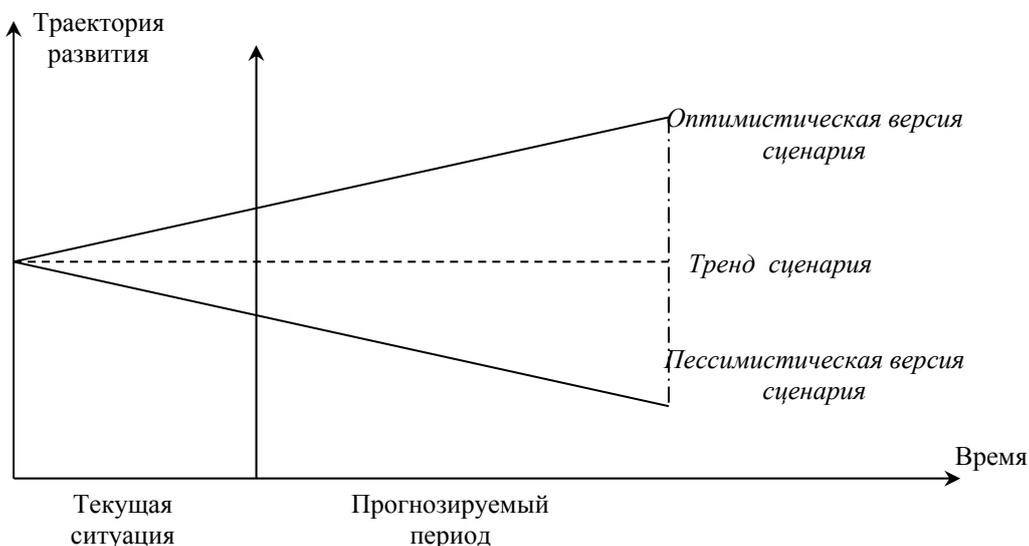


Рис. 6.4. Модель развития ситуации

Согласно модели развития ситуации текущая ситуация или настоящее определяется законами, техническими возможностями, существующей инфраструктурой, знаниями, поведением потребителей и рыночных партнеров. В прогнозируемом периоде влияние настоящего уменьшается, но оно задает трендовый сценарий развития ситуации. Если в прогнозируемом периоде начнут действовать другие неучтенные факторы, то траектория развития может отклониться от трендовой. Развитие ситуации может развиваться по оптимистической версии сценария, или по пессимистической, или по другой версии, ограниченной крайними вариантами.

Использование указанных методов невозможно без применения *системы показателей* в стратегическом планировании, впрочем, как и в оперативном.

В *экономике* под показателями понимают абсолютные и относительные величины, которые отражают те или иные экономические реалии хозяйственной деятельности предприятия/организации. В целом система показателей должна:

- соответствовать конкретным целям и задачам организации;
- соответствовать отечественному бухгалтерскому и статистическому учету и отчетности;
- соответствовать применяемым методам планирования на предприятии;
- отражать результаты деятельности предприятия в целом, его подразделений;
- обеспечивать характеристику экономическим процессам на предприятии и в подразделениях;
- давать комплексную оценку производства;
- способствовать управлению повышением эффективности производства;
- обеспечивать единство и комплексность планирования по всем уровням.

Применительно к контроллингу система показателей должна "отражать состояние и результаты деятельности какой-либо сферы предприятия, обладать актуальностью, компактностью, динамичностью, ориентировать на прогнозирование, допускать сравнение."

Система показателей строится на основе иерархической структуры с целью наибольшей увязки отдельных показателей между собой. В дальнейшем это позволяет в наилучшей степени выявлять и характеризовать "узкие и слабые" места предприятия. При этом каждое предприятие в зависимости от условий функционирования может создавать свою систему показателей.

В целом для оценки деятельности компании в системе контроллинга используют две группы показателей:

- показатели эффективности управления организацией;
- показатели оценки производительности и рентабельности предприятия.

Альтернативная классификация показателей выделяет стратегические показатели, оперативно-стратегические и оперативные.

Стратегические показатели характеризуют миссию и стратегические цели компании: прибыль, оборот, доля постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия, коэффициенты ликвидности, Кэш Флоу.

Оперативно-стратегические показатели могут использоваться как для стратегического, так и для оперативного планирования и включают в себя:

- чистую прибыль;
- рентабельность инвестированного капитала;
- долю денежных средств в обороте;
- период оборачиваемости дебиторской задолженности и т.п.

Данные показатели являются и компонентами стратегии, и измерителями эффективности оперативной деятельности предприятия.

Оперативные показатели измеряют и характеризуют частные процессы, а также дублируют показатели стратегические и оперативно-стратегические. К ним можно отнести показатели ликвидности и платежеспособности, рентабельности продукции, производительности труда и материалоемкости продукции и т.п.

Часть указанных показателей относится к элементам финансового контроллинга.

***Финансовый контроллинг** относится к специальным задачам контроллинга и представляет собой деятельность по планированию, контролю и регулированию процесса обеспечения ликвидности предприятия, т.е. способности фирмы неограниченно в любой момент времени выполнять свои обязательства по выплатам денежных средств.*

Задачами контроллинга являются следующие:

- обеспечение нормального уровня текущей ликвидности и платежеспособности;
- формирование системы показателей финансовой информации;
- формирование прогнозных балансов;
- формирование финансовых показателей;
- контроль денежного потока;
- формирование системы управления на основе отклонений финансовых показателей;
- контроль за оборотными средствами;
- налоговый контроллинг;
- контроллинг капитальных вложений.

Составляющими финансового контроллинга являются кратко-, средне- и долгосрочное финансовое планирование.

Долгосрочное финансовое планирование характеризуется увеличением вероятности неточности рассчитанных показателей при планировании на очень удаленные моменты времени. Кроме того, долгосрочное финансовое планирование тесно связано с инвестиционным планированием, поэтому оно дополняется среднесрочным и краткосрочным.

Долгосрочное финансовое планирование базируется на стратегических и отчасти на оперативных планах, и большое внимание уделяет планированию структуры баланса и связанности капитала.

Планирование структуры баланса позволяет оценивать финансовые возможности предприятия и на ранних стадиях распознавать потенциальную готовность кредиторов предоставить заемный капитал. При условии улучшения

прибыльности предприятия можно увеличить собственный балансовый капитал и/или резервные фонды за счет внутреннего финансирования, если возможности привлечения заемного капитала исчерпаны.

Финансовый контроллинг с помощью плана-баланса обеспечивает предприятию структурное финансовое равновесие и в случае его нарушения осуществляет необходимые корректирующие мероприятия. В тоже время в практической деятельности предприятия может произойти нарушение равновесия между долгосрочными поступлениями и выплатами и долгосрочным планированием. Поэтому, при высокоразвитом планировании на предприятии, последнее может использовать *долгосрочное глобальное финансовое планирование*, в котором сопоставляются планируемые выплаты и поступления потоков платежей от долгосрочной инвестиционной деятельности и финансовой деятельности. Такой финансовый план определяет важные промежуточные величины текущего избытка платежей, которые затем дополняются поступлениями и выплатами, не связанными с производственным процессом.

Наиболее информативной величиной получаемой из финансового плана является Кэш Флоу (*cash flow*). Показатель Кэш Флоу характеризует возможности предприятия к самофинансированию. Сумма превышений поступлений над выплатами может быть использована предприятием для инвестиций, погашения кредитов и процентов по ним, выплаты дивидендов. По величине Кэш Флоу судят об инвестиционной силе предприятия. Так как годовые суммы, идущие на погашение кредита, не могут превышать значение Кэш Флоу, то величина данного показателя определяет для кредитора сумму выдаваемого кредита и проценты по нему.

Возвращаясь к рассмотрению вопроса обеспечения платежеспособности предприятия в долгосрочной перспективе необходимо отметить, что потенциальные кредиторы и собственники оценивают фирму, как правило, и с помощью финансовых показателей, значения которых для разных отраслей различаются, но в целом используются следующие балансовые отношения:

$$\frac{\text{Собственный капитал}}{\text{Заемный капитал}} \geq 0,5;$$

$$\frac{\text{Собственный капитал}}{\text{Сумма баланса}} \geq 0,33;$$

$$\frac{\text{Собственный капитал}}{\text{Основной капитал}} \geq 0,5;$$

$$\frac{\text{Долгосрочный капитал}}{\text{Долгосрочно связанное имущество}} \geq 1;$$

$$\frac{\text{Быстрореализуемый оборотный капитал}}{\text{Краткосрочный заемный капитал}} \geq 0,5;$$

$$\frac{\text{Оборотный капитал}}{\text{Краткосрочный заемный капитал}} \geq 1.$$

Необходимо еще раз отметить, что для обеспечения текущей ликвидности в долгосрочной перспективе, финансовое планирование на предприятии должно включать в себя и среднесрочное, и краткосрочное планирование. При этом для осуществления координационной функции финансового контроллинга должны использоваться соответствующие инструменты. Кроме рассмотренного анализа потоков платежей (Кэш Флоу - анализ) применяются:

- анализ баланса и отчета о прибылях/убытках;
- анализ работающего капитала (Working Capital);
- финансовая "паутина";
- финансовый план;
- аддитивные и мультипликативные модели эффективности и т.д.

Анализ баланса и отчета о прибылях/убытках осуществляется через рассмотрение коэффициентов ликвидности и временное сравнение балансов, когда сравниваются изменения позиций в стоимостном выражении с выявлением причин.

Анализ работающего капитала позволяет определить покрытие долгосрочных обязательств в абсолютном выражении.

$$\text{Working Capital} = \text{Стоимость оборотного капитала} - \text{Краткосрочный заемный капитал}$$

Величина работающего капитала должна быть положительной, в ином случае предприятие является неплатежеспособным.

Финансовая "паутина" позволяет графически установить связь между различными целями финансового контроллинга (рис. 6.5).

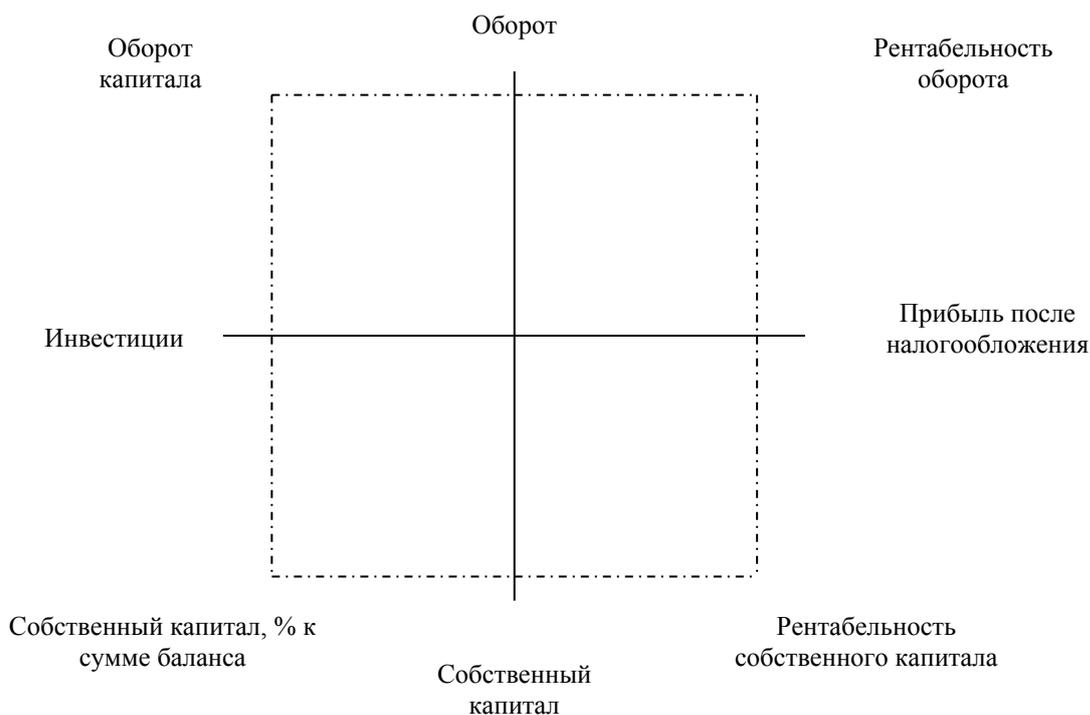


Рис. 6.5. Финансовая "паутина"

Финансовый план предприятия включает в себя "Бюджет предприятия (доходы и расходы)", "Баланс предприятия", "Бюджет движения денежных средств".

Бюджет предприятия состоит из доходной и расходной частей. В доходную часть вносятся все виды планируемых денежных поступлений, а в расходную – все виды планируемых затрат. Бюджет предприятия дает общее представление о предстоящих доходах и расходах.

Баланс предприятия в виде плана совместно с бюджетом предприятия характеризует финансовое положение компании в перспективе. Баланс представляет собой систему показателей, сгруппированную в двустороннюю таблицу. Производным стандартного баланса является *управленческий баланс*, функцией которого является установление более объективной картины состояния имущества предприятия, его обязательств и капитала. Построение управленческого баланса опирается на форму стандартного баланса, но возможны и другие варианты. Предпочтительной является такая форма, которая отражает активы по мере их ликвидности, а пассивы – по срочности их востребования.

Бюджет движения денежных средств отражает источники внутреннего, внешнего финансирования и направления использования средств. *Разница между поступлениями и выплатами денежных средств представляет собой денежный поток*, который складывается в связи с различными хозяйственными операциями предприятия: текущей производственной деятельностью, инвестиционной деятельностью и финансовой деятельностью.

ТЕМА 7. ОПЕРАТИВНЫЙ КОНТРОЛЛИНГ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Оперативный контроллинг заключается в создании и поддержании уровня эффективности предприятия. Он ориентирован на оперативное (текущее) планирование, и является основой успеха стратегического контроллинга и стратегического планирования.

К задачам оперативного контроллинга относят учет, анализ, планирование и управление результатами деятельности фирмы, осуществление контроля, выявление и устранение негативных отклонений в работе предприятия. Оперативный контроллинг ориентирован на прошлое и осуществляется благодаря сравнению заданных и фактических контрольных показателей. Поэтому основными элементами оперативного контроллинга являются бюджетирование, формирование подконтрольных показателей эффективного управления предприятием и определение влияния отклонений на соотношение "прибыль – затраты".

Бюджетирование – это процесс формирования оптимальных направлений использования доходов и расходов фирмы в ходе осуществления финансово-хозяйственной деятельности. Центральным звеном бюджетирования является **бюджет** – количественное выражение плана в натуральном и денежном выражении.

Система бюджетирования на предприятии

Детализация долгосрочного плана осуществляется посредством бюджетирования, которое определяет краткосрочные задачи в пределах общей стратегии.

Результатом бюджетирования является бюджет. *Бюджет (Budget)* — это план будущих операций, выраженных в количественных (в большинстве случаев в денежном) измерителях. *Бюджетирование (Budgeting)* — это процесс планирования будущих операций предприятия и оформления его результатов в виде системы бюджетов. **Основным объектом бюджетирования** является бизнес. Бюджетирование позволяет управлять финансами как отдельного бизнеса, так и предприятия в целом, определяя набор видов бизнеса и т.п.

Бюджетирование преследует следующие цели: разработка концепции ведения бизнеса; заставить менеджеров количественно обосновывать их планы; коммуникация — доведение планов до сведения руководителей разных уровней; мотивация руководителей и работников на местах на достижение целей организации; контроль и оценка эффективности работы руководителей на местах путем сравнения фактических затрат с нормативом; выявление потребностей в денежных ресурсах и оптимизация финансовых потоков; выполнение требований законов и контрактов. Таким образом, **бюджетирование** – это процесс разработки, исполнения, контроля и анализа финансового плана, охватывающего все стороны деятельности организации, позволяющий сопоставить все понесенные затраты и полученные результаты в финансовых терминах на предстоящий период в целом и по отдельным подпериодам.

Бюджет предприятия – это финансовый план, то есть выраженное в цифрах запланированное на будущее финансовое состояние предприятия,

финансовое, количественное определенное выражение маркетинговых исследований и производственных планов, необходимых для достижения поставленных целей. Период, для которого подготовлен и используется бюджет, называется **бюджетным периодом**. Бюджетным периодом обычно является год, в пределах которого можно выделить короткие периоды.

Бюджетирование как управленческая технология

Бюджетирование – это, с одной стороны, процесс, составления финансовых планов и смет, а с другой - **управленческая технология**, предназначенная для выработки и повышения финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений. Полноценное бюджетирование на предприятии как управленческая технология, включает три составные части (рис. 7.1).



Рис. 7.1. Блок-схема внутрифирменного бюджетирования

Если из схемы выпадает хотя бы один составной элемент, то вряд ли можно рассчитывать на успех постановки бюджетирования и на то, что оно поможет решить проблемы в области управления финансами.

Виды бюджетов. Их особенности и значение для предприятия

Существуют различные подходы к разработке бюджетов, чаще всего их классифицируют на гибкие и фиксированные.

Гибкий бюджет показывает размеры затрат и результаты при различном объеме деятельности соответствующего центра ответственности. В зависимости от объема деятельности переменные и смешанные затраты меняются, а постоянные остаются неизменными. Поэтому в гибком бюджете указываются ставка переменных затрат на единицу продукции и прирост смешанных затрат на единицу прироста объема продукции. Эта ставка есть норма, умноженная на цену. Постоянные затраты выделяются отдельно.

Фиксированный бюджет не меняется в зависимости от изменений уровня деловой активности, поэтому его используют для планирования частично регулируемых затрат, которые не зависят непосредственно от объема выпуска и для которых взаимосвязь "вход— выход" носит не столь явный характер. Фиксированные бюджеты используют прежде всего для центров частично регулируемых затрат, а также для других видов центров ответственности. Примером фиксированных бюджетов может служить план затрат на НИОКР, на рекламу и др.

Выделяют следующие разновидности фиксированных бюджетов:

* Бюджеты "от достигнутого" составляют на основании статистики прошлых периодов с учетом возможного изменения условий деятельности предприятия (поэтому их иногда называют "приростными"). Например, административные затраты обычно планируют "от достигнутого" (такие бюджеты встречаются наиболее часто).

* Бюджеты с проработкой дополнительных вариантов отличаются от обычных приростных бюджетов анализом различных вариантов. Например, такой бюджет может содержать варианты, при которых сумма затрат сокращается или увеличивается на 5, 10, 20%. Этот подход является промежуточным между бюджетом "от достигнутого" и бюджетом "с нуля";

* Бюджеты "с нуля" разрабатывают исходя из предположения о том, что для данного центра ответственности бюджет составляется впервые. Это избавляет от груза прошлых ошибок. Наиболее сложной разновидностью фиксированных бюджетов является бюджетирование "с нуля". Бюджетирование "с нуля" целесообразно проводить для частично регулируемых затрат. В частности, его можно использовать при разработке бюджетов на маркетинг, НИОКР, ремонтные работы и др.

Сферы применения различных типов бюджетов

На предприятии для каждого центра ответственности составляется отдельный бюджет. Как указывалось выше, существуют центры ответственности различных типов: центры регулируемых затрат; центры слабо регулируемых затрат; центры выручки; центры прибыли; центры инвестиций. Для каждого из них нужен особый подход к разработке бюджета (табл. 7.1).

Таблица 7.1

Подходы к разработке бюджетов для различных типов центров ответственности

Вид центра ответственности	Типичная категория затрат	Подход к разработке бюджета
Центр регулируемых затрат (существует четкая функциональная взаимосвязь между «входом и выходом»: например, цех основного производства)	Полностью регулируемые затраты	Гибкий бюджет
Центр частично регулируемых (произвольных) затрат (четкой функциональной взаимосвязи между входом и выходом не существует, зависимость лишь корреляционная: например, конструкторское бюро)	Частично регулируемые (произвольные) затраты	Фиксированный бюджет: <ul style="list-style-type: none"> • от достигнутого; • с проработкой дополнительных вариантов; • «с нуля»
Центр выручки (например, отдел сбыта)	Выручка и полностью регулируемые затраты Частично регулируемые (произвольные) затраты	Гибкий бюджет Фиксированный бюджет: <ul style="list-style-type: none"> • от достигнутого; • с проработкой дополнительных вариантов; • «с нуля».
Центр прибыли (существует четкая взаимосвязь между затратами и прибылью)	Полностью регулируемые затраты Частично регулируемые затраты	Гибкий бюджет Фиксированный бюджет: <ul style="list-style-type: none"> • от достигнутого; • с проработкой дополнительных вариантов; • «с нуля».
Центр инвестиций (существует четкая взаимосвязь между объемом инвестиций и прибылью)	Частично регулируемые затраты Слабо регулируемые затраты	Фиксированный бюджет: <ul style="list-style-type: none"> • от достигнутого; • с проработкой дополнительных вариантов; • «с нуля». Бюджет капиталовложений

Система бюджетов на предприятии, их содержание и взаимосвязь

Бюджетирование осуществляется в двух направлениях.

Первое направление - подготовка функциональных бюджетов, то есть бюджетов подразделений предприятия. Соответственно подразделение предприятия, для которого может быть составлен бюджет и осуществлен контроль за его выполнением, является *бюджетным центром*.

Второе направление бюджетирования – разработка стандартов (норм) затрат на производство отдельных изделий (или услуг).

Взаимосвязь этих направлений заключается в том, что на основании бюджетов отдельных подразделений определяют ставку распределения их накладных расходов между отдельными видами продукции. Это позволяет составить нормативную (стандартную) калькуляцию полной производственной себестоимости (единицы продукции). В свою очередь, стандарты (нормы) затрат используются (для суммирования бюджетов затрат на производство. На основании бюджетов всех подразделений готовится генеральный (сводный) бюджет предприятия.

В целом на предприятии используется система бюджетов различных видов и назначения (табл. 7.2).

Таблица 7.2

Классификация бюджетов

Признаки классификации	Виды бюджетов
По срокам	Текущий – год Оперативный – квартал, месяц Скользкий
По назначению	Операционный Финансовый
По методам разработки	Фиксированный (статичный) Гибкий
По уровню детализации	Генеральный – по предприятию в целом Частные – по центрам ответственности

Представление о перспективах деятельности предприятия дает генеральный бюджет. **Генеральный (сводный) бюджет (Master Budget)** — это совокупность бюджетов, обобщающих будущие операции всех подразделений предприятия. *Генеральный бюджет предприятия представляет собой взаимосвязанную систему операционных, финансовых бюджетов и бюджета инвестиций* (рис. 7.1).

Операционные бюджеты (Operating Budgets) — это совокупность бюджетов затрат и доходов, которые обеспечивают составление бюджетного отчета о прибыли.

Состав *операционных бюджетов* зависит от отраслевой принадлежности предприятия. Но в любом случае информация *операционных бюджетов* используется как для оперативного управления деятельностью подразделений продаж, логистики, производства, снабжения, так и для составления финансовых бюджетов.

В бюджете продаж указывается прогноз сбыта по видам продукции в натуральном и стоимостном выражении. Этот бюджет представляет собой прогноз будущих доходов и является основой для всех остальных бюджетов: в конечном итоге расходы зависят от объема выпуска, а объем выпуска устанавливается на основе объема реализации.

Бюджет прибыли и убытков – проформа финансовой отчетности, составления до начала отчетного периода, отражающая финансовый результат предполагаемой деятельности. Бюджет прибыли и убытков представляет собой прогноз отчета о прибыли и убытках, он аккумулирует в себе информацию из всех других бюджетов: сведения о выручке, переменных и постоянных затратах, а следовательно, позволяет проанализировать, какую прибыль предприятие получит в планируемом периоде.

Финансовые бюджеты (Financial Budgets) — это совокупность бюджетов, отображающая запланированные денежные потоки и финансовое состояние предприятия

Бюджетный баланс – проформа финансовой отчетности, содержащая информацию о будущем финансовом состоянии предприятия, которое ожидается в результате реализации запланированных операций. Целью составления данного документа является: своевременное предвидение неблагоприятного финансового состояния предприятия; отображение будущих ресурсов и обязательств; обеспечение контроля за точностью составления всех бюджетов.

Бюджет движения денежных средств – плановый документ, отражающий ожидаемые платежи и поступления средств за определенный период. Позволяет определить периоды, в которых ожидается излишек или недостаток средств.

Бюджет капитальных инвестиций - показывает соотношение первоначальных потерь деятельности и внешних источников их финансирования. Следовательно, это план распределения финансовых ресурсов по бюджетным периодам, выделенных инвесторами или руководством под бизнес-план. В состав этого бюджета целесообразно включать план, который отображает источники и условия привлечения внешних финансовых средств, например, кредитный план.

При бюджетировании выделяется временной период, или иначе, горизонт планирования: год, квартал, месяц и т.д. Горизонт планирования зависит от управленческих задач. Обычно период бюджетирования совпадает по срокам и календарным датам с отчетным периодом предприятия. Это позволяет упростить сравнение плановых и фактических показателей. В практике бюджетирования западных предприятий распространены *скользящие бюджеты* - бюджеты на период определенной длительности. В таком случае период бюджетирования распространяется на период, следующий за текущим. Новый период добавляется к оставшемуся периоду и формируется новый бюджет. Такие скользящие бюджеты применяются в сочетании с жесткими бюджетами. Совместно с жесткими бюджетами используются и гибкие бюджеты.

Генеральный бюджет предприятия отражен на рис. 7.2.

В системе управления фирмой на основе разработанных бюджетов происходит координация различных видов деятельности предприятия, согласование деятельности всех его подразделений, контроль и оценка эффективности. В начале отчетного периода бюджет представляет собой план, формализующий ожидания менеджеров относительно продаж, расходов и других финансовых операций в предстоящем периоде. В конце отчетного периода бюджет играет роль измерителя, позволяющего менеджерам управлять по отклонениям.

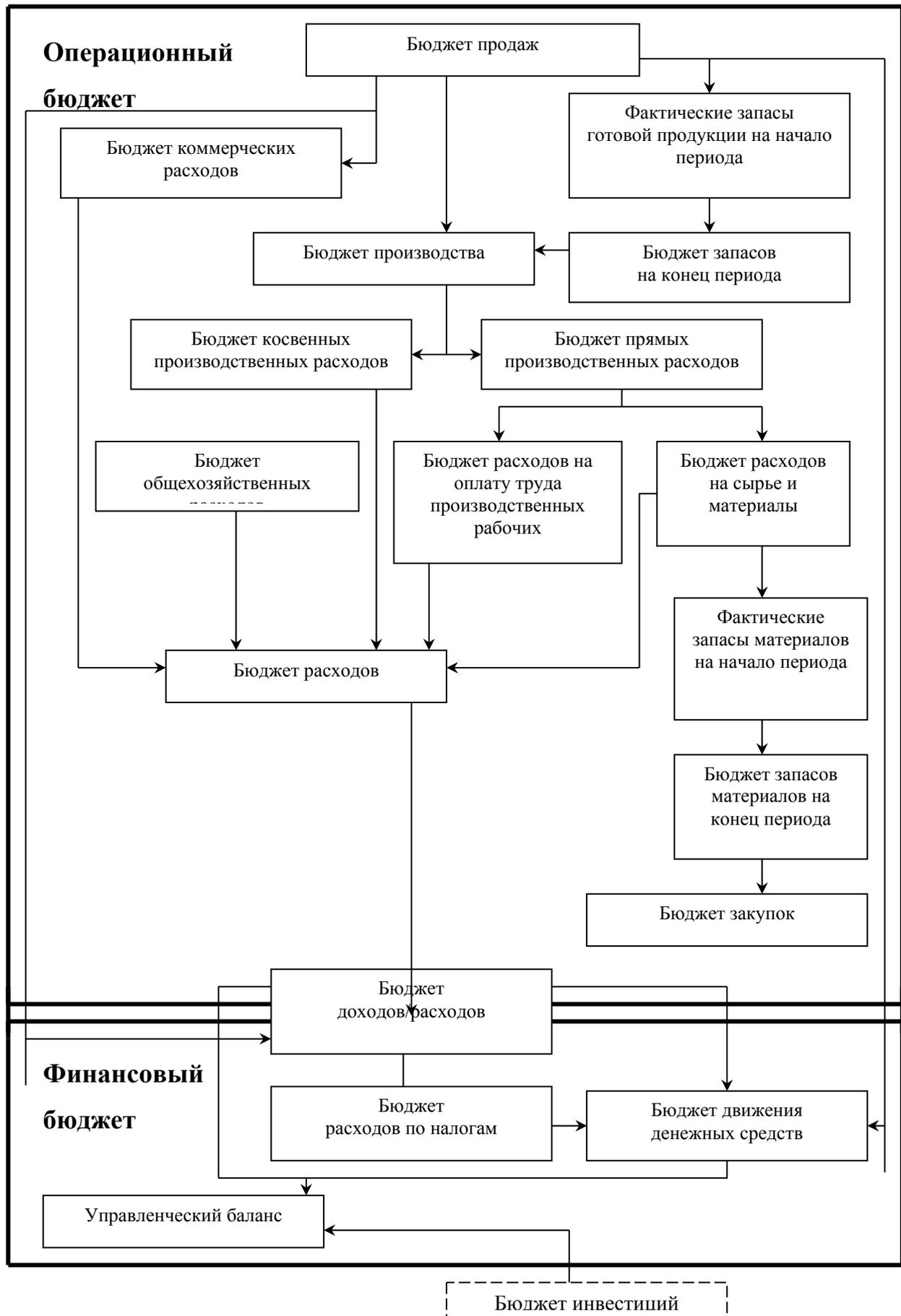


Рис. 7.1. Генеральный бюджет предприятия

Достоинства и недостатки бюджетирования

Как и любое явление, бюджетирование имеет свои положительные и отрицательные стороны.

Достоинства бюджетирования:

- оказывает положительное воздействие на мотивацию и настрой коллектива;
- позволяет координировать работу предприятия в целом;
- анализ бюджетов позволяет своевременно вносить корректирующие изменения;
- позволяет учиться на опыте составления бюджетов прошлых периодов;
- позволяет усовершенствовать процесс распределения ресурсов;
- способствует процессам коммуникаций;
- помогает менеджерам низового звена понять свою роль в организации;
- позволяет сотрудникам-новичкам понять "направление движения" предприятия, таким образом помогая им адаптироваться в новом коллективе;
- служит инструментом сравнения достигнутых и желаемых результатов.

Недостатки бюджетирования:

- различное восприятие бюджетов у разных людей;
- сложность и дороговизна системы бюджетирования;
- если бюджеты не доведены до сведения каждого сотрудника, то они не оказывают практически никакого влияния на мотивацию и результаты работы, а вместо этого воспринимаются исключительно как средство для оценки деятельности работников и отслеживания их ошибок;
- бюджеты требуют от сотрудников высокой производительности труда;
- противоречие между достижимостью целей и их стимулирующим эффектом: если достичь поставленных целей слишком легко, то бюджет не имеет стимулирующего эффекта для повышения производительности; если достичь целей слишком сложно, — стимулирующий эффект пропадает, поскольку никто не верит в возможность достижения целей.

В рамках оперативного контроллинга анализу подвергаются показатели ликвидности, прибыль, рентабельность, Кэш Флоу, экономическая эффективность фирмы. Прибыль как основной показатель результативности деятельности предприятия подвергается анализу с точки зрения влияния факторов на ее изменение. Анализу подвергается в первую очередь прибыль от реализации, как одна из составляющих валовой прибыли предприятия.

Прибыль от реализации продукции в целом по предприятию зависит от:

- объема реализации (Q);
- ее структуры (D);
- себестоимости (c);
- уровня цен (p).

Модель зависимости прибыли от указанных факторов имеет следующий вид:

$$\Pi = Q_{\text{общ}} * \sum_{i=1}^n D_i (p_i - c_i), \quad (7.1)$$

где n – количество наименований изделий в номенклатуре продукции.

Данная модель исходит из предположения, что все факторы изменяются независимо друг от друга. Оценка влияния факторов на прибыль от реализации осуществляется способом цепных подстановок.

Рассмотрим модель на примере, используя условные данные табл. 7.3.

Таблица 7.3

Исходные данные

Вид продукции	Плановые показатели				Фактические показатели			
	Объем реализации, ед., Q^0	Удельный вес продукции, D^0	Цена, д.е., p^0	Себестоимость, д.е., c^0	Объем реализации, ед., Q^1	Удельный вес продукции, D^1	Цена, д.е., p^1	Себестоимость, д.е., c^1
А	70	0,7	6	5	60	0,545	7	5,5
Б	30	0,3	4	2	50	0,455	4,5	2,5
Итого	100	1,0			110	1,0		

Плановая прибыль от реализации продукции должна составлять:

$$\Pi^0 = Q_{\text{общ}}^0 * \sum_{i=1}^n D_i^0 (p_i^0 - c_i^0) = 100 * [0,7 * (6 - 5) + 0,3 * (4 - 2)] = 130 \text{ д.е.}$$

Прибыль от реализации продукции при изменении объемов производства и реализации составит:

$$\Pi_{(\Delta Q)} = Q_{\text{общ}}^1 * \sum_{i=1}^n D_i^0 (p_i^0 - c_i^0) = 110 * [0,7 * (6 - 5) + 0,3 * (4 - 2)] = 143 \text{ д.е.}$$

Прибыль от реализации продукции за счет изменения структуры производства составит:

$$\Pi_{(\Delta D)} = Q_{\text{общ}}^1 * \sum_{i=1}^n D_i^1 (p_i^0 - c_i^0) = 110 * [0,545 * (6 - 5) + 0,455 * (4 - 2)] = 158,95 \text{ д.е.}$$

Прибыль от реализации продукции за счет изменения цены реализации составит:

$$\Pi_{(\Delta p)} = Q_{\text{общ}}^1 * \sum_{i=1}^n D_i^1 (p_i^1 - c_i^0) = 110 * [0,545 * (7 - 5) + 0,455 * (4,5 - 2)] = 245,025 \text{ д.е.}$$

Прибыль от реализации продукции за счет изменения себестоимости составит:

$$\Pi^1 = Q_{\text{общ}}^1 * \sum_{i=1}^n D_i^1 (p_i^1 - c_i^1) = 110 * [0,545 * (7 - 5,5) + 0,455 * (4,5 - 2,5)] = 190,025 \text{ д.е.}$$

Изменение прибыли составит:

$$\Delta \Pi = \Pi_1 - \Pi_0 = 190,025 - 130 = 60,025 \text{ д.е.,}$$

в том числе за счет изменения:

- объемов производства и реализации продукции: $\Delta \Pi_{(\Delta Q)} = 143 - 130 = 13$

д.е.;

- структуры производства и реализации: $\Delta\Pi_{(\Delta D)} = 158,95 - 143 = 15,95$ д.е.;
- цены реализации: $\Delta\Pi_{(\Delta p)} = 245,025 - 158,95 = 86,075$ д.е.;
- себестоимости изделий: $\Delta\Pi_{(\Delta c)} = 190,025 - 245,025 = -55$ д.е.

В рассмотренном примере увеличение себестоимости изделий привело к сокращению прибыли от реализации продукции, все остальные факторы оказали положительное влияние на прибыль от реализации.

Рассмотренная факторная модель не учитывает различий в характере зависимости издержек от объема выпуска продукции. Анализ зависимости прибыли от переменных и постоянных издержек позволяет расширить возможности контроллинга. *Маржинальный метод* использует следующую факторную модель:

$$\Pi = \sum_{i=1}^n Q_i (p_i - s_{v_i}) - S_{c_i}, \quad (7.2)$$

где Q_i – объем производства и реализации i -го вида изделия;

p_i – цена реализации i -го вида изделия;

s_{v_i} – удельные переменные расходы на изготовление i -го вида

изделия;

S_{c_i} – постоянные затраты.

Используя данные табл. 7.4, проиллюстрируем на примере маржинальный метод.

Плановая прибыль составит:

$$\Pi^0 = \sum_{i=1}^n Q_i^0 (p_i^0 - s_{v_i}^0) - S_{c_i}^0 = [70 * (6 - 3) - 140] + [30 * (4 - 1) - 30] = 130 \text{ д.е.}$$

Прибыль в связи с изменением объема производства и реализации составит:

$$\Pi_{(\Delta Q)} = \sum_{i=1}^n Q_i^1 (p_i^0 - s_{v_i}^0) - S_{c_i}^0 = [60 * (6 - 3) - 140] + [50 * (4 - 1) - 30] = 160 \text{ д.е.}$$

Таблица 7.4

Исходные данные

Вид продукции	Плановые показатели					Фактические показатели				
	Объем реализации, ед., Q^0	Цена, д.е., p^0	Себестоимость, д.е., c^0	Удельные переменные расходы, д.е., $s_{v_i}^0$	Постоянные затраты, д.е., $S_{c_i}^0$	Объем реализации, ед., Q^1	Цена, д.е., p^1	Себестоимость, д.е., c^1	Удельные переменные расходы, д.е., $s_{v_i}^1$	Постоянные затраты, д.е., $S_{c_i}^1$
А	70	6	5	3	140	60	7	5,5	3,5	120
Б	30	4	2	1	30	50	4,5	2,5	1,5	50
Итого	100					110				

Прибыль в связи с изменением цены реализации составит:

$$\Pi_{(\Delta p)} = \sum_{i=1}^n Q_i^1 (p_i^1 - s_{v_i}^0) - S_{c_i}^0 = [60 * (7 - 3) - 140] + [50 * (4,5 - 1) - 30] = 245 \text{ д.е.}$$

Прибыль в связи с изменением удельных переменных расходов составит:

$$\Pi_{(\Delta s_v)} = \sum_{i=1}^n Q_i^1 (p_i^1 - s_{v_i}^1) - S_{c_i}^0 = [60 * (7 - 3,5) - 140] + [50 * (4,5 - 1,5) - 30] = 190 \text{ д.е.}$$

Фактическая прибыль составит:

$$\Pi^1 = \sum_{i=1}^n Q_i^1 (p_i^1 - s_{v_i}^1) - S_{c_i}^1 = [60 * (7 - 3,5) - 120] + [50 * (4,5 - 1,5) - 50] = 190 \text{ д.е.}$$

Общее изменение прибыли составит:

$$\Delta \Pi = \Pi_1 - \Pi_0 = 190 - 130 = 60 \text{ д.е.,}$$

в том числе за счет изменения:

- объемов производства и реализации продукции: $\Delta \Pi_{(\Delta Q)} = 160 - 130 = 30$ д.е.;
- цены реализации: $\Delta \Pi_{(\Delta p)} = 245 - 160 = 85$ д.е.;
- удельных переменных затрат: $\Delta \Pi_{(\Delta s_v)} = 190 - 245 = -55$ д.е.;
- постоянных затрат: $\Delta \Pi_{(\Delta s_c)} = 190 - 190 = 0$ д.е.

Небольшое несопадении общего изменения прибыли от реализации продукции, рассчитанных двумя способами, опосредовано различиями применяемых моделей.

Маржинальный анализ, кроме изучения влияния факторов на прибыль, применяется для определения точки критического объема производства и реализации. Инструментом анализа являются графические и аналитические модели взаимосвязи показателей затрат, объема производства и выручки (рис. 7.2).

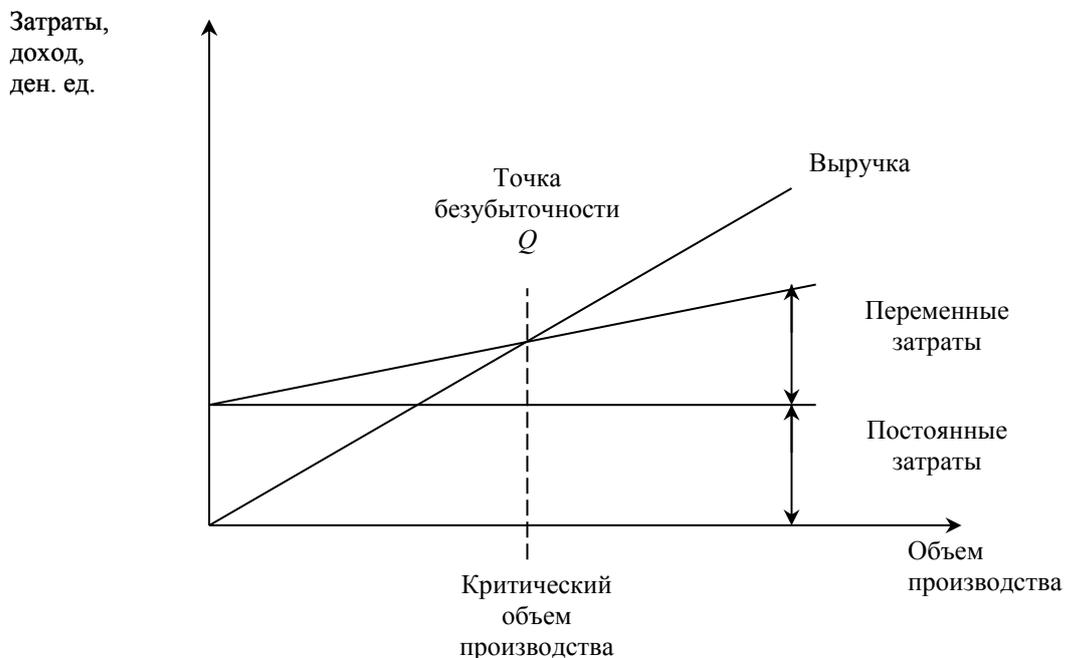


Рис. 7.2. График безубыточности

Графическое представление показателей в математическом выражении имеет вид:

$$B_Q = S_c + S_v; \quad (7.3)$$

$$p * Q = S_c + s_v * Q; \quad (7.4)$$

$$Q = \frac{S_c}{p - s_v} = \frac{S_c}{md}; \quad (7.5)$$

где B_Q – выручка в точке безубыточности;

S_v – переменные затраты;

S_c – постоянные затраты;

s_v – удельные переменные затраты в расчете на единицу продукции;

Q – объем производства и реализации;

p – цена реализации единицы продукции;

md – маржинальный доход на единицу продукции.

Анализ величин в точке безубыточности позволяет решать ряд вопросов:

- определение выручки с целевым значением прибыли:

$$B_{цел} = \frac{S_c + \Pi_{цел}}{N_{md}}; \quad (7.6)$$

$$N_{md} = \frac{p - s_v}{p * 100\%}; \quad (7.7)$$

где $\Pi_{цел}$ – целевая прибыль;

N_{md} – норма маржинального дохода.

- Установление уровня загрузки производственных мощностей:

$$KЗ_{пр.мощ.} = \frac{B_Q}{B}; \quad (7.8)$$

где $KЗ_{пр.мощ.}$ – уровень загрузки производственных мощностей;

B – выручка от реализации.

- Выбор продуктовых групп, которые приносят предприятию наибольшую прибыль;
 - принятие решений об объеме выпуска отдельных видов продукции;
 - проверка ценовой политики;
 - принятие инвестиционных решений;
 - исследование комплекса работ по расширению производства;
 - определение критической выручки;
 - определение запаса и коэффициента финансовой прочности:

$$З_{фп} = B - B_Q; \quad (7.9) \quad (7.10)$$

$$K_{фп} = \frac{B - B_Q}{B};$$

где B – суммарная выручка от реализации.

Пример. Постоянные затраты предприятия составляют 600 д.е., удельные переменные затраты на одно изделие – 6 д.е., цена реализации продукции – 9 д.е. Руководство желает достичь коэффициента финансовой прочности в

размере 0,44. Требуется определить объем производства и реализации, которые бы обеспечили достижение поставленной цели.

При указанных затратах на изготовление продукции критический объем производства и реализации составит: $Q = \frac{S_c}{p - s_v} = \frac{S_c}{md} = \frac{600}{9-6} = \frac{600}{3} = 200$ ед.

изделий. Учитывая коэффициент финансовой прочности, предприятию необходимо произвести и реализовать 357 единиц продукции:

$$K_{\text{фп}} = \frac{B - B_Q}{B} \Rightarrow 0,44 = \frac{B - B_Q}{B} = \frac{B - Q * p}{B} = \frac{B - 200 * 9}{B};$$

$$0,44 = \frac{B - 1800}{B} \Rightarrow B \approx 3214 \text{ д.е.};$$

$$\frac{B}{p} = \frac{3214}{9} \approx 357 \text{ ед. изделий.}$$

Маржинальный анализ применяется также и для обоснования решения "производить или покупать".

Пример. Предприятию для выполнения месячной производственной программы требуется 500 деталей. Поставщик поставляет деталь по цене 10 д.е., руководство, зная о возможности производить деталь на своем оборудовании, решает вопрос о прекращении закупок у поставщика.

Обоснованием принятия решения будет являться сопоставление затрат собственного производства и общих расходов на покупку у поставщика.

Удельные переменные затраты на изготовление единицы детали составляют 70 д.е., а постоянные расходы оценены в размере 1000 д.е. В результате производство 500 деталей обойдется предприятию в 4500 д.е., а на закупку оно тратит 5000 д.е. Таким образом, предприятию целесообразнее производить деталь самостоятельно.

На основе разделения издержек на переменные и постоянные используется *метод расчета сумм покрытия*.

Покрытие издержек (или сумма покрытия) представляют собой разность между выручкой и переменными издержками. Исходя из этого прибыль возникает тогда, когда накопленные суммы покрытия по всей проданной продукции становятся больше величины постоянных затрат предприятия.

В контроллинге различают несколько методов покрытия издержек: одноступенчатый, двухступенчатый и многоступенчатый.

Одноступенчатый метод покрытия издержек позволяет вести учет сумм покрытия в форме краткосрочного учета прибылей/убытков с разделением продукции по видам. Применение метода одноступенчатого покрытия издержек позволяет ранжировать продукты по уровню покрытия издержек и тем самым выделить те продукты, которые приносили прибыль.

Пример. Фирма производит 4 вида продукции: А, Б, В, Г. Результаты производства и реализации продукции представлены в табл. 7.5., где показатель *сумма покрытия* представляет собой разницу между выручкой и переменными издержками, а *сумма покрытия в процентах* рассчитывалась как отношение суммы покрытия к выручке.

Таблица 7.5

Расчет по одноступенчатому покрытию издержек

Показатель	Продукт А	Продукт Б	Продукт В	Продукт Г	Всего
Выручка, д.е.	700	500	450	800	2450
Переменные издержки, д.е.	250	120	130	350	850
Сумма покрытия, д.е.	450	380	320	450	1600
Сумма покрытия (% от выручки)	64,3	76,0	71,1	56,25	65,3
Постоянные издержки, д.е.	-	-	-	-	1000
Прибыль, д.е.	-	-	-	-	600
Ранжирование	3	1	2	4	-

В соответствии с данными табл. 7.5 наиболее прибыльными продуктами были продукты Б и В, однако, если перед руководством стоит задача изменения ассортиментной политики необходимо учитывать не только доходность каждого вида продукта в отдельности, но и влияние каждого вида продукта на формирование общего денежного потока:

$$\text{Сумма покрытия в \% от всего покрытия} = \frac{\text{Сумма покрытия по продукции}}{\text{Общая сумма покрытия}}. \quad (7.11)$$

Сумма покрытия в % от всего покрытия представляет собой интегральный показатель и дает возможность еще раз ранжировать продукты с точки зрения вклада в общую доходность (табл. 7.6). В результате расчетов приоритетным продуктами являются продукты А и Г. На втором месте – продукт Б, на третьем – продукт – В.

Таблица 7.6

Расчет сумм покрытия для управления ассортиментной политикой

Показатель	Продукт А	Продукт Б	Продукт В	Продукт Г	Всего
Выручка, д.е.	700	500	450	800	2450
Переменные издержки, д.е.	250	120	130	350	850
Сумма покрытия, д.е.	450	380	320	450	1600
Сумма покрытия (% от выручки)	64,3	76,0	71,1	56,25	65,3
Ряд ранжирования 1	3	1	2	4	-
Сумма покрытия в % от всего покрытия	28,1	23,8	20	28,1	100,0
Ряд ранжирования 2	1	2	3	1	1000

Нужно отметить, что использование подобного ранжирования целесообразно при системном подходе к планированию ассортиментной политики в краткосрочном периоде.

Двухступенчатый метод покрытия издержек предполагает деление постоянных затрат на специальные и общие. При этом на специальные издержки оказывают влияние отдельные руководящие сотрудники, а на общие – только руководство всей фирмой.

Схема расчета по двухступенчатому методу приведена в табл. 7.7.

Многоступенчатое покрытие издержек исходит из разложения постоянных издержек на составляющие. Распределение постоянных издержек может быть различным. Традиционно выделяют:

- постоянные затраты, причисляемые к конкретному изделию;
- постоянные затраты, причисляемые к группе изделий;
- постоянные затраты предприятия.

Возможно выделение постоянных затрат области/сферы использования.

Постоянные затраты, причисляемые к конкретному изделию/продукту включают в себя:

- амортизацию оборудования, на котором производится данное изделие;
- аренде помещения для этого оборудования;
- постоянную часть фонда заработной платы;
- бюджетные статьи постоянных издержек (командировки, реклама и пр.);
- прочие прямые издержки принадлежащие конкретным изделиям.

Таблица 7.7

Учет прибыли/убытков по двухступенчатому методу

№	Показатель	Расчет
1	Выручка	-
2	Переменные издержки	-
3	Сумма покрытия 1	стр. 1 – стр. 2
4	Специальные постоянные издержки	-
5	Сумма покрытия 2	стр. 3 – стр. 4
6	Общие постоянные издержки	-
7	Прибыль/убыток	Стр. 5 – стр. 6

Постоянные издержки по группам изделий охватывают издержки, которые связывают группы изделий посредством производственной технологии.

Постоянные издержки области/сферы включают в себя технологические и реализационные издержки, издержки рекламные и выставочные, издержки по экспорту и т.п.

Постоянные издержки предприятия – это та часть издержек, которые нельзя распределить по вышеуказанным видам постоянных затрат. К постоянным издержкам предприятия можно отнести:

- амортизацию нематериальных активов;
- износ здания заводоуправления;
- постоянная часть заработной платы администрации предприятия;
- другие постоянные издержки.

Пример многоступенчатого покрытия издержек приведен в табл. 7.8.

Многоступенчатый расчет покрытия издержек важен при планировании и оптимизации производственной программы, поскольку позволяет получить ответ на следующие вопросы:

1. Будем осуществлять поставки со стороны или производить самостоятельно?
2. Какие изделия будем производить и в каких количествах?
3. Какие технологические процессы будем использовать?
4. В течение какого периода будут действовать данные условия деятельности?
5. Каковы будут выручка от продаж, переменные и постоянные затраты, суммы покрытия, прибыль и рентабельность?

Таблица 7.8

Пример расчета многоступенчатого покрытия издержек

Показатель	Группа 1		Группа 2		Всего
	Продукт А	Продукт Б	Продукт В	Продукт Г	
Выручка, д.е.	250 000	270 000	180 000	360 000	1 060 000
Переменные издержки, д.е.	110 000	90 000	120 000	170 000	490 000
Сумма покрытия 1, д.е.	140 000	180 000	60 000	190 000	570 000
Сумма покрытия 1 в % от выручки	56,0	66,7	33,3	52,8	53,8
Постоянные издержки, причисляемые к конкретному изделию, д.е.	25 000	40 000	16 000	35 000	116 000
Сумма покрытия 2, д.е.	115 000	140 000	44 000	155 000	454 000
Сумма покрытия 2 в % от выручки	46,0	51,9	24,4	43,1	42,8
Постоянные издержки, причисляемые к группе изделий, д.е.	50 000		75 000		125 000
Сумма покрытия 3, д.е.	205 000		124 000		329 000
Постоянные издержки предприятия, д.е.					179 000
Прибыль/убыток, д.е.					150 000

Задача оперативного планирования производственной программы заключается в целом в определении номенклатуры и объемов производства. Для этого должны быть известны следующие данные:

- цены на продукцию;
- затраты на производство продукции;
- загрузка мощностей каждым видом продукции;
- располагаемые производственные мощности.

Проблематика планирования производственной программы определяется, прежде всего, видом и количеством "узких мест" на производстве. Если таких "узких мест" нет, то критерием принятия решения о запуске изделия в производство является абсолютная величина суммы покрытия. При возникновении "узких мест" производственную программу подвергают оптимизации исходя из относительной суммы покрытия, которую определяют в единицу времени загрузки "узкого места":

$$\text{Относительная сумма покрытия} = \frac{\text{Абсолютная сумма покрытия} \cdot \text{единицы продукции}}{\text{Время изготовления} \cdot \text{единицы продукции}}. \quad (7.12)$$

Рассмотрим процесс оптимизации производственной программы на примере.

Пример. На предприятии сформировали план производства (табл. 7.9)

Реализации произведенной продукции обеспечить предприятию сумму покрытия в размере 462 000 д.е.

Если в течение года на одном из производственных участков возникнет "узкое место", характеризующееся мощностью 1000 ч., производственную программу потребуется оптимизировать.

Для этого первоначально нужно будет рассчитать суммы покрытия за час загрузки "узкого места" исходя из затрат времени на изготовлении единицы каждого продукта и абсолютной суммы покрытия по каждому продукту.

Таблица 7.9

План производства

Вид продукта	Количество единиц продукции	Сумма покрытия за единицу, д.е./шт.	Ранг	Итоговая сумма покрытия, д.е.
А	1 000	25	3	25 000
В	2 000	15	4	30 000
С	5 000	10	5	50 000
Д	3 000	35	2	105 000
Е	6 000	42	1	252 000
				462 000

Предположим, что время изготовления единицы каждого продукта в "узком месте" составляет следующие значения:

продукт А – 0,5 ч./шт.;

продукт В – 0,2 ч./шт.;

продукт С – 0,1 ч./шт.;

продукт Д – 0,5 ч./шт.;

продукт Е – 0,7 ч./шт.

Сумма покрытия за час загрузки "узкого места" определяется через отношение абсолютной суммы покрытия единицы продукции ко времени изготовления единицы продукции.

Таблица 7.10

Расчет удельной суммы покрытия за 1 час загрузки "узкого места"

Вид продукта	Сумма покрытия за 1 час загрузки "узкого места"	Ранг
A	$\frac{25 \text{ д.е./шт.}}{0,5 \text{ ч./шт.}} = 50 \text{ д.е.}$	5
B	$\frac{15 \text{ д.е./шт.}}{0,2 \text{ ч./шт.}} = 75 \text{ д.е.}$	2
C	$\frac{10 \text{ д.е./шт.}}{0,1 \text{ ч./шт.}} = 100 \text{ д.е.}$	1
D	$\frac{35 \text{ д.е./шт.}}{0,5 \text{ ч./шт.}} = 70 \text{ д.е.}$	3
E	$\frac{42 \text{ д.е./шт.}}{0,7 \text{ ч./шт.}} = 60 \text{ д.е.}$	4

Затем рассчитывается количество выпуска за 1 час загрузки "узкого места" для каждого продукта (табл. 7.11).

Таблица 7.11

Объем выпуска каждого продукта за 1 ч. загрузки "узкого места"

Вид продукта	Объем выпуска за 1 час загрузки "узкого места"	Ранг
A	$\frac{1 \text{ ч.}}{0,5 \text{ ч./шт.}} = 2 \text{ шт.}$	5
B	$\frac{1 \text{ ч.}}{0,2 \text{ ч./шт.}} = 5 \text{ шт.}$	2
C	$\frac{1 \text{ ч.}}{0,1 \text{ ч./шт.}} = 10 \text{ шт.}$	1
D	$\frac{1 \text{ ч.}}{0,5 \text{ ч./шт.}} = 2 \text{ шт.}$	3
E	$\frac{1 \text{ ч.}}{0,7 \text{ ч./шт.}} \approx 1,4 \text{ шт.}$	4

Составление оптимальной производственной программы начинается с продукта, имеющего наибольшую удельную сумму покрытия за 1 ч. загрузки "узкого места". Оптимальная программа производства за 1 ч. и реализации продукции:

$$\text{продукт C} - \frac{5000 \text{ шт.}}{10 \text{ шт./ч.}} = 500 \text{ ч.};$$

$$\text{продукт B} - \frac{2000 \text{ шт.}}{5 \text{ шт./ч.}} = 400 \text{ ч.};$$

$$\text{продукт D} - \frac{200 \text{ шт.}}{2 \text{ шт./ч.}} = 100 \text{ ч.}$$

Располагаемая производственная мощность в "узком месте равна" 1000 ч.

Оптимальная программа продаж и производства в стоимостном выражении отражена в табл. 7.12.

Таблица 7.12
Оптимальная программа продаж и производства

Вид продукта	Количество единиц продукции	Сумма покрытия за единицу, д.е./шт.	Итоговая сумма покрытия, д.е.
С	5 000	25	125 000
В	2 000	15	30 000
Д	200	35	7 000
Достижимая итоговая сумма покрытия			162 000

Таким образом, можно произвести максимально возможное для продажи количество продуктов С и В, продукта Д вместо 3 000 шт. только 200 шт. Такая структура продуктовой программы обеспечит итоговую суммы покрытия в размере 162 000 д.е.

Если бы выбор программы осуществлялся на базе ранжированного ряда по абсолютной величине суммы покрытия, итоговая сумма покрытия составила бы: 58 800 д.е.

Продукт Е – 1000 ч.*1,4 шт./ч.=1400 шт.

Сумма покрытия по продукту Е: 1400*42 = 58800 д.е.

Это привело бы к снижению дохода на 103 200 д.е. (162 000 – 58 800).

В рамках оперативного контроллинга осуществляется анализ производства и реализации продукции с целью оперативного воздействия на ход производственного процесса. Для характеристики объемов производства и продаж применяют следующие показатели: валовая продукция, товарная продукция и реализованная продукция (объем продаж).

Валовая продукция (ВП) – характеризует общий объем промышленного производства предприятия за определенный период.

Товарная продукция (ТП) характеризует объем продукции, подготовленный предприятием для передачи в народнохозяйственный оборот. Она отличается от валовой продукции тем, что в нее не включаются изменения остатков незавершенного производства, полуфабрикатов и инструментов собственного производства, а также внутривозвратный оборот.

Реализованная продукция (РП) характеризует объем продукции, отгруженной покупателям, выручка по которой признана в бухгалтерском учете.

Все перечисленные показатели взаимосвязаны следующим образом:

$$ВП = ТП + (НЗП_{н.п.} - НЗП_{к.п.}), \quad (7.13)$$

где $НЗП_{н.п.}$ и $НЗП_{к.п.}$ – остатки незавершенного производства, полуфабрикатов и инструментов собственного производства на начало и конец периода;

$$РП = ТП + (ОГП_{н.п.} - ОГП_{к.п.}), \quad (7.14)$$

где $ОГП_{н.п.}$ и $ОГП_{к.п.}$ – остатки готовой продукции на складах соответственно на начало и конец периода.

Анализ объема производства продукции начинается, как правило, с изучения степени выполнения плана и оценки динамики за анализируемый период показателей валовой и товарной продукции в стоимостном выражении. При этом определяются абсолютные изменения показателей, темпы их роста и прироста, проценты выполнения плана за период.

Таким же образом осуществляется анализ выполнения плана реализации продукции. В тоже время от объема продаж зависят финансовые результаты деятельности организации, ее финансовое состояние и платежеспособность, поэтому важное значение имеет факторный анализ объема продаж.

Взаимосвязь основных факторов, влияющих на изменение объема продаж, выявляется с помощью метода балансовой увязки:

$$\Delta РП = \Delta ТП + (\Delta ОГП_{н.п.} - \Delta ОГП_{к.п.}), \quad (7.15)$$

где $\Delta РП$ – изменение фактически реализованной продукции по сравнению с

планом или предшествующим периодом;

$\Delta ТП$ – изменение товарной продукции;

$\Delta ОГП_{н.п.}$ и $\Delta ОГП_{к.п.}$ – остатки готовой продукции на складах соответственно

на начало и конец периода.

Для анализа влияния факторов рассчитывается баланс товарной продукции в оптовых ценах (табл. 7.13).

Таблица 7.13

Анализ факторов изменения объема продаж, тыс. грн.

Показатели в плановых оптовых ценах предприятия	Базовый период	Отчетный период	Влияние на реализацию различных факторов
1. Остатки готовой продукции на складе на начало года	125	140	15
2. Выпуск готовой продукции	5440	5800	360
3. Остатки готовой продукции на складе на конец года	130	120	-10
4. Реализовано продукции (п. 1+ п.2 – п.3)	5435	5820	385

В отчетном периоде реализовано продукции на 385 тыс. грн. больше, чем в базовом. На изменение объема продаж оказали влияние следующие факторы: увеличение выпуска товарной продукции (+360 тыс. грн.), рост запасов готовой продукции на складе на начало года (+15 тыс. грн.), снижение остатка готовой продукции на складе на конец периода (-10 тыс. грн.).

Анализ реализации продукции тесно связан с анализом выполнения обязательств по ее поставкам. Недовыполнение предприятием плана по договорам приводит к уменьшениям его выручки, прибыли, выплате штрафных санкций.

Кроме того, в условиях конкуренции предприятие может потерять рынки сбыта продукции, что повлечет за собой спад производства.

В процессе анализа изучается реализация плана поставок за месяц и нарастающим итогом в целом по предприятию, по отдельным потребителям и видам продукции. Выясняются причины невыполнения плана, и дается оценка соблюдения договорных обязательств.

Процент выполнения договорных обязательств рассчитывается по формуле (табл. 7.14):

$$K_{д.л.} = \frac{ОП_{пл.} - ОП_{н.}}{ОП_{пл.}} * 100\% = \frac{1110 - 110}{1100} = 90\%,$$

где $ОП_{пл.}$, $ОП_{н.}$ – соответственно плановый объем отгрузки по договорным обязательствам и его невыполнение.

Таблица 7.14

Анализ выполнения договорных обязательств по отгрузке продукции за месяц, тыс. грн.

Изделие	Покупатель	Поставки по договору	Фактически отгружено	Недоставки продукции	Зачтено в объеме поставок
А	1	200	150	50	150
	2	300	300	-	300
Б	1	210	220	-	210
	2	400	340	60	340
И т.д.
Итого		1110	1010	110	1000

Недоставка продукции отрицательно влияет не только на итоги деятельности данного предприятия, но и на работу торговых организаций, предприятий-смежников, транспортных организаций и т.д.

Далее необходимо установить внешние и внутренние причины, повлиявшие на невыполнение плана реализации по договорам поставок.

Для управления процессом реализации *внутренние причины невыполнения поставок* можно сгруппировать по центрам ответственности:

1. Причины, связанные с отделом снабжения:

- несвоевременное оформление заявок;
- несвоевременный завоз материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов;
- замена отдельных видов материалов и комплектующих изделий.

2. Причины, связанные с производством:

- производственный брак;
- нарушение технологической дисциплины;
- простой оборудования;
- недостаток энергии;
- нехватка рабочей силы;
- отсутствие комплектующих изделий и полуфабрикатов;
- отсутствие основных и вспомогательных материалов.

3. Причины, связанные с работой отдела сбыта:

- неполная готовность партии продукции к отгрузке;
- недостаток складских помещений;
- возврат продукции;
- слабая механизация погрузочно-разгрузочных работ;
- необеспеченность рабочей силой;
- отсутствие тарных и вспомогательных материалов;
- неправильная маркировка тары;
- нарушение сроков оформления документов на отгрузку;
- несвоевременное согласование замены поставок.

К внешним причинам невыполнения поставок относят:

- изменение плана поставок;
- изменение состава покупателей;
- несвоевременная выдача нарядов на отгрузку;
- отказ покупателя от продукции;
- низкое качество поставленных материалов, полуфабрикатов и комплектующих изделий;
- отказ от поставок материалов, полуфабрикатов и комплектующих изделий;
- невыделение автомобильного и железнодорожного транспорта в соответствии с планом.

Нарушение договорных условий в основном возникают на стадии производства продукции. В связи с этим оперативный анализ должен охватывать одновременно и отгрузку, и выпуск продукции.

Таким образом, в рамках оперативного контроллинга решаются текущие задачи обеспечения устойчивого функционирования предприятия. Как и в стратегическом контроллинге в оперативном используется система показателей, характеризующих результаты производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Кроме прибыли анализируются различные показатели рентабельности.

Особую ценность представляют показатели, которые поддаются разложению на составляющие, так как благодаря им контроллеры и менеджеры

могут определить первоисточник отклонения. Одним из таких показателей является рентабельность инвестиционного капитала (*ROI*):

$$ROI = \text{Рентабельность оборота} * \text{Оборот капитала} = \frac{\text{Прибыль}}{\text{Оборот}} * \frac{\text{Оборот}}{\text{Капитал}} * 100\%$$

Структура показателя *ROI* представлена на рис. 7.2.

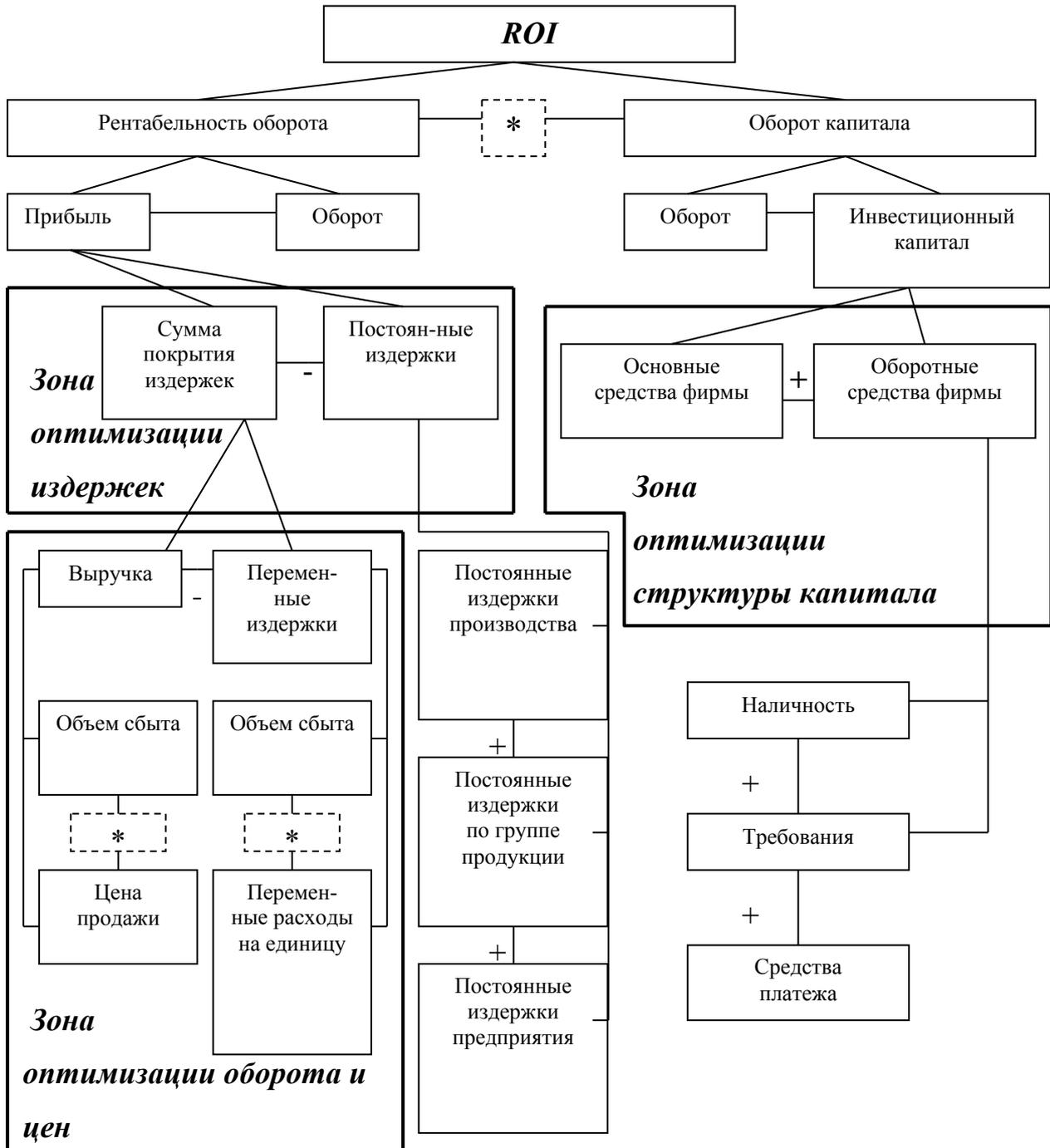


Рис. 7.2. Структура показателя *ROI*

Такой подход к показателю позволяет не только изучить его уровень и динамику, но и определить факторы, повлиявшие на его изменение, а также управлять зонами оптимизации издержек, структуры капитала, оборота и цен.

Выделение факторов, влияющих на изменение показателя, характеризующего деятельность предприятия, и построение аддитивной, мультипликативной, кратной или смешанной модели представляют собой один из инструментов оперативного контроллинга.

Так балансовая прибыль предприятия может быть представлена в виде аддитивной модели, где суммируются выручка от реализации, результат от финансовых операций и результат от внереализационных операций.

Аддитивная модель относительного показателя, такого как обратный показатель эффективности производства, может выглядеть следующим образом:

$$\varepsilon_{np} = \frac{\text{Бухгалтерские издержки}}{\text{Выручка}} = \frac{Mз}{B} + \frac{ЗОТ}{B} + \frac{И}{B} + \frac{РР}{B} + \frac{КР}{B} + \frac{ПР}{B} + \frac{ПрИ}{B},$$

где $Mз$ – материальные затраты

$ЗОТ$ – затраты на оплату труда;

$И$ – износ;

$РР$ – расходы на рекламу;

$КР$ – командировочные расходы;

$ПР$ – представительские расходы;

$ПрИ$ – прочие расходы, относимые на себестоимость;

B - выручка.

Представленную модель можно расширить, учитывая, что в показатель: материальные затраты, входят затраты на сырье, топливо, энергию, полуфабрикаты и т.п.; а затраты на оплату труда могут быть разложены на следующие составляющие: затраты на оплату труда рабочих и затраты на оплату труда служащих и т.д.

Аддитивные модели дают возможность проанализировать влияние явных факторов на относительный показатель, для управления неявными факторами используют мультипликативные модели, которые строят по следующим правилам:

- каждый фактор-сомножитель модели должен иметь самостоятельное экономическое значение;
- каждая пара прилегающих друг к другу факторов при перемножении должна давать новый показатель, имеющий самостоятельное значение;
- при перемножении всех факторов-сомножителей должен получаться исходный исследуемый показатель.

Примером мультипликативной модели эффективности производства может выступить модель, построенная на базе показателя, представляющего собой отношение материальных затрат к выручке от реализации. В качестве неявных факторов использованы следующие:

- зарплата;
- премиальный фонд;
- премии за экономию ресурсов;
- изменение стоимости активной части основных фондов;
- текучесть кадров;
- изменение доли рабочих в общей списочной численности работников;
- изменение доли активной части основных фондов.

$$\text{Эф}_{\text{мз}} = \frac{\text{Материальные затраты}}{\text{Выручка}} = \frac{Mз}{O\Phi_{\text{акт}}} * \frac{O\Phi_{\text{акт}}}{O\Phi} * \frac{O\Phi}{CЧ_p} * \frac{CЧ_p}{CЧ_n} * \frac{CЧ_n}{P_{\text{эмр}}} * \frac{P_{\text{эмр}}}{P\Phi} * \frac{P\Phi}{\Phi OT} * \frac{\Phi OT}{B}$$

где $O\Phi_{\text{акт}}$ – стоимость активной части основных фондов;

$O\Phi$ – стоимость основных фондов;

$CЧ_p$ – списочная численность рабочих предприятия;

$CЧ_n$ – списочная численность работников предприятия;

$P_{\text{эмр}}$ – премии за экономию материальных ресурсов;

$P\Phi$ – общий премиальный фонд;

ΦOT – фонд оплаты труда.

Мультипликативная модель анализируется в динамике, поэтому рассчитывается индекс показателя:

$$I_{\text{Эф}_{\text{мз}}} = \frac{\text{Эф}_{\text{мз1}}}{\text{Эф}_{\text{мз0}}} = \frac{Mз_1}{B_1} / \frac{Mз_0}{B_0}.$$

Необходимо отметить, что подробный и глубокий анализ отклонения показателя не всегда целесообразен, так требует достаточно много времени. Поэтому если причины отклонений очевидны, необходимость в детальном исследовании отпадает. Напротив, незначительное и непонятное на первый взгляд отклонение может заслуживать тщательного исследования, так как в результате могут быть выявлены признаки и тенденции, которые в будущем могут привести к возникновению проблем.

ТЕМА 8. МЕТОДЫ ИНВЕСТИЦИОННОГО КОНТРОЛЛИНГА В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

8.1. Инвестиционный контроллинг, его сущность и функции

В составе механизма инвестиционного менеджмента важная роль отводится системам и методам внутреннего инвестиционного контроля.

Внутренний инвестиционный контроль представляет собой организуемый предприятием процесс проверки исполнения и обеспечения реализации всех управленческих решений в области инвестиционной деятельности с целью реализации инвестиционной стратегии.

Создание систем внутреннего контроля является неотъемлемой составной частью построения всей системы управления предприятием с целью обеспечения его эффективности. Системы внутреннего контроля создаются на предприятии по линейному и функциональному принципу или одновременно сочетают в себе оба эти принципа.

В основе этих систем лежит разделение контрольных обязанностей отдельных служб и их менеджеров. В этих традиционных системах внутреннего контроля органической составной частью является и система инвестиционного контроля.

В последние годы в практике стран с развитой рыночной экономикой широкое распространение получила новая прогрессивная комплексная система внутреннего контроля, организуемая в компаниях и фирмах, которая называется «**контроллинг**». Концепция контроллинга была разработана в 80-е годы как средство активного предотвращения кризисных ситуаций в деятельности предприятий. Принципом этой концепции, получившей название "управление по отклонениям", является оперативное сравнение основных плановых (нормативных) и фактических показателей с целью выявления отклонений между ними и определение взаимосвязи и взаимозависимости этих отклонений на предприятии с целью воздействия на узловыe факторы нормализации деятельности. Система контроллинга начинает внедряться и в нашу практику.

В общей системе контроллинга, организуемого на предприятии, выделяется один из центральных его блоков — инвестиционный контроллинг.

Инвестиционный контроллинг представляет собой контролируемую систему, обеспечивающую концентрацию контрольных действий на наиболее приоритетных направлениях инвестиционной деятельности предприятия, своевременное выявление отклонений фактических ее результатов от предусмотренных и принятие оперативных управленческих решений, обеспечивающих ее нормализацию.

Основными функциями инвестиционного контроллинга являются:

- наблюдение за ходом реализации инвестиционных заданий, установленных системой плановых показателей и нормативов;
- измерение степени отклонения фактических результатов инвестиционной деятельности от предусмотренных;

- диагностирование по размерам отклонений серьезных ухудшений в инвестиционной позиции предприятия и существенного снижения темпов его развития;
- разработка оперативных управленческих решений по нормализации инвестиционной деятельности предприятия в соответствии с предусмотренными целями и показателями;
- корректировка при необходимости отдельных целей и показателей инвестиционной деятельности в связи с изменением внешней инвестиционной среды, конъюнктуры инвестиционного рынка и внутренних условий.

8.2. Принципы построения системы инвестиционного контроллинга

Построение системы инвестиционного контроллинга на предприятии базируется на определенных принципах, основными из которых являются (рис. 8.1.):



Рис 8.1. Состав основных принципов построения системы инвестиционного контроллинга на предприятии

1. *Направленность системы инвестиционного контроллинга на реализацию разработанной инвестиционной стратегии предприятия.* Для того, чтобы быть эффективным инвестиционный контроллинг должен носить стратегический характер, т.е. отражать основные приоритеты развития инвестиционной деятельности предприятия. Это определяет целенаправленное ограничение контролируемых инвестиционных операций. Обширный контроль над всеми текущими инвестиционными операциями не имеет смысла, так как будет лишь

отвлекать инвестиционных менеджеров от более важных целей управления инвестиционной деятельностью.

2. Многофункциональность инвестиционного контроллинга. Он должен обеспечивать контроль приоритетных показателей развития инвестиционной деятельности не только по предприятию в целом, но и в разрезе отдельных его центров инвестиций, предусматривать возможность сравнения контролируемых показателей со среднеотраслевыми, обеспечивать взаимосвязь контролируемых инвестиционных показателей с другими важнейшими показателями хозяйственной деятельности предприятия.

3. Ориентированность инвестиционного контроллинга на количественные стандарты. Эффективность контрольных действий значительно возрастает, если контролируемые стандарты деятельности выражены конкретными количественными показателями. Это не означает, что контроллинг не должен охватывать качественные аспекты — речь идет лишь о том, что эти качественные аспекты должны быть выражены в системе количественных стандартов, что исключит различное их толкование.

4. Соответствие методов инвестиционного контроллинга специфике методов инвестиционного анализа и инвестиционного планирования. В процессе организации внутреннего инвестиционного контроля необходимо ориентироваться на весь арсенал ранее рассмотренных систем и методов инвестиционного планирования (при подготовке стандартов контроля) и анализа (при подготовке показателей, отражающих фактически достигнутые результаты, и выявлении причин их отклонений от стандартов).

5. Своевременность операций контроллинга. Эта своевременность заключается не в высокой скорости или частоте осуществления контрольных функций, а в адекватности периодов контрольных действий периоду осуществления отдельных операций, связанных с формированием результатов инвестиционной деятельности. Главное условие своевременности инвестиционного контроллинга заключается в следующем: он должен носить характер "раннего предупреждения кризисного развития", т.е. позволять устранять текущие отклонения прежде, чем они примут серьезный характер.

6. Гибкость построения контроллинга. Внутренний инвестиционный контроль должен быть построен с учетом возможности приспособления к новым инструментам инвестирования; к новым нормам и видам осуществления инвестиционной деятельности; к новым технологиям и методам осуществления инвестиционных операций. Без достаточной степени гибкости система контроллинга не будет эффективной даже в тех областях контроля инвестиционной деятельности, для которых она изначально строилась.

7. Простота построения контроллинга. Простейшие формы и методы внутреннего инвестиционного контроля, построенного в соответствии с его целями, требуют меньших усилий контролирующих менеджеров и, как правило, более экономичны. Чрезмерная сложность построения инвестиционного контроллинга может быть не понята или не поддержана его операторами а также потребовать существенного увеличения потока информации для его осуществления.

8. *Экономичность контроллинга.* Затраты по осуществлению инвестиционного контроллинга должны быть минимизированы с позиций их адекватности эффекту этого контроля. Это означает, что объем расходов по организации контроллинга не должен превышать размера того эффекта (снижения затрат, прироста доходов, увеличения прибыли и т.п.), который достигается в процессе его осуществления.

8.3. Этапы построения инвестиционного контроллинга на предприятии

С учетом перечисленных принципов инвестиционный контроллинг на предприятии строится по следующим основным этапам (рис. 8.2)

1. Определение объекта контроллинга. Это общее требование к построению любых видов контроллинга на предприятии с позиций целевой его ориентации.

Объектом инвестиционного контроллинга являются управленческие решения по основным аспектам инвестиционной деятельности предприятий.

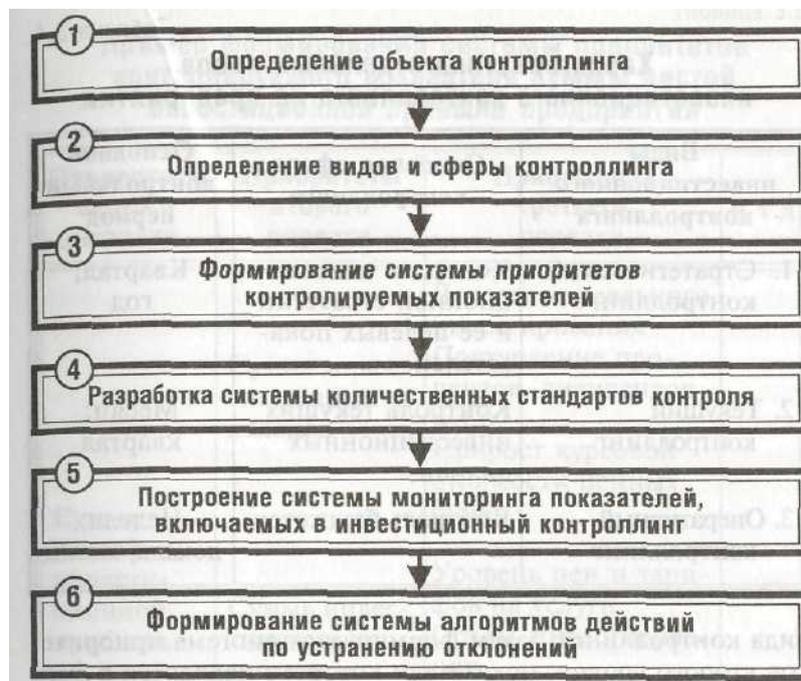


Рис. 8.2. Содержание и последовательность этапов по построения системы инвестиционного контроллинга на предприятии

2. Определение видов и сферы контроллинга. В соответствии с концепцией построения системы контроллинга, он подразделяется на следующие основные виды; *стратегический контроллинг; текущий контроллинг; оперативный контроллинг.* Каждому из перечисленных видов контроллинга должна соответствовать определенная его сфера и периодичность осуществления его функций. В табл. 5.1 риведены основные характеристики отдельных видов инвестиционного контроллинга на предприятии.

3. Формирование системы приоритетов контролируемых показателей.

Вся система показателей, входящих в сферу каждого вида инвестиционного контроллинга, ранжируется по значимости. В процессе такого ранжирования вначале в систему приоритетов первого уровня отбираются наиболее важные из контролируемых показателей данного вида контроллинга; затем формируется система приоритетов второго уровня, показатели которого находятся в факторной связи с показателями приоритетов первого уровня; аналогичным образом формируется система приоритетов третьего и последующих уровней. Такой подход к формированию системы контролируемых показателей облегчает подход к их разложению при последующем объяснении причин отклонения фактических величин от предусмотренных соответствующими заданиями.

Таблица 8.1

Характеристика отдельных видов инвестиционного контроллинга на предприятии

Виды инвестиционного контроллинга	Основная сфера контроллинга	Основной контрольный период
1. Стратегический контролинг	Контроль инвестиционной стратегии и ее целевых показателей	Квартал; год
2. Текущий контролинг	Контроль текущих инвестиционных планов	Месяц; квартал
3. Оперативный контролинг	Контроль бюджетов	Неделя; декада; месяц

При формировании системы приоритетов следует учесть, что они могут носить разный характер для отдельных типов центров ответственности; для отдельных направлений инвестиционной деятельности предприятия; для различных аспектов формирования, распределения и использования инвестиционных ресурсов. Однако при этом должна быть обеспечена как иерархическая сводимость всех контролируемых показателей по предприятию в целом, так и их сводимость по отдельным направлениям инвестиционной деятельности.

Пример формирования системы приоритетов контролируемого показателя суммы чистой инвестиционной прибыли приведен в таблице 5.2.

3. Разработка системы количественных стандартов контроля. После того, как определен и ранжирован перечень контролируемых инвестиционных показателей, возникает необходимость установления количественных стандартов по каждому из них. Такие стандарты могут устанавливаться как в абсолютных, так и в относительных показателях. Кроме того, такие

количественные стандарты могут носить стабильный или подвижный характер (подвижные количественные стандарты могут быть использованы при контроле показателей гибких бюджетов, для корректировки стандартов при изменении учетной ставки, темпов инфляции и т.п.). Стандартами выступают целевые стратегические нормативы, показатели текущих планов и бюджетов, система государственных или разработанных предприятием норм и нормативов и т.п.

Таблица 8.2

Пример формирования системы приоритетов контролируемого показателя суммы чистой инвестиционной прибыли предприятия

Приоритеты первого порядка	Приоритеты второго порядка	Приоритеты третьего порядка	и т.д.
Сумма чистой инвестиционной прибыли	Сумма инвестиционных доходов	Доходы от реального инвестирования Поступление процентов, дивидендов и т.п. Прирост курсовой стоимости ценных бумаг	
	Сумма инвестиционных затрат	Уровень цен и тарифов на услуги Объем инвестирования Структура инвестиций	
	Сумма налоговых платежей	Изменение системы налогов Изменение ставок налогообложения Изменение системы налоговых льгот	

5. Построение системы мониторинга показателей, включаемых в инвестиционный контроллинг. Система мониторинга (или как ее часто переводят "следящая система") составляет основу инвестиционного контроллинга, самую активную часть его механизма. Система инвестиционного мониторинга представляет собой разработанный на предприятии механизм постоянного наблюдения за контролируемы ми показателями инвестиционной деятельности, определения размеров отклонений фактических результатов от предусмотренных и выявления причин этих отклонений.

Построение системы мониторинга контролируемых инвестиционных показателей охватывает следующие основные этапы (рис. 8.3).



Рис. 8.3. Содержание и последовательность основных этапов построения системы мониторинга контролируемых показателей инвестиционной деятельности предприятия

а) *Построение системы информативных отчетных показателей по каждому виду инвестиционного контроллинга* основывается на данных инвестиционного и управленческого учета. Эта система представляет собой так называемую "первичную информационную базу наблюдения", необходимую для последующего расчета агрегированных по предприятию отдельных аналитических абсолютных и относительных показателей, характеризующих результаты инвестиционной деятельности предприятия.

б) *Разработка системы обобщающих (аналитических) показателей, отражающих фактические результаты достижения предусмотренных количественных стандартов контроля*, осуществляется в четком соответствии с системой инвестиционных показателей. При этом обеспечивается полная сопоставимость количественного выражения установленных стандартов и контролируемых аналитических показателей. В процессе разработки такой системы строятся алгоритмы расчета отдельных обобщающих (аналитических) показателей с использованием первичной информационной базы наблюдения и методов инвестиционного анализа.

в) *Определение структуры и показателей форм контрольных отчетов (рапортов) исполнителей* призвано сформировать систему носителей контрольной информации. Для обеспечения эффективности контроллинга такая форма отчета должна быть стандартизирована и содержать следующую информацию:

- фактически достигнутое значение контролируемого показателя (в сопоставлении с предусмотренным);

- размер отклонения фактически достигнутого значения контролируемого показателя от предусмотренного;

- факторное разложение размера отклонения (если контролируемый показатель поддается количественному разложению на отдельные составляющие). Алгоритм такого разложения должен быть определен и доведен до каждого исполнителя заранее;

- объяснение причин отрицательных отклонений по показателю в целом и отдельным его составляющим;

- указание лиц, виновных в отрицательном отклонении показателя, если это отклонение вызвано внутренними факторами деятельности подразделения.

г) *Определение контрольных периодов по каждому виду инвестиционного контроллинга и каждой группе контролируемых показателей.*

Конкретизация контрольного периода по видам контроллинга и группам показателей определяется "срочностью реагирования", не обходимой для эффективного управления инвестиционной деятельностью на данном предприятии. С учетом этого принципа выделяют:

- недельный (декадный) контрольный отчет;

- месячный контрольный отчет;

- квартальный контрольный отчет.

д) *Установление размеров отклонений фактических результатов контролируемых показателей от установленных стандартов* осуществляется как в абсолютных, так и в относительных показателях. Так как каждый показатель содержится в контрольных отчетах исполнителей, на данной стадии он агрегируется в рамках предприятия в целом. При этом по относительным показателям все отклонения подразделяются на три группы:

- положительное отклонение;

- отрицательное допустимое отклонение;

- отрицательное критическое отклонение.

Для проведения такой градации на каждом предприятии должен быть определен критерий «критических» отклонений. В качестве критерия «критического» отклонения может быть принято отклонение в размере 20% и более по недельному (декадному) контрольному периоду; 15% и более по месячному периоду; 10 и более процентов по квартальному периоду.

е) *Выявление основных причин отклонений фактических результатов контролируемых показателей от установленных стандартов* проводится по предприятию в целом и по отдельным "центрам инвестиций". В процессе такого анализа выделяются и рассматриваются те показатели инвестиционного контроллинга, по которым наблюдаются "критические" отклонения от целевых

нормативов, заданий текущих планов и бюджетов. По каждому "критическому" отклонению (а при необходимости и менее значимым размерам отклонений показателей приоритетов первого порядка) должны быть выявлены вызвавшие их причины.

6. Формирование системы алгоритмов действий по устранению отклонений является заключительным этапом построения инвестиционного контроллинга на предприятии. Принципиальная система действий менеджеров предприятия в этом случае заключается в трех алгоритмах (рис. 8.4).



Рис. 8.4. Формирование принципиальных алгоритмов действий по устранению различных видов отклонений фактических результатов инвестиционной деятельности от предусмотренных

а) *«Ничего не предпринимать»*. Эта форма реагирования предусматривается в тех случаях, когда размер отрицательных отклонений значительно ниже предусмотренного «критического» критерия.

б) *«Устранить отклонение»*. Такая система действий предусматривает процедуру поиска и реализации резервов по обеспечению выполнения целевых, плановых или нормативных показателей. В качестве резервов может быть рассмотрена целесообразность введения усиленного режима экономии (по принципу «отсечения лишнего»), использования системы инвестиционных резервов и другие.

в) *«Изменить систему плановых или нормативных показателей»*. Предпринимается в тех случаях, если возможности нормализации отдельных аспектов инвестиционной деятельности ограничены или вообще отсутствуют. В этом случае по результатам инвестиционного мониторинга вносятся предложения по корректировке системы целевых стратегических нормативов, показателей текущих инвестиционных планов или отдельных бюджетов. В отдельных критических случаях может быть обосновано предложение о прекращении отдельных инвестиционных операций и даже деятельности отдельных центров затрат и инвестиций.

ТЕМА 9. ПРИКЛАДНОЙ КОНТРОЛЛИНГ

9.1. Контроллинг маркетинга

Содержание темы:

Контроллинг маркетинга как система организации контроллинга результатов маркетинговой деятельности предприятия. Составляющие контроллинга маркетинга: подсистемы контроля и аудита.

Маркетинг-микс. Четыре основные сферы деятельности маркетинга: продукт, цена, место (условие) продажи, стимулирование. Политики маркетинга: в отношении продукта, сбытовая, ценовая, коммуникационная.

Контроллинг маркетинга как эффективное средство управления на предприятии. Задачи контроллинга маркетинга.

Регулирующая деятельность контроллинга. Принципы, на которых основан механизм контроллинга: движения и торможения, своевременности, стратегического сознания, документации.

Стратегический контроллинг маркетинга. Методы стратегического контроллинга маркетинга: анализ стратегического портфолио, методическая и информационная поддержка менеджмента при выборе и обосновании идей нового продукта, координация стратегических планов.

Оперативный контроллинг маркетинга как решение задач по формированию и контролю основных сфер деятельности и политики маркетинга.

Основные инструменты контроллинга маркетинга. Портфолио–анализ как подход к управлению отдельными стратегиями относительно продуктов и рынков. GAP-анализ как анализ отклонений фактического развития ситуации от запланированного. Расчет маржинальной прибыли как анализ эффективности мероприятий в области маркетинга. Сравнительный анализ как анализ причин и факторов, влияющих на результаты хозяйственной деятельности.

В условиях трансформации украинской экономики в деятельности хозяйствующих субъектов значительно увеличилось значение фактора неопределенности, повысился риск. Выживание предприятий в таких условиях зависит от действия долгосрочных факторов. Их учет возможен в рамках реализации маркетинговой стратегии, направленной на поддержание и развитие производства, повышение профессионального и квалификационного уровня сотрудников предприятия, улучшение ассортимента и рост конкурентоспособности выпускаемой продукции, освоение новых рынков.

Сегодня главная проблема на большинстве предприятий связана с неумением правильно организовать маркетинг. Из-за нехватки информации они не могут найти продукт, который требует рынок. Поэтому основной задачей контроллинга маркетинга является информационная поддержка эффективного менеджмента по удовлетворению потребностей клиентов.

Контроллинг маркетинга – это система организации контроллинга результатов маркетинговой деятельности предприятия. Он включает подсистемы контроля и аудита, которые предполагают соответственно планирование, организацию и проведение процессов измерения, ревизии и оценки результатов реализации концепций, стратегий и планов маркетинга, эффективности управления мероприятиями для достижения тактических и стратегических целей маркетинга.

Конкретное сочетание инструментов маркетинга для достижения поставленных предприятием целей, направленных на увеличение прибыли или рост объемов продаж, называется **маркетингом-микс**. Выделяют четыре основные сферы деятельности маркетинга, известные еще под названием 4»Р»: продукт (product), цена (price), место, условие продажи (place), стимулирование (promotion).

Соответственно им выделяют следующие политики маркетинга:

- политика в отношении продукта
- сбытовая политика
- ценовая политика
- коммуникационная политика.

Контроллинг маркетинга выступает эффективным средством управления на предприятии, направленным на решение маркетинговых проблем. Задача контроллинга – при фактических расхождениях с планом привести в движение механизм, способный, несмотря на отклонения, достигнуть цели путем сравнения фактических и запланированных результатов своевременно определить место возникновения затруднений с реализацией плана и с помощью регулирующих мероприятий обеспечить получение запланированной прибыли и достижение других намеченных показателей.

Регулирующая деятельность контроллинга – сигнализировать об отклонениях, допущенных в одной сфере деятельности, другим отделам, посоветовать им необходимые действия, помочь воплотить их для достижения плановых границ в целом.

Как важный элемент управления предприятием контроллинг помогает руководству в процессе определения и реализации стратегических и оперативных целей развития. В рамках этого различают стратегический и оперативный контроллинг маркетинга.

Стратегический контроллинг маркетинга включает стратегическое планирование и контроль, которые предусматривают:

- анализ стратегического портфолио
- методическую и информационную поддержку менеджмента при выборе и обосновании идей нового продукта
- координацию стратегических планов.

Оперативный контроллинг маркетинга предусматривает решение задач по формированию и контролю основных сфер деятельности и политики маркетинга.

Среди основных инструментов контроллинга маркетинга можно выделить следующие:

1. Портфолио-анализ – подход к управлению отдельными стратегиями относительно продуктов и рынков. Портфолио-анализ является инструментом для выработки стратегических рекомендаций. Его основная цель – помощь в рациональном распределении ограниченных ресурсов между различными рынками товаров, на которых он распределен. Портфолио-анализ позволяет сформулировать выводы по:

- возможной стратегии по группе товаров
- оценке денежных потребностей и потенциалу рентабельности
- распределению объема продаж по квадрантам, для чего можно оценить равновесие портфеля направлений деятельности и товаров.

2. GAP-анализ – в контексте контроллинга означает анализ отклонений фактического развития ситуации от запланированного. Рекомендации, полученные в результате портфолио-анализа, требуют дальнейшей конкретизации в виде постановки целей и разработки стратегий их достижений, исходя из реальной ситуации на рынках. Для этого служит GAP-анализ, который является ядром стратегического планирования.

3. Расчет маржинальной прибыли – с помощью этого метода анализируется эффективность мероприятий в области маркетинга.

4. Сравнительный анализ – анализ причин и факторов, влияющих на результаты хозяйственной деятельности предприятия в сфере маркетинга.

Существуют различные программные средства для осуществления на предприятии функций контроллинга маркетинга. С их помощью решаются основные задачи контроллинга. Большинство этих средств используют для решения задач контроллинга маркетинга его основные инструменты, перечисленные выше.

9.2. Контроллинг логистики

Содержание темы:

Понятие логистики как науки о планировании, управлении, контроле и регулировании движения материальных и информационных потоков.

Концепция логистики как система взглядов на рационализацию хозяйственной деятельности. Основные положения концепции логистики: реализация принципа системного подхода; отказ от выпуска универсального технического и подъемно-транспортного оборудования; гуманизация технологических процессов; учет логистических издержек; развитие услуг сервиса; способность логистических систем к адаптации.

Понятие логистической функции. Два вида функций логистики: оперативные и координационные. Оперативные функции: в сфере снабжения, в фазе производства, в сфере управления. Координационные функции: выявление,

анализ потребностей, анализ рынков, прогнозирование поведения источников рынков, обработка данных по заказам, оперативное планирование.

Задачи контроллинга логистики. Действия контроллера в сфере логистики.

Планирование потребности в материалах. Функции контроллинга логистики. Определение потребностей подразделений и предприятия в целом. Разработка и анализ моделей управления складскими запасами.

Контроллинг как выбор методов заказов. Принцип, на котором основан выбор методов заказов. Основные методы заказов. Эффективное управление складскими запасами.

Расчет издержек. Предпосылки проведения расчетов издержек. Виды издержек. Места возникновения издержек.

Контроль экономичности. Информационное обеспечение подготовки решений. Контроллинг логистики как информационная поддержка принятия решений. Формирование оптимальных стратегий предоставления материалов. Выработка рекомендаций для руководства.

Логистика – это наука о планировании, управлении, контроле и регулировании движения материальных и информационных потоков в пространстве и во времени от их первичного источника до конечного потребителя.

Система взглядов на рационализацию хозяйственной деятельности путем оптимизации потоковых процессов является концепцией логистики. Основными ее положениями являются следующие:

1. Реализация принципа системного подхода.
2. Отказ от выпуска универсального технического и подъемно-транспортного оборудования. Использование оборудования, соответствующего, в основном, конкретным условиям.
3. Гуманизация технологических процессов, создание современных условий труда.
4. Учет логистических издержек на протяжении всей логистической цепочки.
5. Развитие услуг сервиса на современном уровне.
6. Способность логистических систем к адаптации в условиях неопределенности окружающей среды.

Логистическая функция – это укрупненная группа логистических операций, направленных на реализацию целей логистической системы.

С учетом современных задач логистики различают два вида функций: оперативные и координационные.

Оперативный характер функций связан с непосредственным управлением движением материальных ценностей в сфере снабжения, производства и распределения.

К функциям в сфере снабжения относятся управление движения продукции от поставщика или пункта их приобретения к производственным предприятиям, складам или торговым хранилищам.

В фазе производства функцией логистики становится управление запасами, включающее контроль движения полуфабрикатов и компонентов через все стадии производственного процесса, а также перемещение готовой продукции на оптовые склады и розничные рынки сбыта.

Функция управления распределением продукции охватывает оперативную организацию потоков конечной продукции от предприятия-производителя к потребителям.

К числу функций логистической координации относятся: выявление, анализ потребностей в материальных ресурсах различных фаз и частей производства, анализ рынков, на которых действует предприятие, и прогнозирование поведения других источников этих рынков, обработка данных, касающихся заказов и потребностей клиентуры. Перечисленные функции логистики заключаются в координации спроса и предложения на товар.

В рамках координационных функций логистики выделилось еще одно из ее направлений – оперативное планирование, продиктованное стремлением сократить запасы, не снижая эффективности производственной и сбытовой деятельности фирмы.

Таким образом, главная задача контроллинга логистики заключается в осуществлении текущего контроля за экономичностью процессов складирования и транспортирования материальных ресурсов. Контроллер должен обеспечивать руководство предприятия информацией, необходимой для принятия решений в сфере логистики, а также осуществлять согласование и оптимизацию материальных потоков с другими процессами, протекающими на предприятии.

На основе информации, которая содержится в программах, устанавливающих качество, вид, количество производимых в единицу времени продукции, контроллинг определяет потребности подразделений и предприятия в целом в материалах, полуфабрикатах и комплектующих. Одной из функций контроллинга логистики является разработка и анализ моделей управления складскими запасами.

Анализ моделей управления запасами сводится к установлению последовательности процедур снабжения и пополнения запасов, при которой обеспечиваются минимальные суммарные затраты, связанные с заготовками, хранением продукции и убытками из-за неудовлетворенного спроса. Контроллинг занимается выбором методов заказов, но все они основаны на одном моменте: складской запас пополняется после того, как объем запасов на складе достигнет определенного минимального значения, или по прошествии определенного периода времени.

Контроллинг занимается также расчетом издержек, основанных на системном охвате работ в области логистики. Места приемов материалов, полуфабрикатов и комплектующих, система транспортировки ресурсов на предприятии, а также склад готовой продукции являются основными местами возникновения издержек. Контроллинг логистики позволяет рассчитать

плановые издержки на основе определения планового количества потребления запасов, определенного по плановым ценам.

Как уже отмечалось выше, первоочередная задача контроллинга – это контроль экономичности в сфере логистики. Контроллинг обеспечивает информационную поддержку принятия решений, существенных для достижения целей предприятия. Он определяет степень готовности поставщиков, затраты на складирование, транспортные издержки, выбирает подходящие места для складирования. С помощью служб контроллинга менеджеры формируют наиболее подходящие стратегии предоставления материалов подразделениям, рассчитывают структуру сети дистрибьюторов, выбирают оптимальную систему складирования.

При осуществлении контроля над экономичностью контроллер вырабатывает рекомендации для руководства, на основе которых достигается оптимальная система затрат.

9.3. Финансовый контроллинг

Содержание темы:

Комплексный подход к решению проблем эффективного функционирования предприятия. Задачи финансового управления: поддержание рентабельности, обеспечение платежеспособности. Рентабельность как эффективность функционирования предприятия. Платежеспособность как способность предприятия платить в счет своих обязательств.

Финансовый контроллинг как набор методик, направленных на совершенствование учетной политики и управленческой практики предприятий. Традиционные проблемы учета и управления, которые решает финансовый контроллинг: низкая платежная дисциплина структурных подразделений; неконтролируемая дебиторская задолженность; слабое управление затратами; ошибочное определение прибыльности филиалов и видов бизнеса; недостаток оборотных средств.

Задачи финансового контроллинга: обеспечение ликвидности и платежеспособности предприятия; согласование финансового и внутрипроизводственного учета; взаимоувязка внутренней и внешней сред предприятия с помощью бюджетирования; ориентирование на достижение финансово-экономических показателей.

Методы финансового контроллинга для поддержания ликвидности; структурное поддержание ликвидности; текущее обеспечение ликвидности; поддержание ликвидных резервов; финансирование.

Структурное поддержание ликвидности. Удержание сбалансированной структуры капитала. Возможность привлечения дополнительных финансовых средств. Согласование частичных планов с помощью плановых и информационных инструментов.

Текущее обеспечение ликвидности. Поток платежей, поступления и выплаты, относящиеся к финансированию, инвестированию и собственному

капиталу, – финансовый план. Поддержание ликвидных резервов. Положительный и отрицательный моменты наличия ликвидных средств.

Основные элементы финансового контроллинга: кратко-, средне- и долгосрочное планирование.

Инструменты финансового контроллинга: коэффициенты ликвидности, временные сравнения балансов, схема показателей, основанная на разбиении позиций в балансе и отчете о прибылях/убытках, анализ потоков платежей, анализ работающего капитала, финансовая «паутина», баланс движения средств и финансовый план.

Управление предприятием в современных условиях предполагает комплексный подход к решению проблем эффективного функционирования, обусловленных внешними и внутренними факторами. Рыночная экономика требует от субъектов хозяйствования улучшения бизнес-процессов, ориентации на решение приоритетных проблем, что характеризуется постоянным прогрессом: разработкой и внедрением новых продуктов, технологий, оборудования, методов организации производства и т.д. Но при этом надо уделять внимание и иным вопросам, связанным, в частности, со сферой финансового управления.

К основным задачам финансового управления предприятием относят поддержание рентабельности и обеспечение платежеспособности. Рентабельность показывает эффективность функционирования предприятия, то есть способность генерировать дополнительный продукт, а платежеспособность отражает способность предприятия в необходимых объемах и вовремя платить в счет удовлетворения своих обязательств, покупать нужное количество ресурсов для функционирования и развития. Сегодня все субъекты хозяйствования существуют на принципах самостоятельности и ответственности, поэтому обеспечение платежеспособности имеет высокое значение. Так как каждое предприятие должно поддерживать платежеспособность, то ему необходимо активное управление финансовыми процессами.

Управление каким-либо процессом требует соответствующего информационного обеспечения. Состояние платежеспособности, его динамику и тенденции изменения обеспечивает необходимой информацией финансовый контроллинг.

Финансовый контроллинг – это набор методик, направленных на совершенствование учетной политики и управленческой практики предприятий, исходя из финансовых критериев успешности функционирования предприятия.

С помощью финансового контроллинга могут быть решены традиционные проблемы учета и управления:

- низкая платежная дисциплина структурных подразделений
- неконтролируемая дебиторская задолженность
- слабое управление затратами

- ошибочное определение прибыльности филиалов и видов бизнеса
- недостаток оборотных средств.

Для решения этих проблем *финансовый контроллинг* выполняет следующие задачи:

- обеспечение ликвидности и платежеспособности предприятия;
- согласование финансового и внутреннего производственного учета;
- взаимоувязка внутренней и внешней среды предприятия посредством бюджетирования;
- ориентирование на достижение финансово-экономических показателей.

Финансовый контроллинг обеспечивает поддержание ликвидности с помощью следующих методов:

- структурное поддержание ликвидности
- текущее обеспечение ликвидности
- поддержание ликвидных резервов
- финансирование.

Контроллеры, используя данные методы, концентрируют основные усилия в фазах планирования и контроля.

Структурное поддержание ликвидности стремится удерживать сбалансированную структуру капитала, чтобы обеспечить предприятию возможность привлечения дополнительных финансовых средств.

Финансовый контроллинг согласует частичные планы в рамках этого метода с помощью плановых и информационных инструментов и, когда необходимо, стремится к выравниванию структурного дисбаланса.

Текущее обеспечение ликвидности направлено на финансовый план, куда включены все потоки платежей, поступления и выплаты, относящиеся к финансированию, инвестированию и собственному капиталу.

Для формирования резервов ликвидности используется излишек ликвидных средств. Положительным моментом наличия ликвидных резервов является то, что они обеспечивают финансовую безопасность предприятия, а отрицательным – то, что они уменьшают рентабельность. Поэтому финансовый контроллинг следит, чтобы платежеспособность предприятия гарантировалась с минимальными издержками.

В качестве основных элементов финансового контроллинга различают кратко-, средне- и долгосрочное планирование.

Долгосрочное финансовое планирование связывают с инвестиционным планированием, но его информационная точность снижается при удалении планового момента времени.

Среднесрочное финансовое планирование предусматривает уточнение запланированных выплат, их объемов и сроков. Оно дополняет долгосрочное планирование.

Краткосрочное финансовое планирование используется в рамках подробного финансового плана с плановым периодом 3-12 месяцев.

Инструментами финансового контроллинга являются следующие:

- коэффициенты ликвидности;

- временные сравнения балансов;
- схема показателей, основанная на разбиении позиций в балансе и отчете о прибылях/убытках.

У финансового контроллинга также есть инструменты, которые не получили широкой известности и применения:

- анализ потоков платежей (кэш-флоу-анализ);
- анализ работающего капитала;
- финансовая «паутина»;
- баланс движения средств и финансовый план.

Помимо приведенных выше существует целый ряд других методик финансового анализа, в той или иной мере нашедших применение на практике.

9.4. Контроллинг инвестиций

Содержание темы:

Контроллинг инвестиций как обслуживание сферы инвестиционной деятельности. Главные направления контроллинга инвестиций: планирование и координация деятельности в сфере инвестиций; проект-контроллинг; бюджетный контроль инвестиционного проекта; контроль реализации инвестиций.

Задачи контроллинга инвестиций: составление данных по инвестиционным решениям; координация получения информации; развитие средств планирования инвестиций; установление бюджета инвестиций; проверка и контроль инвестиционных заявок; проведение расчета инвестиций; контроль проекта по существу дела и по времени; текущий подсчет инвестиций; контроль бюджета; инициирование новых инвестиционных проектов; выработка предложений по реализации инвестиционных проектов.

Процесс принятия решений в контроллинге инвестиций. Шаги по выбору оптимальных проектов на этапах поиска и оценки: создание системы инвестиционного планирования, формирование концепции проведения инвестиционных расчетов, определение критериев для принятия решений, установление качественных для инвестиционных расчетов параметров, проведение инвестиционных расчетов для крупных проектов, осуществление контроля за инвестиционными проектами, проведение расчета эффективности инвестиционных проектов.

Реализация задач контроллинга инвестиций: разработка методов проведения инвестиционных расчетов и оценки рисков, нормирование и контроль данных.

Методы инвестиционных расчетов: статические, динамические, функционально-стоимостный анализ.

Статические методы инвестиционных расчетов: расчет сопоставления затрат, расчет сопоставления прибыли, расчет рентабельности, расчет амортизации, расчет стоимости машино-часа, статическое сравнение сроков окупаемости.

Динамические методы инвестиционных расчетов: метод приведенной величины дохода, метод внутренней нормы доходности, метод внутренней процентной ставки, метод аннуитета, метод динамического срока окупаемости, метод оценки стоимости капитала, динамический расчет амортизации.

Функционально-стоимостный анализ – метод, указывающий на возможные пути улучшения стоимостных показателей.

Основной задачей **контроллинга инвестиций** является обслуживание сферы инвестиционной деятельности

Его главными направлениями являются следующие:

- планирование и координация деятельности в сфере инвестиций
- проект-контроллинг
- бюджетный контроль инвестиционного проекта
- контроль реализации инвестиций.

В задачи контроллинга инвестиций входят:

1. Составление данных по инвестиционным решениям.
2. Координация получения информации.
3. Развитие средств планирования инвестиций.
4. Установление бюджета инвестиций.
5. Проверка и контроль инвестиционных заявок.
6. Проведение расчета инвестиций.
7. Контроль проекта по существу дела и по времени.
8. Текущий подсчет инвестиций.
9. Контроль бюджета.
10. Инициирование новых инвестиционных проектов.
11. Выработка предложений по реализации инвестиционных проектов.

Долгосрочное инвестиционное планирование включается в общее стратегическое планирование предприятия, что обеспечивает приспособление предприятия к изменениям в окружающем мире.

Перед приобретением собственности контроллинг инвестиций проводит подготовительные работы, в рамках которых осуществляется отбор потенциальных кандидатов, определяется ранг предприятия и приемлемая цена приобретения.

Контроллинг инвестиций реализует процесс принятия решений, выбирая наиболее подходящие проекты на этапах поиска и оценки. При этом он вырабатывает следующие шаги:

1. Создает систему инвестиционного планирования.
2. Формирует концепцию проведения инвестиционных расчетов и определяет критерии для принятия решений.
3. Устанавливает качественные для инвестиционных расчетов параметры.
4. Проводит инвестиционные расчеты для крупных проектов.
5. Осуществляет контроль за всеми инвестиционными проектами и проводит расчет их эффективности.

В области контроля контроллинг инвестиций создает систему контроля, ориентированную на реализацию проектов, а с помощью финансового плана проекта сравниваются фактические и запланированные показатели инвестиционного бюджета.

Типовая схема инвестиционного процесса



Анализируя схему инвестиционного процесса, можно показать основные задачи контроллинга инвестиций, сформулированные ранее.

Для реализации задач контроллинга инвестиций нужны разработка методов проведения инвестиционных расчетов и оценки рисков, нормирование и контроль данных, необходимых для принятия решений. Контроллер должен наблюдать за правильностью применения этих методов, а также сам проводить инвестиционные расчеты.

На сегодняшний момент известны следующие методы инвестиционных расчетов:

- статические
- динамические
- функционально-стоимостной анализ.

К статическим методам инвестиционных расчетов относят следующие методы:

- расчет сопоставления затрат
- расчет сопоставления прибыли

- расчет рентабельности
- расчет амортизации
- расчет стоимости машино-часа
- статическое сравнение сроков окупаемости.

В качестве динамических методов инвестиционных расчетов выделяют следующие:

- ❖ метод приведенной величины дохода,
- ❖ метод внутренней нормы доходности,
- ❖ метод внутренней процентной ставки,
- ❖ метод аннуитета,
- ❖ метод динамического срока окупаемости,
- ❖ метод оценки стоимости капитала,
- ❖ динамический расчет амортизации.

Функционально-стоимостной анализ – один из методов, указывающий на возможные пути улучшения стоимостных показателей.

9.5. Контроллинг инноваций

Содержание темы:

Инновационная деятельность предприятия. Разработка и осуществление эффективной научно-технической политики. Необходимость инноваций.

Нововведения как разработка и организация выпуска нового продукта или услуги, усовершенствование выпускаемой продукции, выход на новые рынки и расширение существующих рынков.

Управление работами по созданию новых продуктов и технологий. Необходимость концепции управления, включающей все компоненты современного менеджмента и отвечающей требованиям к системам управления в условиях высокой динамичности рынков – контроллинг инноваций.

Задачи контроллинга инноваций: проведение процессов по внедрению нового технического мышления в отношении продуктов и областей применения, ориентированное на результат, содействие при стратегическом и оперативном планировании программ инноваций, оценка предлагаемых инноваций с точки зрения рынка, затрат, экономичности, планирование и контроль бюджета сферы инноваций, контроль сроков реализации и результатов, выбор и контроль показателей, активная информация об экономических и рыночных данных.

Этапы процесса контроллинга инноваций: процесс принятия решений, организация служб контроллинга инноваций, оценка и финансирование работ в сфере инноваций, внутренняя и внешняя отчетность в сфере инноваций.

Процесс принятия решений, основанный на стратегическом планировании общего бюджета и его распределении на отдельные инновационные проекты. Усложнение процесса из-за отсутствия финансовых ресурсов.

Включение служб контроллинга в организационную структуру предприятия.

Основной составляющей работы в сфере инноваций является ресурс персонала разработчиков. Задача контроллинга инноваций как установление определенной ставки расчета времени для различных категорий персонала.

Инструменты контроллинга инноваций: интенсивность инноваций; доля инноваций; время возникновения продукта; время безубыточности; возврат вложения; возрастная структура инновационных проектов; начатые, продолженные и законченные инновационные проекты за год; затраты на инновации на каждого занятого в сфере инноваций; создание стоимости на каждого занятого в сфере инноваций; доля расходов на инновации в общих расходах.

Решающим фактором, определяющим дееспособность предприятия, выступает инновационная деятельность. Для хозяйствующих субъектов, столкнувшихся с проблемой выживания в жестких условиях рынка, особое значение приобретает разработка и осуществление эффективной научно-технической политики. Нарушение платежеспособности компании в современных условиях чаще всего становится следствием неадекватности ее инновационной стратегии изменениям во внешней среде. Низкая инновационная активность приводит к кризису и крупные предприятия в отраслях с высокими технологиями, и средние и малые фирмы, выступающие на динамичных рынках.

Зарубежный опыт констатирует, что в условиях конкуренции непрерывное внедрение новшеств, способность руководства предприятия к инновационной деятельности представляют собой главный фактор поддержания высокого уровня его доходности. Необходимость инноваций диктуется изменениями, происходящими во внешней среде, в которой действует фирма.

Нововведения касаются разработки и организации выпуска нового продукта или услуги, усовершенствования выпускаемой продукции, выхода фирмы на новые рынки и расширение существующих рынков, технологии и организационной структуры управления предприятием, ее адаптации к изменениям, происходящим на рынке, снижения затрат на производство и реализацию продукции, других аспектов функционирования компании. Компании, пренебрегающие инновационной деятельностью, оказываются в конечном счете беззащитными перед ухудшением рыночной конъюнктуры.

Управление работами по созданию новых продуктов и технологий сопряжено со значительными рисками и неопределенностью. Чем крупнее и дороже инновационный проект, чем выше требования к срокам его реализации, тем большие требования предъявляются к системе управления проектами. Речь не идет о более жестком контроле: необходима концепция управления, включающая все компоненты современного менеджмента и отвечающая требованиям к системам управления в условиях высокой динамичности

рынков. В качестве такой концепции предлагается использовать контроллинг инноваций.

Наряду с генеральной задачей ориентированного на результат проведения всех процессов по внедрению нового технического мышления в отношении продуктов и областей применения, контроллинг инноваций имеет следующие специфические задачи:

- содействие при стратегическом и оперативном планировании программ инноваций;
- оценка предлагаемых инноваций с точки зрения рынка, затрат и экономичности;
- планирование и контроль бюджета сферы инноваций;
- контроль сроков реализации и результатов;
- выбор и контроль показателей;
- активная информация об экономических и рыночных данных.

Процесс контроллинга инноваций включает в себя:

- процесс принятия решений;
- организация служб контроллинга инноваций;
- оценка и финансирование работ в сфере инноваций;
- внутренняя и внешняя отчетность в сфере инноваций.

В процессе принятия управленческих решений *контроллинг инноваций* предполагает стратегическое планирование общего бюджета и его распределение на отдельные инновационные проекты. Ограниченность финансовых ресурсов усложняет этот процесс.

Контроллинг инноваций контролирует ориентировку на поставленную цель с помощью установленных промежуточных целей. В случае необходимости контроллер должен в любой момент дать ответ о финансовом состоянии инновационных проектов.

Службы контроллинга включаются в организационную схему предприятия по-разному. Отдел контроллинга рядом с руководством предприятия занимает центральное место. Он отвечает за отделы контроллинга других подразделений предприятия, а также за отдел контроллинга инноваций.

Существует и другой вариант организации служб контроллинга, используемый на предприятиях, занимающихся несколькими продуктами. В рамках такой организации предусматриваются центральный исследовательский отдел и несколько сфер, разделенных в зависимости от продуктов. Каждый из этих отделов по продуктам при этой модели имеет собственный отдел контроллинга.

Работа в сфере инноваций в качестве основной составляющей имеет ресурс персонала разработчиков. В этих условиях задачей контроллинга является установление определенной ставки расчета времени для различных категорий персонала в сфере инноваций. Эта ставка времени также должна включать общие затраты, которые не могут быть подчинены определенному продукту.

Контроллинг инноваций для осуществления своих целей использует следующие инструменты:

- интенсивность инноваций;
- доля инноваций;
- время возникновения продукта;
- время безубыточности;
- возврат вложения;
- возрастная структура инновационных проектов;
- начатые, продолженные и законченные инновационные проекты за год;
- затраты на инновации на каждого занятого в сфере инноваций;
- создание стоимости на каждого занятого в сфере инноваций;
- доля расходов на инновации в общих расходах.

Информацию о тенденции развития контроллер получает путем сравнения этих показателей внутри предприятия на протяжении времени или сравнением с соответствующими показателями других предприятий в этой области.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Современные условия функционирования любой организации диктуют руководству предприятия новые требования к ее управлению.

В настоящее время все большее количество руководителей стали уделять внимание разработке детальных планов (бюджетов) развития организации. Для их разработки необходимо исследовать, а затем и проанализировать множество факторов. Для выполнения данной работы необходим специалист в этой области, которого называют контроллер. В связи с этим увеличилась потребность в специалистах по данным вопросам.

Кроме того, руководству необходимо самому иметь представление о том, что это за процесс. Поэтому в последнее время возрастает потребность в дальнейшем развитии теории и практики контроллинга.

В данных лекциях основное внимание было уделено понятию контроллинга, его функций и задач.

Кроме того, было рассмотрено, что такое оперативный, стратегический контроллинг, каковы их задачи, каковы их формы.

Было рассмотрено, кто такой контроллер, каковы его основные задачи, функции и обязанности.

Отдельная лекция была посвящена организации контроллинга на предприятии.

Также в лекциях было рассмотрено применение контроллинга в различных областях предпринимательской деятельности.

Задачи контроллинга – создание информационной системы поддержки принятия управленческих решений на базе данных поступающих из бухгалтерского, производственного и управленческого учетов; планирование деятельности предприятия; оперативный контроль деятельности всех структурных подразделений и всей организации в целом; координация деятельности системы управления организацией.

Задачи контроллинга инвестиций –

1. Составление данных по инвестиционным решениям.
2. Координация получения информации.
3. Развитие средств планирования инвестиций.
4. Установление бюджета инвестиций.
5. Проверка и контроль инвестиционных заявок.
6. Проведение расчета инвестиций.
7. Контроль проекта по существу дела и по времени.
8. Текущий подсчет инвестиций.
9. Контроль бюджета.
10. Инициирование новых инвестиционных проектов.
11. Выработка предложений по реализации инвестиционных проектов.

Задачи контроллинга инноваций –

- содействие при стратегическом и оперативном планировании программ инноваций;

- оценка предлагаемых инноваций с точки зрения рынка, затрат и экономичности;

- планирование и контроль бюджета сферы инноваций;
- контроль сроков реализации и результатов;
- выбор и контроль показателей;
- активная информация об экономических и рыночных данных.

Задачи финансового контроллинга –

- обеспечение ликвидности и платежеспособности предприятия;
- согласование финансового и внутреннего производственного учета;
- взаимосвязка внутренней и внешней среды предприятия посредством бюджетирования;

- ориентирование на достижение финансово-экономических показателей.

Задачи финансового управления – поддержание рентабельности, обеспечение ликвидности.

ГЛОССАРИЙ

GAР-анализ – в контексте контроллинга означает анализ отклонений фактического развития ситуации от запланированного.

Анализ моделей управления запасами – сводится к установлению последовательности процедур снабжения и пополнения запасов, при которой обеспечиваются минимальные суммарные затраты, связанные с заготовками, хранением продукции и убытками из-за неудовлетворенного спроса.

Анализ потоков платежей (кэш-флоу анализ) – показывает сумму, которой располагает предприятие для финансирования инвестиций, погашения заемного капитала и распределения прибыли.

Анализ работающего капитала (Working Capital) – показывает, какая доля оборотного капитала используется для покрытия долгосрочных обязательств.

= стоимость оборотного капитала – краткосрочный заемный капитал

Баланс движения средств – планируются конкретные платежи по сделкам и осуществляется анализ отклонений.

Виды рисков – технические, означающие вероятность того, что в процессе реализации инновационного проекта не будут достигнуты заданные технико-эксплуатационные характеристики изделия; временные, обусловленные несвоевременной реализацией инновационного проекта; экономические (финансовые), возникающие в результате превышения фактических затрат ресурсов над запланированными.

Внешняя деловая среда (или макросфера) – совокупность экономических и политических субъектов, действующих за пределами предприятия, и отношения, складывающиеся между ними и предприятием. Отношения определяют взаимодействие между предприятием, его реальными и потенциальными клиентами, а также конкурентами. Согласно оценкам экспертов, наибольшие возможности предприятию обеспечивают квалификация персонала и технологическая база, а наибольшая опасность заключается в неожиданных действиях со стороны конкурентов.

Внутренняя деловая среда – это отношения в коллективе, определяющие насыщенность информационных и интенсивность коммуникационных потоков, а также знания, закладываемые и порождаемые в производстве.

Временные сравнения балансов – сравнение изменений позиций в стоимостном выражении с выявлением причин.

Долгосрочное инвестиционное планирование – включается в общее стратегическое планирование предприятия, что обеспечивает приспособление предприятия к изменениям в окружающем мире.

Долгосрочное финансового планирование – включает планирование структуры баланса и связанность капитала.

Инвестиционные расчеты – поддерживающие принятие решений методы определения выгодности инвестиционных проектов.

Инвестиционный процесс – выполняет следующие шаги:

1. инициирование инвестиций,
2. описание инвестиционной проблемы,
3. установление критериев оценки,
4. определение факторов-ограничений,
5. поиск альтернативных инвестиций,
6. предварительный выбор альтернативных инвестиций,
7. оценка и выбор предпочтительных инвестиций,
8. реализация проекта,
9. хода реализации инвестиционного проекта.

Инвестиция – долгосрочное вложение капитала в предприятия разных отраслей, предпринимательские проекты, социально-экономические программы или инновационные проекты. Инвестиции приносят прибыль через значительный срок после вложения.

Инновация – нововведение в области техники, технологии, организации труда или управления, основанное на использовании достижений науки и передового опыта.

Информация – главный ресурс роста производительности предприятия, поскольку именно она позволяет устанавливать стратегические цели и задачи предприятия и использовать открывающиеся возможности; принимать обоснованные и своевременные управляющие решения; координировать действия разрозненных подразделений, направляя их усилия на достижение общих поставленных целей.

Коммуникационная политика – перспективный курс действий предприятия и наличие у него обоснованной стратегии использования комплекса коммуникативных (коммуникационных) средств взаимодействия со всеми субъектами маркетинговой системы, которая обеспечивает стабильную и эффективную деятельность по формированию спроса и продвижению товаров и услуг на рынок.

Контроллер-куратор цехов – квалифицированный специалист, знакомый с организацией работы и проблемами всех цехов предприятия, понимающий суть работы и технологические аспекты работы каждого цеха. Если предприятие очень крупное и цехов много (больше 10), то на эту должность требуются два человека, которые разделят между собой цеха по группам.

Контроллер-специалист по информационным системам – квалифицированный специалист из отдела автоматизации, детально знающий документооборот на предприятии и способный поставить задачу автоматизации контроллинговой работы.

Контроллер-специалист по управленческому учету – специалист, способный к аналитическому мышлению, владеющий теорией и инструментами контроллинга, обладающий высоким уровнем эрудиции.

Контроллинг – это инструмент стратегического и оперативного управления предприятием, согласно которому принимаются управленческие решения, ведущие к достижению поставленных перед организацией целей.

Контроллинг обеспечивает – методическую и инструментальную базу для осуществления основных функций управления (менеджмента): планирование, организация, руководство, мотивация и контроль, а также служит вспомогательным инструментом для адекватного понимания ситуации внутри организации для принятия оперативных и стратегических управленческих решений.

Контроллинг инвестиций – система организации контроллинга для оценки и оперативного управления инвестиционными проектами.

Контроллинг инноваций – система контроллинга, занимающаяся надзором за ходом реализации инновационного проекта, контролем и информационной поддержкой эффективного управления проектом.

Контроллинг логистики – система контроллинга, занимающаяся поставками, оценкой эффективности закупок, логистическим анализом производства.

Контроллинг маркетинга – это система организации контроллинга результатов маркетинговой деятельности предприятия.

Концепция логистики – система взглядов на рационализацию хозяйственной деятельности путем оптимизации потоковых процессов.

Краткосрочное финансовое планирование – используется в рамках подробного финансового плана с плановым периодом 3-12 месяцев.

Ликвидность предприятия – способность предприятия оплатить в срок краткосрочные обязательства, используя имеющиеся в наличии текущие активы.

Логистика – это наука о планировании, управлении, контроле и регулировании движения материальных и информационных потоков в пространстве и во времени от их первичного источника до конечного потребителя.

Логистическая функция – это укрупненная группа логистических операций, направленных на реализацию целей логистической системы.

Маркетинг-микс – конкретное сочетание инструментов маркетинга для достижения поставленных предприятием целей, направленных на увеличение прибыли или рост объемов продаж.

Матричная структура – руководители проектов взаимодействуют с руководителями функциональных подразделений, налаживая горизонтальные связи.

Места возникновения издержек – места приемов материалов, полуфабрикатов и комплектующих, система транспортировки ресурсов на предприятии, а также склад готовой продукции.

Начальник службы контроллинга – наиболее квалифицированный специалист с достаточным опытом работы на предприятии, который «изнутри» знает, как организованы бухгалтерия и плановый отдел на предприятии.

Оперативный контроллинг маркетинга – предусматривает решение задач по формированию и контролю основных сфер деятельности и политики маркетинга.

Платежеспособность предприятия – отражает способность предприятия в необходимых объемах и вовремя платить в счет удовлетворения своих обязательств, покупать нужное количество ресурсов для функционирования и развития.

Поддержание ликвидных резервов – избыток поступающих ликвидных средств, который используется для формирования резервов ликвидности.

Политика в отношении продукта – совокупность мероприятий и стратегий, ориентированных на постановку и достижение предпринимательских целей.

Портфолио-анализ – подход к управлению отдельными стратегиями относительно продуктов и рынков.

Принцип движения и торможения – создание и сохранение условий для успеха связано с понятием «инновация». Она имеет место при введении в работу предприятия чего-то нового, прогрессивного. Контроллинг обязан активно воздействовать на тех, кто тормозит прогресс, добиваться постоянного обновления всей деятельности предприятия в сфере маркетинга.

Принцип документации – создание возможности проверки того, соблюдались ли цели и задачи контроллинга маркетинга в действительности.

Принцип своевременности – контроллинг как функция, ориентированная на будущее, служит раннему выявлению новых возможностей и рисков для предприятия. Способность к быстрому реагированию на изменение рынка зависит от временного интервала между возникновением нового шанса или риска и конкретными действиями, а также от времени, необходимого для выработки изменения плана и их внедрение.

Принцип стратегического сознания – реализуется, когда любые решения и действия предприятия принимаются с позиций соответствия стратегическим программам. Соблюдение этого подхода – важнейшая задача контроллера. Стратегическое сознание – барьер, предотвращающий реализацию оперативных решений или изменяющий их при несоответствии стратегическому плану.

Признаки проекта –

- инновации сопряжены с неопределенностью,
- инновациям присущи комплексность и слабая структурированность,
- инновациям присущи риски,
- инновации имеют четко выраженную цель, определены по содержанию, ограничены по времени реализации, направлены на изменения,
- бюджет инноваций ограничен.

Проблемы учета и управления –

- ◆ низкая платежная дисциплина структурных подразделений;
- ◆ неконтролируемая дебиторская задолженность;
- ◆ слабое управление затратами;
- ◆ ошибочное определение прибыльности филиалов и видов бизнеса;
- ◆ недостаток оборотных средств.

Проект – конкретное мероприятие, в которое вкладываются денежные средства с целью получения прибыли и/или прироста капитала.

Проект-контроллинг – надзор за ходом реализации проекта, контроль и информационная поддержка эффективного управления проектом.

Проектное управление – формируются одна или несколько групп, в которых сосредотачиваются материальные, людские и финансовые ресурсы.

Процесс контроллинга инноваций – процесс принятия решений; организация служб контроллинга инноваций; оценка и финансирование работ в сфере инноваций; внутренняя и внешняя отчетность в сфере инноваций.

Расчет маржинальной прибыли – с помощью этого метода анализируется эффективность мероприятий в области маркетинга.

Рентабельность предприятия – показывает эффективность функционирования предприятия, то есть способность генерировать дополнительный продукт.

Риск – в широком смысле – возможность появления обстоятельств, обуславливающих:

- неуверенность или невозможность получения ожидаемых результатов от реализации поставленной цели;
- нанесение материального ущерба;
- опасность валютных потерь и др.

Риск – в узком смысле – поддающаяся измерению вероятность понести убытки или упустить выгоду.

Сбытовая политика – выбранные ее руководством совокупность сбытовых стратегий маркетинга и комплекс мероприятий (решений и действий) по формированию ассортимента выпускаемой продукции и ценообразованию, по формированию спроса и стимулированию сбыта, заключению договоров продажи (поставки) товаров, товародвижению, транспортировке, по инкассации дебиторской задолженности, организационным, материально-техническим и прочим аспектам сбыта.

Сектора финансового плана – оборот; текущие внешние для предприятия платежи; инвестиционная деятельность; платежи, связанные с заемным финансированием; платежи от неосновной деятельности; налоговые платежи; прочие платежи.

Сравнительный анализ – анализ причин и факторов, влияющих на результаты хозяйственной деятельности предприятия в сфере маркетинга.

Среднесрочное финансовое планирование – предусматривает уточнение запланированных выплат, их объемов и сроков, дополняет долгосрочное планирование.

Статические методы инвестиционных расчетов – расчет сопоставления затрат, расчет сопоставления прибыли; расчет рентабельности, расчет амортизации, расчет стоимости машино-часа, статическое сравнение сроков окупаемости.

Стратегический контроллинг маркетинга – включает стратегическое планирование и контроль, которые предусматривают: анализ стратегического портфолио; методическую и информационную поддержку менеджмента при

выборе и обосновании идей нового продукта; координацию стратегических планов.

Структурное поддержание ликвидности – стремится удерживать сбалансированную структуру капитала, чтобы обеспечить предприятию возможность привлечения дополнительных финансовых средств.

Текущее обеспечение ликвидности – направлено на финансовый план, куда включены все потоки платежей, поступления и выплаты, относящиеся к финансированию, инвестированию и собственному капиталу.

Управляющий проектом – специальный помощник руководителя, отвечающий за реализацию проекта.

Финансирование – обеспечение предприятий необходимыми финансовыми ресурсами. Финансирование осуществляется из внутренних и из внешних источников, в виде ассигнований из средств бюджета, кредитных средств, иностранной помощи, взносов других лиц.

Финансовая «паутина» – графический инструмент, с помощью которого поясняется связь между различными целями финансового контроллинга.

Финансовый анализ – изучение ключевых параметров и коэффициентов, дающих объективную картину финансового состояния предприятия: прибыли и убытков, изменений в структуре активов и пассивов, расчетах с дебиторами и кредиторами, ликвидности, устойчивости и т.д.

Финансовый контроллинг – это набор методик, направленных на совершенствование учетной политики и управленческой практики предприятий, исходя из финансовых критериев успешности функционирования предприятия.

Финансовый план – центральный объединяющий план, выполняющий интегрирующую функцию.

Функции контроллинга – сбор и обработка информации на разных «ярусах» системы управления, необходимой для принятия управленческих решений и планирования деятельности организации; формирование системы стратегического и оперативного планирования и поиск информации для осуществления данного процесса; координация управленческой деятельности по достижению поставленных целей; разработка методов контроля по реализации планов (бюджетов); ведение контроля по реализации планов (бюджетов); сбор, обработка информации в ходе и после реализации плана, ее анализ и предоставление руководству организации для принятия управленческих решений; обеспечение рациональности управленческого процесса; исследование тенденций развития предприятия в условиях рыночной экономики.

Функциональная координация – руководитель проекта и подчиненные ему работники играют вспомогательно-координирующую роль.

Функционально-стоимостный анализ – один из методов, указывающий на возможные пути улучшения стоимостных показателей.

Цель контроллинга – организовать процесс управления таким образом, чтобы достичь все цели, которые ставит руководство предприятия.

Ценовая политика – совокупность мероприятий и стратегий, которые использует предприятие при установлении цен на реализуемую продукцию. При выработке ценовой политики учитываются издержки производства, цены конкурентов, конъюнктура рынка, затраты на рекламу и стимулирование сбыта и т.д. Ценовая политика рассматривается только в контексте общей политики фирмы.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бурцев В. Характеристика системы внутреннего контроля//Финансовый бизнес. 2000. №8.
2. Вайсман А. Стратегия маркетинга: 10 шагов к успеху; Стратегия менеджмента: 5 факторов успеха. – М.: АО «Интерэксперт», Экономика, 1995.
3. Васенев К. Оперативное планирование в концепции контроллинга//РЦБ. Управление компанией. 2002. №2.
4. Васенев К. Расчет затрат в контроллинге//РЦБ. Управление компанией. 2002. №3.
5. Гереке Р. Контроллинг на предприятии. – М., 1999.
6. Гиляровская Л. Контроллинг как база обоснования и принятия управленческих решений//Управление собственностью. 2002. №2.
7. Дайле А. Практика контроллинга. – М.: Финансы и статистика, 2001.
8. Данилочкина Н.Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием. – М.:ЮНИТИ, 2002.
9. Данилочкина Н.Г. Контроллинг – сервисная служба для менеджера//РЦБ. Управление компанией: Аналитический журнал. 2001. №2.
10. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях/А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2002.
11. Королев А.Ю. Контроллинг и анализ основных показателей бюджета//Финансы. 1999. №11.
12. Лагутин В. Особенности формирования системы контроллинга в Российских отделениях транснациональных концернов//Внешнеэкономический бюллетень. 2000. №2.
13. Логистика: Учебник/Под ред. Б.А. Аникина: 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2000.
14. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления. – М.: Финансы и статистика, 1993.
15. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих. – М.: Финансы и статистика, 1995.
16. Минаев Э.С., Данилочкина Н.Г., Ионов В.И. Основы контроллинговых исследований. – М.: Изд-во МАИ, 1994.
17. Павлов А. Менеджмент и контроллинг цепи поставок//Журнал-книга «Предпринимательство». 1999. №3.
18. Пич Г., Шерм Э. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки//Управление предприятием. 2001. №3.
19. Сергеев В.И. Логистика в бизнесе: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2001.
20. Смирнов Э.А. Основы теории организации. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
21. Уткин Э.А., Мырынюк И.В. Контроллинг: Российская практика. – М.: Финансы и статистика, 1999.
22. Фалько С.Г., Носов В.М. Контроллинг на предприятии. – М.: Знание России, 1995.

23. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я. – М.: Финансы и статистика, 2001.

24. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга/Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1997.

25. Юденков Ю. Проблемы формирования управленческой концепции в банке: управленческий учет и контроллинг// Бюллетень финансовой информации: Аналитический банковский журнал. 2002. №4.