

Министерство образования Республики Беларусь

Учреждение образования  
«Гомельский государственный технический  
университет имени П. О. Сухого»

Кафедра «Маркетинг»

**М. О. Гиль**

## **БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЛИНГ**

**ПОСОБИЕ**

**по одноименному курсу для магистрантов  
специальности 1-25 80 04 «Экономика  
и управление народным хозяйством»  
дневной и заочной форм обучения**

**Гомель 2016**

УДК 338.22.021.4(075.8)  
ББК 65.291.9-23я73  
Г47

*Рекомендовано научно-методическим советом  
гуманитарно-экономического факультета ГГТУ им. П. О. Сухого  
(протокол № 4 от 28.12.2015 г.)*

Рецензент: декан гуманитарно-экономического факультета ГГТУ им. П. О. Сухого  
канд. экон. наук, доц. *Р. И. Громыко*

**Гиль, М. О.**  
Г47 Бюджетирование и контроллинг : пособие по одноим. курсу для магистрантов специальности 1-25 80 04 «Экономика и управление народным хозяйством» днев. и заоч. форм обучения / М. О. Гиль. – Гомель : ГГТУ им. П. О. Сухого, 2016. – 211 с. – Систем. требования: PC не ниже Intel Celeron 300 МГц ; 32 Mb RAM ; свободное место на HDD 16 Mb ; Windows 98 и выше ; Adobe Acrobat Reader. – Режим доступа: <https://elib.gstu.by>. – Загл. с титул. экрана.

Раскрыты основные темы дисциплины «Бюджетирование и контроллинг».  
Для магистрантов специальности 1-25 80 04 «Экономика и управление народным хозяйством» дневной и заочной форм обучения.

**УДК 338.22.021.4(075.8)  
ББК 65.291.9-23я73**

© Учреждение образования «Гомельский  
государственный технический университет  
имени П. О. Сухого», 2016

# **ТЕМА 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КОНЦЕПЦИИ КОНТРОЛЛИНГА И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ**

- 1.1. Понятие, цели и задачи контроллинга.**
- 1.2. Функции контроллинга.**
- 1.3. Виды контроллинга.**
- 1.4. Организация контроллинга на предприятии.**
- 1.5. Центры финансовой ответственности и финансовая структура предприятия.**
- 1.6. Бюджетная структура предприятия и бюджетное управление.**
- 1.7. Виды бюджетов.**

## **1.1. Понятие, цели и задачи контроллинга**

**Контроллинг** — комплексная система поддержки управления организацией, направленная на координацию взаимодействия систем менеджмента и контроля их эффективности. Контроллинг может обеспечивать информационно-аналитическую поддержку процессов принятия решений при управлении организацией (предприятием, корпорацией, органом государственной власти) и может быть частью прописывающей принятие определённых решений в рамках определённых систем менеджмента.

Современный контроллинг включает в себя управление рисками, обширную систему информационного снабжения предприятия, систему оповещения путём управления системой ключевых показателей, управление системой реализации стратегического, тактического и оперативного планирования и систему менеджмента качества.

Контроллинг рассматривается, с одной стороны, как философия, образ мышления руководителей, ориентированные на эффективное использование ресурсов и развитие предприятия (организации) в долгосрочной перспективе и как ориентированная на достижение целей интегрированная система информационно-аналитической и методической поддержки руководителей в процессе планирования, контроля, анализа и принятия управленческих решений по всем функциональным сферам деятельности предприятия.

При построении системы контроллинга всегда требуется сопос-

тавление эффекта от неё (как в краткосрочном, так и в долгосрочном ракурсе) с усложнением системы управления предприятием (повышением трудоёмкости процессов).

В систему контроллинга включаются следующие аспекты:

- определение целей деятельности;
- отражение этих целей в системе эффективных и сбалансированных показателей (KPI);
- регулярный контроль (измерение) фактических значений показателей;
- анализ и выявление причин отклонений фактических значений показателей от плановых;
- принятие на этой основе управленческих решений по минимизации отклонений.

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

Основные задачи, которые нужно решить:

- Оптимизация управления организационной структурой;
- Организация эффективной системы учёта операций и результатов;
- Внедрение систем планирования, контроля и анализа деятельности;
- Обеспечение мотивации персонала в повышении эффективности работы компании;
- Автоматизация систем учёта и управления компанией.

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

**Предметом контроллинга** 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”.

Определение роли контроллинга следует из миссии контроллера, разработанной Международной группой контроллинга

(International Group of Controlling). Согласно ей, контроллеры:

- обеспечивают прозрачность результатов, финансов, процессов и стратегий, способствуя тем самым более высокой эффективности;
- координируют подцели и подпланы в рамках единого целого и организуют систему внутрифирменной отчетности;
- выстраивают процесс постановки целей, планирования и управления так, чтобы каждый сотрудник, принимающий решения, ориентировался на цели компании;
- обеспечивают сбор необходимых для этого данных;
- создают и обслуживают контроллинговые системы.

Для достижения этих целей в рамках системы контроллинга должны быть решены следующие основные взаимосвязанные задачи:

- участие в определении стратегии компании, согласовании корпоративных целей;
- распространение информации о выбранном стратегическом направлении внутри компании;
- разработка и внедрение методов и процедур контроля для определения успеха в достижении стратегических целей.
- координация управленческой деятельности по достижению целей предприятия;
- обеспечение целеустремленной работы отдельных структурных подразделений предприятия;
- осуществление сервисного обслуживания аппарата управления, путем обеспечения информацией, необходимой для принятия решений.

***Концепция контроллинга:***

- в основе концепции лежит адаптация стратегических целей к изменениям предприятия на которые повлияла внешняя среда;
- без планирования не существует контроллинга;
- планирование от стратегических планов до оперативных планов;
- планирование отдельных бизнес-процессов, их результатов;
- обеспечение менеджеров информацией;
- создание системы контроля оперативной информации;
- создание системы контроля на основе самоуправления;
- ориентация на клиента;
- система стимулирования работ низов на их вклад в достижение целей;
- синхронизация целей предприятия и личностных целей (лич-

ностный доход и карьера);

- постоянная оценка клиентов по критерию доходности;
- контроллинг позволяет оптимизировать решение проблемы: «ограниченность ресурсов – безграничность потребностей»;
- контроллинг несколько по-иному трактует экономические показатели. Например, такие как: прибыль, оборот и затраты. Прибыль признается только чистая, обороты признаются по реализации. Например, в контроллинге не все затраты планируются считается целесообразным планировать только зависимые от производства затраты. Используется директ-костинг. Своеобразно строится ценовая политика.

#### ***Циклы контроллинга:***

1. Планирование (сверху-вниз);
2. Снизу вверх;
3. Ликвидация разногласий.

Это контроль выполнения планы в разрезе каждого ответственного.

Итак, основное назначение контроллинга заключается в ориентации системы управления предприятием на достижение поставленных целей. Контроллинг, при этом, является сложной конструкцией, объединяющей в себе различные элементы функций управления и использующий их в решении задач оперативного и стратегического характера. Вследствие этого, контроллинг обеспечивает синтетический, целостный взгляд на деятельность предприятия в прошлом, настоящем и будущем, комплексный подход к выявлению и решению встающих перед предприятием проблем.

## **1.2. Функции контроллинга**

Цель системы контроллинга определяет основные ее функции. Среди специалистов, занимающихся проблемами контроллинга нет четкого и единого мнения по данному вопросу. Так, например, Штрайт Б., Петрик Е. придерживаются той точки зрения, что контроллингу присущи функции планирования, контроля, регулирования и информационная функция. Проф. Ивашкевич В.Б., останавливается лишь на трех основных, по его мнению, функциях контроллинга: информационной, контрольной, функции управления.

Исходя из определения системы контроллинга, сутью которого является интеграция отдельных элементов функций управления (уче-

та, анализа, контроля, планировании), следует, что данной системе присущи функции:

- информационная, которая проявляется в выработке контроллинговой информации для управления, посредством трансформации данных (информационных потоков), поступающих в отдел контроллинга;

- учетно-контрольная, которая используется при сопоставлении плановых и фактических величин для измерения и оценки степени достижения цели, установления допустимых границ отклонений от заданных параметров, интерпретации причин отклонений и выработке предложений для их уменьшения;

- аналитическая, суть которой проявляется в выработке основных подконтрольных показателей, позволяющих оценить эффективность работы предприятия, в определении степени влияния наличных факторов на величину конечного результата, в выработке мероприятий по устранению и предотвращению имеющих место (изменений в будущем, в расчете доходности и целесообразности коммерческой сделки;

- функция планирования, цель которой - координация отдельных производственных планов по отношению к общему плану в рамках как краткосрочного, так и долгосрочного планирования, составлению бюджета, выработке плановой и целевой информации.

- 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. Он представляет информацию, важную для: определения стратегии и планирования будущих процессов и результатов деятельности предприятия, контроля за текущей деятельностью, оптимизации затрат, оценки эффективности деятельности, снижения субъективности в процессе принятия управленческих решений.

При этом, право выбора того или иного предлагаемого варианта остается все же за руководителем предприятия.

Контроллингу свойственно следующее:

- самостоятельность вместо зависимости;

- самоуправлению вместо подчинения;
- доверие вместо контроля.

Лишь такое действие механизма контроллинга приводит к изменениям во взаимоотношениях между работниками предприятия и способствует взаимопониманию между ними.

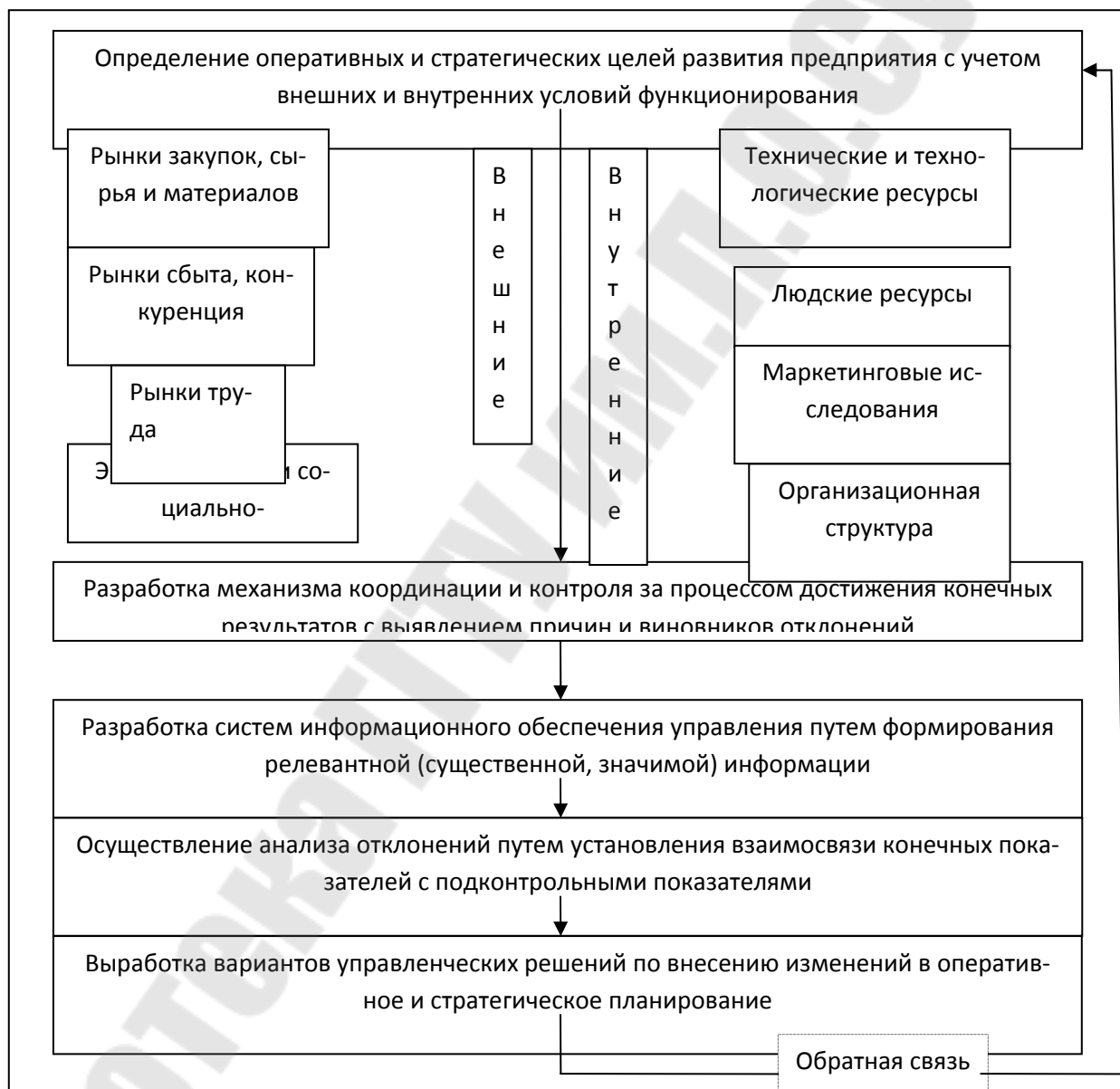


Рис. 1.1. Модель концепции информации и управления – контроллинг

Внутренние (вспомогательные) функции контроллинга:

- функция подготовки (разработки) методологии принятия решений и их координации, а также контроля восприятия этой методологии руководством;



- контроль экономичности работы подразделения.

. **Объекты контроллинга** - система производства и управления.

**Типология контроллинга:**

**Административный контроль** - это проверка процессов и явлений и постоянное наблюдение за ними в целях фиксирования текущих состояний и отклонений от установленных администрацией значений для обеспечения достижения организацией своих целей.

**Технологический контроль** - это операция, являющаяся неотъемлемой частью технологического процесса. Синонимы технологического контроля - операционный контроль, специальная приемка продукции и управленческий контроль использования ресурсов.

**Ревизия** - это документальная проверка финансово-хозяйственной деятельности организации или должностного лица с целью определения правильности и законности их действий. Ревизия обычно проводится по заданию правоохранительных и контрольно-ревизионных органов, вышестоящих ведомств или собственника организации.

Процесс реализации контроллинга организации:

а) *пассивный контроллинг* – ревизия и аудит;

б) *активный контроллинг* – административный и технологический контроль.

Контроллинг может быть предварительный, текущий и заключительный.

**Предварительный контроллинг** осуществляется до начала реализации целей и программ организации. Основная задача такого контроля – разработка или корректировка критериев оценки, отладка методики и регламента проведения дальнейшего контроля. Неудачно разработанная система контроля может ориентировать работников не на выполнение поставленных целей, а на удовлетворение требований контроля.

**Текущий контроллинг** проводится в ходе выполнения работ организацией по установленному регламенту.

**Заключительный контроллинг** выполняется после завершения работ и достижения целей. \*

В результате создаются или пополняются базы данных по следующим направлениям:

- наименование целей и составляющих их задач;

- начальные, промежуточные и конечные параметры деятель-

ности организации;

- перечень критериев для оценки исходных данных и динамика их изменения;
- набор решений о корректировках в контрольной деятельности
- сроки разработки и выполнения;
- побочные (положительные и отрицательные) результаты достижения целей при конкретных параметрах деятельности организации;
- набор дополнительных решений по нейтрализации или усилению побочных явлений.

### 1.3. Виды контроллинга

Контроллинг является одним из основных элементов, формирующих систему управления предприятием. При этом, современный менеджмент разделяет цели предприятия на две группы: оперативные (краткосрочные) и стратегические (долгосрочные, перспективные).

А значит, контроллинг как система включает в себя два основных аспекта (подсистемы): стратегический и оперативный. Различают следующие аспекты контроллинга:

- «делать правильное дело» - стратегический контроллинг;
- «делать дело правильно» - оперативный контроллинг.

Сущность оперативного контроллинга заключается в формировании средств и методов эффективного управления текущими целями предприятия, которые могут быть определены как прибыльность и ликвидность.

Оперативный контроллинг определяет насколько принимаемые управленческие решения, относительно формирования целей, ресурсов и процессов на предприятии будут способствовать повышению результативности, эффективности и производительности работ. В зависимости от определенного руководством направления (типа) принятия управленческих решений, в сферу задач контроллинга входит оптимизация внутренних возможностей предприятия, выбор элементов инструментария и разработка методик их реализации для выполнения поставленной цели.

Сущность стратегического контроллинга заключается в обеспечении выживаемости предприятия, его ориентации на потенциал успеха, который может быть охарактеризован как шансы и риски.

Стратегическое планирование по сути дела определяет потенци-

ал успеха предприятия. При этом различается потенциал внешний и внутренний.

Внешний потенциал зависит от успешной комбинации «продукт-рынок».

Внутренний предполагает информационное, структурное, техническое, финансовое, кадровое обеспечение и т.д.

Таблица 1.1.

Сравнительная характеристика оперативного и стратегического контроллинга

Признак	Оперативный	Стратегический
Ориентация	В основном внутренняя среда предприятия	Внешняя и внутренняя среда Предприятия
Цель	- Обеспечение прибыльности и ликвидности предприятия путем выявления причинно-следственных связей при сопоставлении выручки от реализации и затрат.	- Обеспечение выживаемости; - проведение антикризисной политики, недопущение возникновения банкротства; - направленность на потенциал успеха.
Задачи	- Руководство при планировании и разработки бюджетов (текущее и оперативное планирование); - определение "узких" и поиск "слабых" мест для тактического управления; - определение всей совокупности подконтрольных показателей в соответствии с установленными текущими целями; - сравнение плановых и фактических показателей подконтрольных результатов и затрат с целью выявления причин, виновников и последствий отклонений; - анализ влияния отклонений на выполнение текущих планов; - мотивация и создание систем информации для принятия текущих управленческих решений.	- Участие в установлении количественных и качественных целей предприятия; - ответственность за стратегическое планирование; - разработка альтернативных стратегий; - определение критериев внешних и внутренних условий, лежащих в основе стратегических планов; - определение "узких" и поиск "слабых" мест; - определение основных подконтрольных показателей в соответствии с установленными стратегическими целями; - сравнение плановых и фактических значений подконтрольных показателей с целью выявления причин, виновников и последствий данных отклонений; - анализ влияния отклонений на выполнение стратегических планов; - анализ экономической эффективности (особенно инноваций и инвестиций).

Стратегическое планирование в контроллинге имеет следующие фазы:

- поиск и формулирование стратегической цели.
- оформление и оценка стратегии и принятие стратегических ре-

шений.

Оформление и оценка стратегий – на этой фазе фиксируется исходная ситуация, потенциалы и «стратегические» люки. Люк - разность между возможными реальными результатами.

Стратегическое решение принимается после устранения люков через реструктуризацию или через создание новой структуры (реинжиниринг). Осуществляется на основе плановых показателей путем сравнения факта и плана. Большую роль играет сравнение с нормативами. Стратегически контроль ведется не только по предприятию в целом, но и по его подразделениям. При этом возникает проблема измерения показателей и их интеграции.

Стратегический контроль предполагает формирование контролируемых величин, проведение контрольной оценки.

На практике существует тесная взаимосвязь между оперативным и стратегическим контроллингом. При стратегической постановке вопроса всегда доминирует вопрос оперативной осуществимости и наоборот — оперативные проблемы прибыльности могут быть не достигнутыми при пренебрежении стратегической постановкой вопроса. Эта взаимосвязь всегда носит фундаментальный характер.

#### **1.4. Организация контроллинга на предприятии**

В больших предприятиях организуются службы контроллинга. Появляется еще один пользователь - контроллер. Суть работы контроллеров - стремиться так управлять процессами, чтобы по возможности исключить любые ошибки, отклонения, и просчеты как в настоящем, так и в будущем. Система контроллинга целесообразна в случаях когда функции управления предприятием делегированы его подразделениям (отделам, службам). Стимулы контроллинга – каждый рабочий заинтересован в том, чтобы предприятие процветало. Каждый специалист или руководитель оценивается по своему вкладу.



Рис. 1.2. Состав и структура основных источников сопротивления

Одним из результатов системы контроллинга, кроме создания финансово прозрачной системы управления, является формулирование требований к корпоративной информационной системе. Для адекватной автоматизации приведенных выше методик и процедур система должна отвечать, по крайней мере, следующему набору требований:

- поддержка многофилиальности;
- поддержка многих независимых планов счетов;
- разделение между управленческим и бухгалтерским контуром;
- возможность отражения в системе БДР и БДДС.

### 1.5. Центры финансовой ответственности и финансовая структура предприятия

Финансовая структура есть результат структурирования предприятия и информации о нем вовсе не по признаку финансовых потоков, а по признаку характера финансовой ответственности того или иного подразделения. Финансовые подразделения в значительной степени соответствуют знакомым всем оргзвеньям и называются Центрами финансовой ответственности (ЦФО).

**Центр финансовой ответственности (ЦФО)** - это структурное подразделение предприятия, осуществляющее определенный набор хозяйственных операций и способное оказывать непосредственное воздействие на те или иные финансовые показатели этих операций. По этой причине ЦФО ответственны за уровень данных подконтрольных показателей.

Отсюда, от этой ответственности, как легко догадаться, и произошло их название. А финансовая структура - это сокращение от «структура финансовой ответственности».

Таким образом, финансовая структура предприятия представляет собой иерархическую систему центров финансовой ответственности.

Вообще центр финансовой ответственности - это структурное подразделение или группа подразделений, осуществляющие операции, конечная цель которых — оптимизация прибыли, способные оказывать непосредственное воздействие на прибыльность, а также отвечать перед вышестоящим руководством за реализацию и соблюдение уровней расходов в пределах установленных лимитов.

Как правило, выделяют следующие центры финансовой ответственности: затрат, дохода, прибыли, инвестиций, контроля и управления.

**Центр затрат** - это структурное подразделение или группа подразделений предприятия, руководители которых контролируют только затраты (например, производственный участок, производственный цех).

Формирование центров затрат должно осуществляться с учетом организационных и технологических особенностей предприятия. Степень детализации затрат различна в зависимости от масштабов организации и целей, поставленных руководством. Руководитель ЦФО обладает определенными полномочиями и финансовой ответственностью.

стью за произведенные затраты.

**Центр дохода** - это структурное подразделение или группа подразделений предприятия, руководители которых отвечают только за выручку от продаж продукции, товаров, услуг и за затраты, связанные с их сбытом (например, подразделения маркетингово-сбытовой деятельности).

Выделяя центры доходов, руководство считает последние основным показателем для оценки результатов деятельности менеджеров. Выбирая в качестве основного оценочного критерия доход, следует учитывать, что доходы каждого ЦФО должны быть сформированы объективно, независимо от величины дохода в целом по организации, и что рост доходов одного центра не должен вести к снижению дохода другого центра.

**Центр прибыли** - это структурное подразделение или группа подразделений предприятия, руководители которых отвечают не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности.

Примером такого ЦФО может являться дочерняя компания холдинга, находящаяся на отдельном балансе. Руководители таких центров прибыли обладают расширенными полномочиями и несут большую ответственность, чем менеджеры центров затрат. Руководители контролируют доходы и расходы в целом по организации и заинтересованы в увеличении прибыли, поскольку именно по этому показателю оценивается эффективность их работы.

**Центр инвестиций** - это структурное подразделение или группа подразделений предприятия, руководители которых отвечают не только за выручку и затраты но и за капиталовложения и эффективность их использования. Примерами центров инвестиций являются крупные дочерние компании промышленных холдингов. Главной целью центра инвестиций является максимизация рыночной стоимости компании. Тип ЦФО определяет права и ответственность структурного подразделения за назначенные для него финансовые показатели, являющиеся составной частью финансового результата компании в целом.

Ключевыми показателями для центра доходов являются объемы продаж, денежных поступлений, состояние дебиторской задолженности, объемы затрат, связанных с реализацией продукции, на собственное содержание и др.

Ключевыми показателями центра затрат являются объемы вы-

полняемой работы (производственные задания), качественные показатели по выпуску продукции, величина и структура затрат на выпуск продукции и ее себестоимость, показатели эффективности использования средств производства и трудовых ресурсов и др.

Деятельность центра прибыли оценивается по всем вышеперечисленным показателям, а также по показателям финансовой и экономической эффективности текущей деятельности: рентабельность, структура оборотного капитала, доходность активов и пр.

Показатели центра прибыли и инвестиций дополнительно к указанным включают показатели эффективности инвестиционной деятельности (период окупаемости, ROI) и финансового состояния предприятия в целом (такие, как коэффициенты финансовой независимости и устойчивости и др.).

Система ключевых показателей эффективности деятельности ЦФО служит основой для построения бюджетной модели. Часть из них могут прямо включаться в бюджетные формы (например, задание по выручке), часть не относится прямо к бюджетным показателям (например, рентабельность). При использовании бюджетирования сверху вниз показатели эффективности служат также основой для формирования бюджетных заданий. В любом случае при определении ключевых показателей эффективности нужно учитывать, что они должны иметь численное значение, носить однозначный характер и содержаться в системах учета.

Совокупность взаимоувязанных и соподчиненных центров ответственности, представляет собой финансовую структуру компании, которая основана на организационно-функциональной структуре, но не всегда с ней совпадает. Несколько подразделений компании могут быть определены как один ЦФО (например, службы аппарата управления могут быть определены как центр затрат во главе с руководителем компании), в то же время, несколько ЦФО могут быть выделены в рамках одного структурного подразделения (например, в рамках торгового дома могут быть выделены отдельно центр доходов оптовой торговли и центр доходов внешнеэкономической деятельности). При выделении центра финансовой ответственности необходимо учитывать возможность четкого определения перечня продукции, работ или услуг, предоставляемых внешним клиентам либо внутренним структурным подразделениям. Для центра финансовой ответственности характерна финансовая самостоятельность, то есть его руководитель должен иметь возможность определять и управлять финансовым



результатом ЦФО. Деятельность центра ответственности планируется и контролируется через систему ключевых показателей.

Попутно заметим, что организационная и финансовая структура функционально различаются. **Финансовая структура** показывает, как формируется прибыль. Она отражает структуру стоимости, денежных потоков, логику формирования финансового результата. **Организационная структура**, в свою очередь, определяет порядок подчиненности подразделений компании (предприятия).

Управление по центрам финансовой ответственности является одной из подсистем, обеспечивающих внутрифирменное управление. Как самостоятельная система она позволяет оценить вклад каждого подразделения в конечные результаты деятельности предприятия, децентрализовать управление затратами, наблюдать за их формированием на всех уровнях управления и повысить на этой основе экономическую эффективность хозяйствования.

## **1.6. Бюджетная структура предприятия и бюджетное управление**

**Бюджетирование** - это метод контроллинга, который по-прежнему занимает центральное место в практике предпринимательства.

**Процесс бюджетирования** включает в себя непосредственно составление бюджета и контроль за его исполнением.

**Бюджет** представляет собой план, ориентированный на достижение формализованных целей, представленный в стоимостном выражении и устанавливающий взаимосвязь между конкретным управленческим решением, реализуемым в определенный временной период, и необходимой степенью ответственности соответствующего подразделения или должностного лица.

**Бюджетное управление** - оперативная система управления предприятием по центрам финансовой ответственности с помощью бюджетов, позволяющих достигать поставленных целей путем наиболее эффективного использования ресурсов. Следовательно, построение системы бюджетирования базируется на концепции децентрализованного управления и выделении ЦФО в рамках организационной структуры предприятия.

При составлении бюджетов в первую очередь нужно ориентироваться на модель бизнеса. Вначале необходимо разобраться, как устроена цепочка стоимости, из каких бизнес-процессов состоит дея-

тельность предприятия. Исходя из этого можно сформировать финансовую структуру, которая отражает структуру видов деятельности и центров ответственности за результат.

**Бюджетное планирование** является центральным инструментом управления предприятием. Все структурные подразделения предприятия вовлечены в процесс планирования с последующим осуществлением контроля утвержденных планов. Бюджетное планирование определяется как "краткосрочное", "оперативное" и соответственно "тактическое" планирование деятельностью предприятия или "бюджетирование". Бюджетное планирование на предстоящий финансовый год создает предпосылки для возможности ежемесячного контроля за финансовыми результатами предприятия и осуществления своевременного руководства для достижения целей.

Бюджетирование занимает центральное место в работе специалистов по контроллингу и финансовых менеджеров и является инструментом для прогнозирования финансово-хозяйственной деятельности, координации краткосрочных планов и контроля исполнения бюджетных показателей, а также средством повышения мотивации персонала предприятия.

Бюджетирование выступает составной частью финансового управления и позволяет:

- планировать деятельность предприятия в целом путем координации планов работы отделов и служб;
- усовершенствовать процесс распределения материальных, производственных и трудовых ресурсов;
- осуществлять помесячное планирование бюджетов структурных подразделений, детализируя и уточняя бюджетные показатели об объеме доходов и расходов;
- предоставлять структурным подразделениям предприятия большую самостоятельность в использовании средств в рамках утвержденных бюджетов;
- более эффективно расходовать денежные ресурсы предприятия;
- анализировать достигнутые и желаемые результаты путем сравнения;
- оказывать положительное воздействие на мотивацию и настрой коллектива.

В качестве **основных задач бюджетирования** можно выделить:

- планирование операций, обеспечивающих достижение формализованных целей предприятия;
- координация структурных подразделений;
- оценка выполнения плана и мотивация руководителей центров ответственности.

Для современного предпринимательства актуальными являются следующие вопросы, на которые обычно отвечает бюджетирование:

- прогнозирование финансовых результатов хозяйственной деятельности и финансовой состоятельности отдельных видов деятельности и продуктов;
- установление целевых показателей эффективности деятельности и лимитов затрат ресурсов;
- определение наиболее предпочтительных для дальнейшего развития организации бизнес-проектов и решений об уровнях их финансирования из внутренних и внешних источников;
- контроль выполнения бюджетных показателей и анализ эффективности работы структурных подразделений.

. В рамках бюджетного управления естественным образом выполняются следующие основные этапы:

- каждый ЦФО планирует свою деятельность в финансовом выражении по статьям, консолидация которых позволяет сформировать соответствующие бюджеты для всего предприятия в целом;
- согласованный и утвержденный руководством сводный бюджет предприятия является директивным планом развития на очередной оперативный период;
- устанавливает конкретные показатели, посредством формирования бюджета предприятия.

Бюджетное планирование состоит из следующих основных форм:

- **план прибылей и убытков** рассматривается в виде плановой сметы расходов с прогнозированием объемов продаж и определением финансовых результатов предприятия;
- **финансовый план** для обеспечения необходимых денежных средств и удовлетворения потребности в капитале, гарантирующий платежеспособность и финансовую устойчивость предприятия на планируемый период. Одновременно финансовый план представляет собой основу для последующего финансового контроля;
- **прогнозный баланс** для оценки имущества и структуры капитала.

Бюджетное планирование рассматривается как "интегрированное" в том случае, если:

- долгосрочное и краткосрочное планирование на предприятии согласуются друг с другом (временная координация);

- планы всех подразделений учитываются в плане предприятия (вертикальная координация);

- плановые показатели сравниваются с фактическими показателями (контрольный отчет).

На предприятии бюджеты существуют на всех этапах планирования, различаясь при этом по временным периодам и содержанию. Бюджеты представляют собой вспомогательное средство в процессе управления деятельностью предприятия, и в свою очередь, упорядоченная совокупность согласованных друг с другом бюджетов образует в итоге **бюджетную систему**.

### 1.7. Виды бюджетов

**Бюджет предприятия** - это план, составленный в натуральном и/или денежном выражении и определяющий потребность предприятия в ресурсах, необходимых для получения прогнозируемых доходов.

Уже из того факта, что бюджеты многочисленны и что существуют бюджеты в денежных и неденежных единицах, что бюджеты различны для разных ЦФО и т. д., следует вывод, что должна существовать структура бюджетов - бюджетная структура. «Скелетом» бюджетной структуры являются три основных бюджета, отражающие взаимосвязанные стороны деятельности предприятия:

Организацию производства, показателем которой служит прибыль предприятия. Основным документом, в котором отражается прибыль, является «Отчет о Прибыли и Убытках» (ОПУ), а основным бюджетом- «Бюджет Доходов и Расходов» (БДР) предприятия. Он может быть при необходимости детализирован до уровня наидетальной калькуляции себестоимости продукции.

Организация денежных потоков, критерием эффективности которой служит наличие средств на счетах и в кассе (положительный чистый денежный поток предприятия). О ней мы судим по «Отчету о движении денежных средств» (БДС), который может быть укрупненным, а может отражать каждый платеж. Этому документу соответствует «Бюджет Движения Денежных Средств».

Оперативное получение дополнительного финансирования при возникновении временных проблем или появлении новых проектов и расширении деятельности. Это возможно только при выполнении условий финансовой устойчивости и ликвидности предприятия, о котором можно судить по показателям его баланса.

Подводя итог, можно сказать, что для адекватного управления экономикой предприятия руководителю нужен ОПУ и лежащие в его основе документы и сведения; для управления финансами нужен БДС - и, опять же, его база; а для согласования этих сторон деятельности сейчас и в будущем - баланс.

**Бюджеты можно классифицировать по ряду признакам:**

***1. Бюджетный период:***

- долгосрочные бюджеты;
- краткосрочные бюджеты.

За рубежом часто долгосрочные и краткосрочные бюджеты объединены в единый процесс, при котором краткосрочный бюджет составляется в рамках разработанного долгосрочного.

***2. Степень статичности:***

- статичные бюджеты предполагают в своей основе жестко заданный и единожды утвержденный план, исполнение которого является обязательным вне зависимости от динамично меняющихся условий окружающей бизнес-среды;

- гибкие бюджеты предполагают наличие некоторого множества вариантов бюджета на этапе его исполнения при наступлении определенных событий (к примеру, резкого падения курса национальной валюты или кризиса ликвидности), позволяет оперативно вносить изменения в бюджетную политику предприятия целью его максимально быстрой адаптации к изменившимся рыночным условиям.

Сводный бюджет предприятия состоит из совокупности операционных и финансовых бюджетов, содержащих финансово-экономические показатели деятельности организации на предстоящий период.

***3. По предмету управления:***

- денежные (БДС);
- экономические (БДР);
- натуральные (НСБ);

***4. По уровню:***

- операционные (ЦФО);
- функциональные (предприятие).

## 5. По периоду:

- оперативные;
- стратегические

**Оперативное бюджетирование** предназначено для планирования и контроля результатов, является составной частью краткосрочного планирования на предприятии. Составление оперативного бюджета может быть *возвратным (ретроградным)*, т.е. при составлении бюджета отталкиваются от какого-либо уже заранее определенного финансового результата. Вторая разновидность оперативного бюджета - *прогрессивный вариант*, т.е. финансовые итоги являются результатом согласования бюджетов структурных подразделений предприятия.

Зачастую, централизованно-нисходящее и децентрализованно-восходящее предварительное проектирование бюджета осуществляются одновременно. Для минимизации необходимых процессов согласования используется так называемый метод водоворота.

В основе *дифференциации оперативных бюджетов* могут лежать различные признаки: планируемый период (например, месячный, квартальный, годовой бюджет); вид (например, бюджет расходов, издержек, бюджет товарооборота); единица планирования (цеховой бюджет, бюджет отдела, бюджет предприятия - вертикальная дифференциация; бюджет производимой продукции, проектный бюджет - горизонтальная дифференциация). В зависимости от конкретизации выполняемых задач, бюджетные задания формулируются с разной степенью детализации.

**Стратегическое бюджетирование** (соответствует стратегическому планированию) служит продолжительному, долгосрочному обеспечению существования предприятия. При данном типе бюджетирования для каждой сферы ответственности предусматриваются и корректируются долгосрочные расходы и доходы, зависящие от внешних (например, конъюнктуры рынка) и внутренних параметров (например, технологическое ноу-хау). По сравнению с оперативным бюджетированием в данном случае рассматриваются более продолжительные временные отрезки. Для должностного лица, отвечающего за принятие управленческих решений, это означает меньшую детализацию планов.

В теории управления, основной целевой функцией планирования является обеспечение долгосрочной конкурентоспособности, которая обуславливает прочность и устойчивость объекта управления.

Система стратегического планирования позволяет определить цель компании, начиная с ее миссии. Стратегический бизнес-план предприятия определяет стратегии финансирования и выпуска продукции, роста объема продаж, доли рынка. План также дает общее представление о том, как предприятие намеревается достигать этих целей. Он основан на долгосрочных прогнозах, в его разработке принимают участие сотрудники планово-экономической службы, маркетинговый, финансовый, производственный и технический отдел. Уровень детализации стратегического бизнес-плана невысок, он затрагивает общие требования рынка и производства - например, объем рынка в целом по основным группам продукции, а не продажи отдельных изделий.

Однако составление только долгосрочных программ и бизнес-планов развития, в том числе и бюджетов при отсутствии жесткого краткосрочного бюджетирования, не позволяет эффективно управлять предприятием. Долгосрочные планы теряют свою актуальность без соответствующих управленческих воздействий, направленных на контроль исполнения поставленных задач. Существующая неопределенность изменения макроэкономической конъюнктуры в долгосрочной перспективе резко возрастает, большое значение начинают играть непредвиденные обстоятельства и факторы, не зависящие от предприятия и его подразделений. В этом случае, бюджетные показатели являются лишь индикаторами, бюджет носит необязательный (индикативный) характер.

## ТЕМА 2. ОСОБЕННОСТИ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЛИНГА

- 2.1. Понятие и сущность оперативного контроллинга и его отличие от стратегического контроллинга.
- 2.2. Задачи оперативного контроллинга и особенности его организации.
- 2.3. Специальные задачи оперативного контроллинга.
- 2.4. Информация в системе оперативного контроллинга.
- 2.5. Система оперативного контроллинга. Контур регулирования.

### 2.1. Понятие и сущность оперативного контроллинга и его отличие от стратегического контроллинга

Как уже говорилось в предыдущей лекции, контроллинг как целостная система состоит из двух важных частей:

- стратегический контроллинг;
- оперативный контроллинг.

*Стратегический контроллинг* должен обеспечить эффективное использование конкурентных преимуществ фирмы в настоящем, а также создание новых потенциалов успешной деятельности в перспективе. Служба контроллинга оказывает информационную и консультационную поддержку руководству фирмы в процессе постановки стратегических целей, а также осуществляет планирование и контроль в процессе их реализации.

Важнейшими целями предприятия являются улучшение рентабельности, обеспечение ликвидности и повышение эффективности работы. Чтобы достичь эти цели, на предприятии необходимо систематически применять методы оперативного управления.

Оперативный контроллинг ориентирован на краткосрочные цели и контролирует такие основные показатели, как рентабельность, ликвидность, производительность и прибыль.

Оперативный контроллинг координирует процессы оперативного планирования, контроля, учета и отчетности на предприятии при поддержке современной информационной системы. Главной целью оперативного контроллинга является создание такой системы управления, которая эффективно помогает достигать текущие цели предприятия, а также оптимизирует соотношение «затраты-прибыль».

Оперативный, то есть «нестратегический», контроллинг фоку-



сируется на показателях тех или иных процессов и функциональных областей. Так, концепция контроллинга может применяться для управления качеством, контроля показателей обслуживания клиентов, управления процессами обучения персонала и во многих других областях.

Центральное место в системе оперативного контроллинга занимает управление прибылью. С помощью методов оперативного анализа руководители всех уровней получают возможность принимать более обоснованные решения для достижения поставленных краткосрочных целей деятельности предприятия.

Растущее давление со стороны конкурентов, ухудшение состояния внешней среды из-за того, что быстро меняется ситуация на рынках, зауженное пространство деятельности в связи с введением новых законов приводят к тому, что предъявляются все более высокие требования к руководителям предприятий. Поэтому чтобы гарантировать увеличение прибыли, необходимо совершенствовать процессы планирования, контроля и регулирования на предприятиях.

Чтобы лучше управлять предприятием в будущем, необходимо внедрять новые или дополнительные методы и инструменты. Следует поддерживать равновесие между оборотом, затратами и прибылью. Отклонения должны быть своевременно определены, чтобы руководство предприятия могло немедленно осуществить корректирующие действия.

Руководители всех уровней должны чаще проводить оперативный анализ и более эффективно использовать оперативный инструментарий контроллинга, чтобы быстрее реализовать совместно установленные цели. Содержание любой системы контроллинга заключается в ее ориентации на цели, будущее и узкие места. С помощью оперативных методов можно своевременно обнаружить отклонения от намеченного курса. Таким образом, руководители всех уровней могут проводить целенаправленные мероприятия в различных сферах деятельности, чтобы обеспечить достижение поставленных целей.

Главные задачи контроллинга - планирование, контроль и регулирование. С помощью планирования определяют курс на следующий хозяйственный год. Эффективная отчетность позволяет осуществлять более точный контроль в течение хозяйственного года и проводить анализ причин отклонений. Стоит определить необходимые меры и изучить их возможные последствия. Регулирование направлено на поддержку принятого курса. Таким образом, планирование,

контроль и регулирование всегда связаны между собой в замкнутом контуре управления.

В системе оперативного контроллинга рассматриваются экономические процессы в рамках одного года. Регулирование производственного процесса осуществляется путем непрерывного сопоставления плановых данных с фактическими. Плановые данные сравнивают по возможности ежемесячно с нормативными величинами для целей оперативного определения отклонений.

При оперативном планировании, контроле и регулировании менеджеры исходят из ресурсов, находящихся в их распоряжении. К ним относятся действующая программа производства и продаж, техническое оснащение предприятия, уровень квалификации сотрудников и имеющийся капитал.

Оперативный анализ и методы являются важными составляющими концепции контроллинга. Эти методы пригодны прежде всего для решения проблем, возникающих на предприятии.

Эффективная система контроллинга снижает загрузку предпринимателей и руководителей и высвобождает время, которое стоит использовать для стратегического анализа.

Оперативный контроллинг в свою очередь подразделяется на: финансовый и организационный контроллинг.

Финансовый контроллинг используется в первую очередь как инструмент анализа баланса и отчета о прибылях/убытках. А также инструменты финансового контроллинга, не получившие широкой известности: Анализ потоков платежей (КФ-анализ), Анализ работающего капитала (Working Capital), Финансовая "паутина, Баланс движения средств и финансовый план.

Организационный контроллинг - это формализованный процесс, посредством которого менеджеры регулируют деятельность организации, обеспечивая ее соответствие планам, целям и нормативным показателям. Таким образом можно сделать вывод о том, что основное различие между стратегическим и оперативным контроллингом заключается в том, что первый ориентирован на тенденции будущего, а последний, напротив, "смотрит" в настоящее.

В процессе реализации краткосрочных и долгосрочных целей организации стратегический и оперативный контроллинг тесно взаимодействуют друг с другом (рис. 2.1). По мнению известного специалиста в области контроллинга Х.Й. Фольмута, «оперативное планирование сильно зависит от стратегического, и, в свою очередь, дает им-

пульсы для изменения стратегической направленности предприятия». Так, оперативные планы составляются в соответствии с принятой стратегией. В то же время анализ внутренней среды организации, необходимый для формирования стратегических задач, производится на основе информации, предоставляемой оперативным контроллингом.



Рис. 2.1. Взаимодействие стратегического и оперативного контроллинга

Таким образом, в структуре контроллинга организации должны присутствовать как стратегический, так и оперативный виды контроллинга.

*Оперативный контроллинг* имеет своей целью информационную, методологическую и консультационную поддержку менеджеров организации в процессе достижения ею текущих целей, которые, как правило, заключаются в поддержании определенного уровня прибыльности и ликвидности организации в краткосрочном периоде.

В процессе решения указанных задач контроллинг должен стремиться к построению эффективной системы планирования, которое возможно лишь при реализации следующих принципов:

- 1) полнота планирования – при составлении планов должны учитываться все условия и события, которые могут иметь значение для развития предприятия;
- 2) точность планирования – в процессе планирования должны использоваться современные методы, обеспечивающие определенную достоверность прогнозов;

- 3) доступность планирования – результаты планирования должны быть доведены до сведения и понятны всем членам предприятия;
- 4) непрерывность планирования – составление планов должно осуществляться на постоянной основе;
- 5) экономичность планирования – положительный эффект, полученный от планирования, должен превышать затраты на его осуществление.

## **2.2. Задачи оперативного контроллинга и особенности его организации**

В качестве главных задач оперативного контроллинга можно выделить следующее:

- информационная и методическая поддержка менеджеров при составлении текущих планов предприятия (бюджетов);
- определение подконтрольных показателей для оценки выполнения текущих планов;
- поддержка планирования расходов на продвижение продукции в целом по предприятию и в разрезе структурных подразделений с помощью бюджетирования;
- сравнение плановых и фактических значений подконтрольных показателей для выявления отклонений;
- анализ отклонений, включающий в себя определение их причин, виновников и последствий;
- разработка предложений по устранению отклонений.

Чтобы быть конкурентоспособными и вести успешную экономическую деятельность, организациям и поставщикам необходимо применять высокоэффективные и результативные системы управления своей деятельностью. Использование таких систем управления должно вести к постоянному улучшению качества и повышению удовлетворенности потребителей и других заинтересованных лиц организации (работников, владельцев, субподрядчиков, общества). Поэтому оперативное управление приобретает всё больший вес в итоговых результатах деятельности организации ввиду направленности на контроль текущих показателей и различных проблем, возникающих в процессе производства.

Основной задачей контроля является полная и достоверная информация о состоянии дел в целях выработки эффективных решений. Оперативный учет движения деталей, сборочных единиц и полуфаб-

рикатов осуществляется в местах возникновения информации и входит составной частью в систему учета и ответственности организации. Связь и взаимодействие оперативного учета движения деталей, сборочных единиц и полуфабрикатов изделий в производстве с бухгалтерским учетом затрат на производство, оценкой стоимости производственных запасов и товарно-материальных ценностей, потерь от брака и т.д.

Контроль производства и оперативный учет тесно взаимосвязаны с регулированием производства и базируется на результатах анализа обстановки, который состоит в непрерывном сопоставлении оперативной ситуации с планом.

Общей задачей оперативно-производственного управления является систематическое приведение плановых показателей выполненных работ в соответствие с производственным планом предприятия с помощью организационных, технологических, экономических и административных мероприятий.

Показателями оценки качества управления производством в общем плане являются:

- выполнение условий контрактов на поставку продукции, соблюдение план-графиков производства и т.п.;
- фактическая трудоемкость изготовления продукции (или составных частей) в сравнении с плановой;
- рост процента сдачи продукции с первого предъявления;
- сокращение количества случаев нарушения за определенный период технологической дисциплины;
- сокращение числа принятых рекламаций по вине производственных подразделений за определенный период.

От гибкой реакции системы производственного планирования предприятия на изменяющуюся конъюнктуру рынка зависит его итоговая конкурентоспособность.

### **2.3. Специальные задачи оперативного контроллинга**

Основной целью финансового управления организацией является поддержание рентабельности капитала и ликвидности организации на определенном оптимальном уровне. В соответствии со своей поддерживающей функцией *финансовый контроллинг* выполняет следующие задачи:

- 1) информационная и методологическая поддержка формирова-

ния финансовых планов, их координация с другими планами организации на основе комплексной системы бюджетирования;

2) осуществление текущего контроля за исполнением плана и контроль важнейших финансовых показателей с помощью системы подконтрольных показателей;

3) анализ отклонений и разработка предложений по управленческим мероприятиям;

4) выполнение специальных расчетов при формировании мероприятий по финансированию.

Наиболее значимыми показателями в системе контроллинга финансов являются коэффициенты ликвидности организации. При этом поддержание ликвидности в системе контроллинга подразумевает следующие направления деятельности:

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

Под структурным поддержанием ликвидности понимается обеспечение сбалансированной структуры капитала, необходимой для получения дополнительных финансовых средств. Сохранение привлекательности организации в глазах кредиторов, а также целесообразности вложений в глазах собственников дает возможность привлечения заемного капитала и расширения базы собственного капитала. В рамках данной подзадачи финансовый контроллинг призван согласовывать структуры инвестиций и финансирования по времени таким образом, чтобы будущие инвестиции в любой отдельно взятый момент были обеспечены финансовыми ресурсами. В противном случае специалист по контроллингу должен предложить финансовым менеджерам перенести инвестиции на более поздние сроки, использовать аренду или лизинг вместо приобретения имущества в собственность, привлекать долгосрочный капитал вместо краткосрочного.

В рамках текущего обеспечения ликвидности, опирающегося на финансовый план, контроллинг занимается координацией базисных частичных планов по сферам деятельности между собой, а также координацией долгосрочных инвестиционных планов с краткосрочными. Все планируемые организацией поступления соотносятся с выплатами. Если ожидаемые поступления оказываются меньше ожидаемых выплат, возникает потребность в дополнительных денежных средствах. Задача финансового контроллинга в этом случае состоит в поиске альтернативных вариантов устранения дефицита платежных

средств организации. Это может быть перемещение части выплат, для которых это допустимо, на более поздние периоды, а также использование ликвидных резервов.

Поддержание ликвидных резервов с одной стороны, повышает ликвидность организации, но, с другой стороны, снижает рентабельность капитала. Финансовый контроллинг должен следить за тем, чтобы организация стремилась к достижению оптимального уровня ликвидности, когда гарантированная платежеспособность организации достигается с минимальными издержками.

Сформированные в рамках контроллинга продаж планы фирмы в ассортиментном разрезе являются информационно базой осуществления контроллинга управления запасами.

*Контролинг товарных запасов* оказывает информационно-аналитическую, методологическую и консультационную поддержку управления процессами оборачиваемости активов.

В рамках контроллинга товарных запасов должны выполняться следующие задачи:

1) анализ всей совокупности реализуемой продукции с целью определения товарных групп, имеющих наибольшее значение для организации;

2) проведение исследования рынков закупаемых материалов и анализ предложений поставщиков;

3) анализ характера поведения издержек, связанных с хранением и приобретением материалов;

4) определение методов оптимизации процесса материально-технического обеспечения;

5) поддержка планирования и контроль уровня производственных запасов на основе бюджетирования;

6) анализ эффективности использования материальных ресурсов, а также эффективности деятельности отдела снабжения с помощью системы подконтрольных показателей.

Для решения перечисленных задач контролинг управления запасами использует следующие специальные методы и инструменты:

- первичные исследования в форме опросов и наблюдений с дальнейшей обработкой и систематизацией полученной информации;
- ABC - анализ товаров;
- статистические методы исследования характера поведения издержек хранения и приобретения материальных ценностей;
- экономико-математические методы оптимизации процесса

продаж.

*Контроллинг инвестиций* направлен на достижение целей предприятия в сфере инвестиционной деятельности. При этом в задачи *стратегического контроллинга инвестиций* входит проведение инвестиционных расчетов и оценкой рисков, разработка рекомендаций по принятию управленческих решений относительно того или иного инвестиционного проекта, а также согласование инвестиционных планов с общим стратегическим планом предприятия. *Оперативный контроллинг инвестиций* осуществляет поддержку текущего планирования инвестиционных проектов, контроль и анализ их исполнения. Наиболее эффективной формой оперативного планирования, контроля и анализа инвестиционной деятельности является проект-контроллинг.

Задачами проект - контроллинга являются:

- поддержка и координация планирования проектов;
- создание, обработка и предоставление системной управленческой информации по конкретным проектам;
- поддержка и координация реализации проекта, контроль над ходом его выполнения.

В сфере планирования проектов контроллинг разрабатывает методы планирования проектов, определяет объем необходимой для планирования информации и ее источники, формирует систему комплексного бюджетирования проектов.

В сфере учета задачи проект - контроллинга включают в себя создание системы сбора и обработки информации, необходимой для принятия управленческих решений на различных уровнях руководства. Специалист по контроллингу разрабатывает методы учета, а также критерии для оценки реализуемых проектов. Контроллинг использует данные, предоставляемые бухгалтерией предприятия, дополняя их расчетами ожидаемых результатов и информацией, необходимой для обоснования предложений по проведению тех или иных мероприятий в случае различного рода отклонений от плана.

Контроль за реализацией планов предполагает разработку методов ведения контроля за ходом выполнения, сроками разработки и результатами каждого проекта. На основании плановых разрабатываются контрольные документы, в которых фиксируются сроки проведения контроля и содержание контрольных операций. При этом максимально допустимые отклонения от плановых величин определяются заранее.



В соответствии с контрольной документацией проводится анализ выполнения плана проекта с выяснением причин отклонений от него. Следует отметить, что особенностью концепции контроллинга является то, что причины отклонений выявляются не с целью наказания виновных, а в целях наиболее оперативного реагирования системы управления проектами и разработке мероприятий по устранению «узких мест».

*Контроллинг персонала* призван обеспечить эффективное управление и использование трудовых ресурсов предприятия. В сферу деятельности контроллинга персонала входит «разработка и предоставление инструментов для обеспечения стратегического и оперативного потенциала производительности труда на предприятии. При этом *стратегический контроллинг персонала* оказывает содействие при формировании концепции в области управления персоналом и согласовывает её основные положения со стратегическим планом предприятия. *Оперативный контроллинг персонала* обеспечивает планирование, контроль и анализ в ходе реализации конкретных запланированных мероприятий, решая при этом следующие задачи:

- 1) организация информационной системы, которая систематически охватывает все необходимые для управления персоналом данные;
- 2) содействие в области планирования количества и качества используемой рабочей силы, фонда рабочего времени и затрат на оплату труда;
- 3) определение методов контроля эффективности использования персонала.

#### **2.4. Информация в системе оперативного контроллинга**

В условиях рыночной экономики, быстро изменяющегося состояния на рынке и жесткой конкуренции от руководства предприятия требуется постоянный контроль за деятельностью своей организации и всех процессов, которые в ней протекают (производство, управление, учет и т.д.). И чем лучше будет его осведомленность, тем более эффективным будет процесс управления, поскольку руководство будет иметь возможность принимать оперативные и стратегические управленческие решения. Поэтому возникает необходимость в создании информационной базы.

*Информационно-аналитическая функция* состоит в организации системы сбора и обработки информации, необходимой для принятия

управленческих решений. *Информацию* в общем виде можно определить как совокупность сведений, уменьшающих степень неопределенности. Информация, подготовленная службой контроллинга организации, должна отвечать следующим требованиям:

- 1) достоверность;
- 2) полнота;
- 3) своевременность (оперативность);
- 4) релевантность (существенность);
- 5) экономичность (эффект от использования информации должен превышать затраты на её получение);
- 6) доступность;
- 7) регулярность.

Нельзя не заметить, что подобные требования предъявляются к любой информации, в том числе и к предоставляемой традиционным бухгалтерским учетом. Однако значимость отдельных требований может быть различной. Так, для бухгалтерского финансового учета на первом месте стоит достоверность данных, в то время как в системе контроллинга наиболее ценными качествами информации являются её своевременность, полезность, релевантность.

Релевантными для принятия определённого управленческого решения можно считать только те сведения, которые непосредственно связаны с данным управленческим решением. Релевантная информация, как правило, включает в себя:

- условия, в которых принимается решение;
- целевые критерии принятия решения;
- набор возможных альтернатив;
- последствия принятия каждой из альтернатив.

В рамках информационно-аналитической функции контроллинг выполняет следующие задачи:

- построение эффективной системы внутреннего учета;
- унификация методов оценки результатов деятельности и активов организации в системе учета;
- оптимизация информационных потоков в организации;
- аналитическая обработка полученной информации.

На основании собранных аналитически переработанных данных осуществляется *контроль* за реализацией планов.

Итак, с функциональной точки зрения контроллинг можно охарактеризовать как «внутреннего поставщика», снабжающего все звенья управления организацией аналитически переработанной инфор-

мацией и эффективными инструментами достижения поставленных целей.

Выделяют четыре потока информации: два внутренних потока и два внешних.

Внешняя деловая среда (макросреда) – совокупность экономических и политических субъектов, действующих за пределами предприятия, и отношения, складывающиеся между ними и предприятием.

Внешние потоки информации:

- экономические потоки информации;
- политические потоки информации;
- конкурентные потоки информации;
- международные потоки информации;
- технологические потоки информации;
- рыночные потоки информации;
- социальные потоки информации.

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

Внутренние источники информации:

- система внутрифирменного документооборота;
- документы из электронных хранилищ;
- документы на бумажных носителях;
- транзакционные системы.

Три информационные роли руководителя:

- приемник информации;
- распространитель информации;
- представитель во внешнем мире.

Бумажные носители информации в настоящее время не популярны и служат некой преградой на пути внедрения передовых технологий управления. В этой связи использование современных методов сбора, обработки, хранения, анализа и представления информации для подготовки управленческих решений является одним из важнейших рычагов развития бизнеса.

Информационные потоки обеспечивают нормальную работу предприятия. Создание системы информационной поддержки предприятия для службы контроллинга является первостепенной задачей, поскольку именно на ее основе она сможет помочь руководству в процессе принятия управленческого решения.

Под **системой информационных потоков** понимают совокупность информации, которая позволяет предприятию вести финансово-хозяйственную деятельность. Основой такой системы являются:

- доставка данных и информации аналитического и сводного характера как из внутренних, так и из внешних источников для проведения экономических и финансовых оценок, сопоставления планов, разработки моделей и составления прогнозов в бизнесе;

- формирование во взаимодействии с руководством системы информационных, финансовых, математических и эвристических моделей экономических и управленческих процессов. Концептуально решение поставленной проблемы должно базироваться на обеспечении доступа к данным и информации и формировании адаптивной системы моделей бизнеса. При этом необходимо обеспечить:

- доступ к данным внутренних и внешних источников информации, использующих серийно выпускаемые базы данных;

- управление данными и информацией в разнородных (многоплатформенных) комплексах, что позволяет обеспечить их открытость;

- хранение данных и информации в унифицированных форматах, пригодных для дальнейшего анализа, синтеза и представления, включая модели «что..., если...»;

- анализ и синтез финансовой и экономической информации, моделирование состояний, процессов и условий;

- представление информации в виде диаграмм, графиков и географических карт в форме, интуитивно понятной и удобной руководству для выработки решений.

Таким образом, целью создания системы является обеспечение методической и информационной поддержки подготовки принятия решений по ключевым финансово-экономическим вопросам высшим руководством и менеджерами среднего звена предприятия на основе фактографического и статистического анализа и прогноза финансовых и экономических показателей. Это подразумевает использование на постоянной основе методов прогнозирования, мониторинга, анализа и корректировки деятельности предприятия и его подразделений, а также сведений о состоянии рынков и условиях конкуренции.

## 2.5. Система оперативного контроллинга. Контур регулирования

Рассмотрим более подробно, как создается система оперативного контроллинга.

*Система контроллинга* есть совокупность процессов, обеспечивающих процесс управления в организации информационной и методологической поддержкой в сфере подготовки и реализации управленческих решений. Таким образом, качество такой поддержки определяет качество процессов управления в организации.

Построение системы контроллинга в организации дополняет систему управления новыми или модифицированными элементами, что повышает степень целостности последней. Основываясь на теории систем можно утверждать, что повышение степени целостности системы способствует достижению её эффективности.

Основой для построения системы оперативного контроллинга является модель предприятия. Поскольку предприятие является довольно сложной системой, для его описания используются различные концепции, дополняющие друг друга. Наибольшее распространение получили следующие модели:

- *финансово-экономическая модель*, в рамках которой предприятие рассматривается как система, потребляющая ресурсы, имеющие определенную стоимость, и выпускающая продукцию, имеющую определенную цену на рынке. Эффективность системы оценивается соотношением полученных доходов от реализации продукции и стоимости использованных ресурсов;

- процессная модель, определяющая предприятие как совокупность процессов. В отличие от предыдущего подхода, результаты процессов далеко не всегда измеряются в денежном эквиваленте. Результатом процесса может быть, например, информация, а показателем эффективности – число ошибок, отнесенное к объему обработанной информации;

- модель взаимодействия заинтересованных сторон, в соответствии с которой предприятие рассматривается как область пересечения интересов акционеров, клиентов, поставщиков, сотрудников, местных властей и других заинтересованных сторон. Предприятие гармонично развивается, когда интересы всех сторон сбалансированы. Эффективность в этом случае измеряется степенью удовлетворенности субъектов, взаимодействующих с предприятием.

Среди других концепций следует отметить:

- модель интеллектуального капитала, определяющую предприятие как систему управления знаниями;
- модель предприятия как генератора денежных потоков (наиболее интересную для акционеров);
- маркетинговую модель, характеризующую позиции компании на рынке;
- модель предприятия как работодателя, характеризующую его позиции на рынке труда;
- модель корпоративной культуры, характеризующую систему ценностей предприятия.

Каждая из названных моделей задает определенную проекцию, в которой рассматривается и оценивается деятельность компании. Разумеется, «объемную» картину бизнеса можно получить, используя достаточно широкий спектр проекций. Выбор проекций зависит от подходов к управлению, используемых руководством компании. В настоящее время далеко не каждый руководитель придает значение таким, например, аспектам организации, как корпоративная культура и интеллектуальный капитал. Для таких руководителей эти проекции предприятия находятся вне системы управления. В лучшем случае на них обращают внимание от случая к случаю.

Система показателей контроллинга разрабатывается для каждой из выбранных проекций особым образом. Методы построения показателей определяются спецификой модели. Здесь мы рассмотрим в качестве примера основные этапы разработки системы показателей для модели процессов.

1. Выделение процессов верхнего уровня. На этом этапе выделяются наиболее крупные группы процессов. Типичный набор процессов верхнего уровня для производственной компании включает: закупки (материалов, сырья), производство, продажи, доставку продукции клиентам, установку (монтаж, наладку, запуск), послепродажное обслуживание.

2. Детализация структуры процессов до второго или третьего уровня. При этом процесс продаж, например, может структурироваться на несколько процессов второго уровня: рассылка предложений клиентам, консультирование клиентов по телефону, проведение презентаций для клиентов, согласование состава продукции и услуг, согласование условий оплаты, оформление договора, контроль оплаты, контроль доставки товара.

3. Идентификация процессов. Для каждого из выделенных процессов необходимо определить клиента, поставщика, входы (используемые ресурсы), выходы (результаты процесса), а также выявить исполнителей и владельца процесса (то есть лицо, отвечающее за результат и показатели процесса и имеющее полномочия изменять процесс).

4. Определение показателей каждого процесса. Наиболее полезны показатели, характеризующие результативность, эффективность и производительность процесса.

Показатель результативности отражает количественные характеристики результата процесса.

Показатель эффективности – это соотношение между количественными характеристиками результатов процесса и затраченными ресурсами.

Показатель производительности – это соотношение между результатом и количеством возобновляемых ресурсов, используемых в процессе (оборудование или люди). В том же примере производительность отдела телефонного маркетинга определяется отношением числа встреч к числу сотрудников отдела.

Показатели процессов, определенные на данном этапе, используются для планирования деятельности, контроля и анализа процессов.

5. Определение пользователей отчетности. Необходимо определить, кто должен получать информацию о тех или иных показателях. Обычно это владельцы соответствующих процессов, руководители, стоящие над ними в организационной структуре, а также владельцы смежных процессов, результаты которых зависят от рассматриваемого процесса.

6. Разработка форм отчетности. Формы отчетов разрабатываются таким образом, чтобы удовлетворить потребности конкретных получателей отчетности в информации о показателях процессов, которые они контролируют. При этом определяется периодичность формирования отчетности.

7. Разработка и внедрение процессов. На завершающей стадии построения системы оперативного контроллинга процессов должны быть разработаны процедуры измерения показателей и формирования отчетов, определены исполнители этих процессов.

Представленное краткое описание методики построения системы оперативного контроллинга процессов компании охватывает

только одну из возможных проекций контроллинга. Следует подчеркнуть, что каждой проекции системы управления компанией соответствует специфическая модель и вытекающая из нее методика построения системы показателей контроллинга для этой проекции.

Далее рассмотрим, как формируется система показателей финансово-экономического контроллинга.

Основой для построения системы бюджетирования служит финансово-экономическая модель, упоминавшаяся в предыдущем разделе. Структурирование модели проводится не на основе детализации процессов, а в результате декомпозиции финансовых показателей компании.

Исходным пунктом для построения финансовой модели является прибыль компании. В результате анализа структуры доходов и расходов определяются центры ответственности, обеспечивающие формирование финансовых показателей, из которых складывается конечный финансовый результат. Таким образом, определяются центры доходов, затрат, прибыли и др. Формирующаяся при этом финансовая структура ставит в соответствие каждому элементу организационной структуры те или иные финансовые показатели.

На следующем этапе для центров финансовой ответственности определяется структура бюджетов, которые представляют собой свод финансово-экономических показателей, подлежащих планированию и контролю.

Завершающим этапом является разработка регламентов планирования, формирования отчетности, корректировки бюджетов, анализа результатов выполнения принятых планов.

Таким образом, выстраивается полный цикл управления, обеспечивающий ориентацию компании на выбранные финансово-экономические показатели. Контур регулирования в системе контроллинга дает возможность путем расширяющегося и постоянного применения отдельных инструментов и путем накопления за счет этого опыта постоянно совершенствовать применение контроллинга.

Находясь на пересечении учета, информационного обеспечения, контроля и координации, контроллинг занимает особое место в управлении предприятием: он связывает воедино эти функции, интегрирует и координирует их. Анализируя вышесказанное, можно сделать вывод, что контроллинг является своеобразным механизмом самооценки предприятия, обеспечивающим фрагмент обратной связи в контуре управления.



Система контроллинга представляет совокупность всех элементов, подсистем и коммуникаций между ними, а также процессов, созданных для поддержания заданных характеристик функционирования организации. **Структуру контроллинга** можно представить в виде взаимосвязи подсистем планирования, учета анализа контроля, мониторинга и информационного обеспечения, каждая из которых может быть структурирована набором элементов, образующих четыре следующих подсистемы: методологию, структуру, процесс и технику контроллинга.

**Методология контроллинга** включает: цели, законы и принципы, функции, методы, технологии и практику контроллинга. **Процесс контроллинга** представляет: систему коммуникаций, разработку и реализацию управленческих решений, информационное обеспечение. **Структура системы контроллинга** включает: функциональную и организационную структуру, схему организационных отношений, конкретные схемы взаимодействий высших органов управления и профессионализм персонала. **Техника контроллинга** включает: компьютерную и организационную технику, сети связи (внутренние или внешние) систему документооборота.

В свою очередь методология и процесс контроллинга формируют концептуальную сферу системы контроллинга, а структура и техника контроллинга – её механизм.

Сокращение времени реализации управленческих воздействий в системе управления на предприятии обуславливает:

- решение проблем неуправляемости на предприятии;
- упорядочивание информационных потоков внутри организации;
- минимизацию рисков принятия неоптимального варианта управленческого решения;
- выявление экономических резервов и высвобождение дополнительных ресурсов деятельности;
- приводит к координации управленческих воздействий на предприятии в рамках единого информационного поля.

Степень распространения такого поля внутри организации, обусловленная широтой охвата службой контроллинга функциональных сфер деятельности, определяет степень интеграции данных функциональных подразделений, единиц и проектов в единую систему достижения поставленных целей, то есть степень целостности производственной системы.

## **ТЕМА 3. ИНСТРУМЕНТЫ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЛИНГА**

**3.1. Содержание оперативного анализа в системе управления предприятием.**

**3.2. Основные методы оперативного контроллинга.**

**3.3. Основные виды оперативного контроллинга и их задачи.**

**3.4. Система оперативного контроллинга. Контур регулирования**

### **3.1. Содержание оперативного анализа в системе управления предприятием**

Главной целью оперативного контроллинга является создание такой системы управления, которая эффективно помогает достигать текущие цели предприятия, а также оптимизирует соотношение «затраты — прибыль».

Оперативный контроллинг ориентирован на краткосрочные цели и контролирует такие основные экономические показатели предприятия, как рентабельность, ликвидность, производительность и прибыль,

Центральное место в системе оперативного контроллинга занимает управление прибылью. С помощью методов оперативного анализа руководители всех уровней получают возможность принимать более обоснованные решения для достижения поставленных краткосрочных целей деятельности предприятия.

Растущее давление со стороны конкурентов, ухудшение состояния внешней среды, из-за того, что быстро меняется ситуация на рынках, зауженный простор деятельности в связи с введением новых законов приводят к тому, что предъявляются все более высокие требования к руководителям предприятий. Поэтому чтобы гарантировать увеличение прибыли, необходимо совершенствовать процессы планирования, контроля и регулирования на предприятиях.

Следует поддерживать равновесие между оборотом, затратами и прибылью. Отклонения должны быть своевременно определены, чтобы руководство предприятия могло немедленно осуществить корректирующие действия.

Чтобы лучше управлять предприятием в будущем, необходимо внедрять новые или дополнительные методы и инструменты.

Оперативный анализ и соответствующие методы управления яв-

ляется базой оперативного контроллинга. Чем лучше и последовательнее используются отдельные методы, тем более действующий контроллинг на предприятии.

Руководители всех уровней должны чаще проводить оперативный анализ и более эффективно использовать оперативный инструментарий контроллинга, чтобы быстрее реализовать совместно установленные цели. Содержание любой системы контроллинга заключается в ее ориентации на цели, будущее и узкие места. С помощью оперативных методов можно своевременно обнаружить отклонения от намеченного курса. Таким образом, руководители всех уровней могут проводить целенаправленные мероприятия в различных сферах деятельности, чтобы обеспечить достижение поставленных целей.

Задача руководителей предприятия и контролера - применение соответствующего инструментария для решения конкретных проблем. Руководители должны обладать определенными методами, чтобы по возможности самостоятельно управлять функциональными подразделениями. Принимая решения, руководители должны вносить свой вклад в поддержку выбранного курса.

Эффективная система контроллинга снижает загрузку предпринимателей и руководителей и высвобождает время, которое стоит использовать для стратегического анализа.

Оперативный контроллинг имеет своей целью информационную, методологическую и консультационную поддержку менеджеров предприятия в процессе достижения ими текущих целей.

В качестве главных задач оперативного контроллинга можно выделить следующее:

- информационная и методическая поддержка менеджеров при составлении текущих планов предприятия (бюджетов);
- определение подконтрольных показателей для оценки выполнения текущих планов;
- сравнение плановых и фактических значений подконтрольных показателей для выявления отклонений;
- анализ отклонений, включающий в себя определение их причин, виновников и последствий;
- разработка предложений по устранению отклонений.

В системе оперативного контроллинга рассматриваются экономические процессы в рамках одного года. Главные задачи контроллинга - планирование, контроль и регулирование.

С помощью планирования определяют курс на следующий хо-

зяйственный год.

Регулирование производственного процесса осуществляется путем непрерывного сопоставления плановых данных с фактическими. Регулирование направлено на поддержку принятого курса.

Эффективная отчетность позволяет осуществлять более точный контроль в течение хозяйственного года и проводить анализ причин отклонений. Плановые данные сравнивают по возможности ежемесячно с нормативными величинами для целей оперативного определения отклонений.

Стоит определить необходимые меры и изучить их возможные последствия. Таким образом, планирование, контроль и регулирование всегда связаны между собой в замкнутом контуре управления.

Инструментарий оперативного контроллинга включает, в основном, стоимостной учет, оперативное планирование и бюджетирование, анализ стандартов производительности и отношений, формирование отчетов, сравнение результатов с целями, параметрический анализ, формирование нестандартных отчетов

При оперативном планировании, контроле и регулировании мы исходим из ресурсов, находящихся в нашем распоряжении. К ним относятся действующая программа производства и продаж, техническое оснащение предприятия, уровень квалификации сотрудников и имеющийся капитал.

### **3.2. Основные методы оперативного контроллинга**

Поскольку оперативный контроллинг ориентирован на краткосрочный результат, его инструментарий принципиально отличается от методов стратегического контроллинга. По Майеру, «методы оперативного контроллинга теряют свою силу на линии временного горизонта, а методы стратегического контроллинга начинают действовать по другую сторону временного горизонта»

Соответственно и арсенал основных методов и инструментов оперативного контроллера достаточно сильно отличается от стратегического.

Методы анализа, которые будут рассмотрены далее, должны использоваться на предприятиях для наилучшего решения проблем. За счет многообразия возможностей их применения в выигрыше окажутся все функциональные подразделения.

Наиболее известными являются следующие инструменты.

**1. «АВС-анализ».** Метод основан на разделении покупных материалов, поставщиков и задач рабочего дня на три группы. Считается, что, как правило, небольшому количественному выражению соответствует большое стоимостное выражение — это группы «А» и «В». Следует уделить пристальное внимание этим группам, а по группе «С» проводить или выборочный контроль, или установить для нее минимальный резерв. Этим методом акцентируется внимание руководства на действительно дорогостоящих и решающих участках. Хотя считается, что метод эффективен при больших оборотах на предприятии, но и очень малым предприятиям не стоит им пренебрегать.

**2. Анализ объема заказов.** Метод практически аналогичен «АВС-анализу», но отличается тем, что исследованию подвергаются покупатели и заказчики. Считается, что относительно небольшое количество заказчиков формирует подавляющую часть объема реализации. Рекомендуется снижать количество мелких заказчиков. Метод также эффективен при больших оборотах на предприятии, поэтому для малых предприятий не особо пригоден. (Ведь им как раз приходится бороться за каждого заказчика.)

**3. Оптимизация объемов заказов при закупке.** Как правило, с увеличением объема закупаемой партии снижается ее цена. Однако при этом увеличиваются и расходы на содержание склада. Оптимальной партией закупки материалов считается такое количество материала, которое покажет точка пересечения кривых складских затрат и стоимости партии материала. К сожалению, небольшие размеры закупок и складов чаще всего не дают возможности малым предприятиям эффективно использовать этот метод.

**4. Метод расчета сумм покрытия.** Основан этот метод на системе директ-костинга. Расчет прибыли начинается от имеющейся рыночной цены, из которой последовательно вычитаются прямые, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, и соответственно формируются «сумма покрытия 1», «сумма покрытия 2» и «сумма покрытия 3» (это и есть наша прибыль). Метод представляет наиболее точный результат доходности или убыточности изделия. Максимально целесообразен для применения малым бизнесом.

**5. Анализ величин в точке безубыточности.** Путем деления постоянных затрат предприятия на «сумму покрытия 1» товара (из предыдущего метода) находится минимальное количество изделий, которое необходимо реализовать с целью избежания риска убытков. Далее можно рассчитать сумму минимальной выручки предприятия

или размер минимальной загруженности оборудования. Очень удобный метод, если предприятие выпускает только один вид изделий. При наличии нескольких разноплановых видов продукции необходимо производить распределение постоянных затрат между ними, что бывает не всегда удобно.

**6. Анализ возникающих на предприятии узких мест.** Происходит поиск места ограниченных возможностей предприятия: по времени, материалам, оборудованию. Для различных изделий рассчитывается величина доходности, формируемая на единицу узкого места. (Проще говоря, если у нас, например, ограниченное количество сырья, то использовать его надо для производства только тех товаров, продажа которых приносит нам максимальный доход.) На основе этого показателя происходит расчет оптимальной структуры выпуска продукции.

**7. Методы расчета инвестиций.** К ним относятся методы оценки отдельных инвестиционных объектов:

1. Статические:

- метод сравнения по издержкам;
- метод сравнения по прибыли;
- метод расчета рентабельности;
- метод расчета срока амортизации;

2. Динамические:

- метод расчета ценности капитала;
- метод расчета внутренней нормы рентабельности;
- метод аннуитетов.

**8. Оптимизация размеров партии продукции.** Считается, что оптимальный размер выпускаемой партии продукции находится как результат пересечения кривой постоянных затрат, которые снижаются с увеличением объема выпуска готовой продукции, и кривой роста складских затрат. Небольшие объемы производства на малых предприятиях не позволяют достаточно эффективно использовать этот метод. Но, с другой стороны, при таком росте арендных ставок на складские помещения, который наблюдается сейчас, над применением этого метода стоит серьезно задуматься и малому бизнесу.

**9. «Кружки качества».** Этот более чем экзотический для нашей страны метод был впервые разработан в Японии, а в настоящее время активно используется на многих зарубежных предприятиях. «Кружки качества» — это группы сотрудников предприятия, созданные для решения какой-либо производственной проблемы. Этот метод позво-

ляет высвободить инициативу работников, позволяет им отождествить себя с предприятием, то есть активно задействован «человеческий фактор». Один из наиболее сложных методов, так как тесно связан с непредсказуемой областью психологии. Однако, в случае успеха, эффект может быть ошеломляющим. На малых предприятиях метод использовать даже легче, чем на крупных ввиду более тесных личных контактов трудящихся. Многие предприниматели и так используют этот метод, даже не подозревая об этом: ведь они часто советуются со своими работниками. Значит, остается только поставить все это на научную основу.

**10. Анализ скидок.** При предоставлении скидки снижается величина доходности изделия, которая должна компенсироваться увеличением количества продаж в целом. Метод позволяет рассчитать соотношения между снижением уровня прибыльности из-за предоставления скидок и необходимым размером увеличения реализации, чтобы покрыть эти скидки.

**11. Анализ областей сбыта.** Производится анализ получаемых сумм покрытия в разрезе регионов сбыта продукции. Достаточно эффективен для малых предприятий в сфере торговли, имеющих несколько точек сбыта. В этом случае должен происходить отдельный анализ деятельности каждой торговой точки.

**12. Функционально-стоимостной анализ.** Самый сложный и дорогостоящий метод. В процессе функционально-стоимостного анализа происходит полная раскладка процесса производства на минимальные составные элементы, каждый из которых подробно и дотошно изучается, обосновывается его необходимость, а также целесообразность связанных с ним затрат времени и сырья. После подробного анализа происходит синтез изученных элементов, и формируется новая система. Как правило, функционально-стоимостной анализ позволяет существенно сократить расходы, но его применение целесообразно не чаще чем раз в пять-шесть лет из-за сложности и дороговизны этого метода.

**13. «XYZ-анализ».** Проводится разделение закупаемых для производства материалов на три группы в разрезе структуры потребления: потребление носит постоянный, колеблющийся или разовый характер. Эффективно комбинирование данного метода с «ABC-анализом». Направлен на оптимальное регулирование поставок. Эффективен в случае наличия больших складских запасов.

### 3.3. Основные виды оперативного контроллинга и их задачи

Задачи оперативного контроллинга включают следующее:

- 1) поддержка планирования выручки от реализации в целом по предприятию и в разрезе структурных подразделений, а также отдельных товарных групп на основе комплексной системы бюджетирования;
- 2) поддержка планирования расходов на производство продукции в целом по предприятию и в разрезе структурных подразделений с помощью бюджетирования;
- 3) контроль выполнения планов и оценка эффективности подразделений организации на основе системы подконтрольных показателей;
- 4) анализ и оценка запланированных маркетинговых мероприятий;
- 5) проведение сравнительных расчетов издержек для альтернативных мероприятий по стимулированию продаж.

Инструменты контроллинга ориентированы, прежде всего, на количественные параметры, наиболее значимыми среди которых являются выручка от реализации, прибыль от реализации и уровень коммерческих расходов.

Сформированные в рамках контроллинга продаж планы предприятия в ассортиментном разрезе являются информационно базой осуществления контроллинга управления запасами.

*Контроллинг материальных запасов* оказывает информационно-аналитическую, методологическую и консультационную поддержку управления процессами материально-технического снабжения.

В рамках контроллинга материальных запасов должны выполняться следующие задачи:

- 1) анализ всей совокупности складских запасов и планируемой потребности в материальных ресурсах с целью составления плана закупок;
- 2) проведение исследования рынков закупаемых материалов и анализ предложений поставщиков;
- 3) анализ характера поведения издержек, связанных с хранением и приобретением материальных запасов;
- 4) определение методов оптимизации процесса снабжения;
- 5) поддержка планирования и контроль уровня запасов на основе бюджетирования;



б) анализ эффективности использования материальных ресурсов, а также эффективности деятельности отдела снабжения с помощью системы подконтрольных показателей.

Для решения перечисленных задач контроллинг управления запасами использует следующие специальные методы и инструменты:

- первичные исследования в форме опросов и наблюдений с дальнейшей обработкой и систематизацией полученной информации;
- ABC - анализ запасов;
- статистические методы исследования характера поведения издержек хранения и приобретения материалов;
- экономико-математические методы оптимизации процесса материально-технического снабжения.

*Контроллинг инвестиций* направлен на достижение целей предприятия в сфере инвестиционной деятельности. При этом в задачи стратегического контроллинга инвестиций входит проведение инвестиционных расчетов и оценкой рисков, разработка рекомендаций по принятию управленческих решений относительно того или иного инвестиционного проекта, а также согласование инвестиционных планов с общим стратегическим планом предприятия. Оперативный контроллинг инвестиций осуществляет поддержку текущего планирования инвестиционных проектов, контроль и анализ их исполнения. Наиболее эффективной формой оперативного планирования, контроля и анализа инвестиционной деятельности является проект-контроллинг.

Задачами *проект - контроллинга* являются:

- 1) поддержка и координация планирования проектов;
- 2) создание, обработка и предоставление системной управленческой информации по конкретным проектам;
- 3) поддержка и координация реализации проекта, контроль над ходом его выполнения.

В сфере планирования проектов контроллинг разрабатывает методы планирования проектов, определяет объем необходимой для планирования информации и ее источники, формирует систему комплексного бюджетирования проектов.

В сфере учета задачи проект - контроллинга включают в себя создание системы сбора и обработки информации, необходимой для принятия управленческих решений на различных уровнях руководства. Специалист по контроллингу разрабатывает методы учета, а также критерии для оценки реализуемых проектов. Контроллинг ис-

пользует данные, предоставляемые бухгалтерией предприятия, дополняя их расчетами ожидаемых результатов и информацией, необходимой для обоснования предложений по проведению тех или иных мероприятий в случае различного рода отклонений от плана.

Контроль за реализацией планов предполагает разработку методов ведения контроля за ходом выполнения, сроками разработки и результатами каждого проекта. На основании плановых разрабатываются контрольные документы, в которых фиксируются сроки проведения контроля и содержание контрольных операций. При этом максимально допустимые отклонения от плановых величин определяются заранее.

В соответствии с контрольной документацией проводится анализ выполнения плана проекта с выяснением причин отклонений от него. Следует отметить, что особенностью концепции контроллинга является то, что причины отклонений выявляются не с целью наказания виновных, а в целях наиболее оперативного реагирования системы управления проектами и разработке мероприятий по устранению «узких мест».

Основной целью финансового управления предприятием является поддержание рентабельности капитала и ликвидности организации на определенном оптимальном уровне. В соответствии со своей поддерживающей функцией *финансовый контроллинг* выполняет следующие задачи:

1) информационная и методологическая поддержка формирования финансовых планов, их координация с другими планами организации на основе комплексной системы бюджетирования;

2) осуществление текущего контроля за исполнением плана и контроль важнейших финансовых показателей с помощью системы подконтрольных показателей;

3) анализ отклонений и разработка предложений по управленческим мероприятиям;

4) выполнение специальных расчетов при формировании мероприятий по финансированию.

Наиболее значимыми показателями в системе контроллинга финансов являются коэффициенты ликвидности предприятия. При этом поддержание ликвидности в системе контроллинга подразумевает следующие направления деятельности:

- структурное поддержание ликвидности;
- текущее обеспечение ликвидности;

- поддержание ликвидных резервов.

Под структурным поддержанием ликвидности понимается обеспечение сбалансированной структуры капитала, необходимой для получения дополнительных финансовых средств. Сохранение привлекательности предприятия в глазах кредиторов, а также целесообразности вложений в глазах собственников дает возможность привлечения заемного капитала и расширения базы собственного капитала. В рамках данной подзадачи финансовый контроллинг призван согласовывать структуры инвестиций и финансирования по времени таким образом, чтобы будущие инвестиции в любой отдельно взятый момент были обеспечены финансовыми ресурсами. В противном случае специалист по контроллингу должен предложить финансовым менеджерам перенести инвестиции на более поздние сроки, использовать аренду или лизинг вместо приобретения имущества в собственность, привлекать долгосрочный капитал вместо краткосрочного.

В рамках текущего обеспечения ликвидности, опирающегося на финансовый план, контроллинг занимается координацией базисных частичных планов по сферам деятельности между собой, а также координацией долгосрочных инвестиционных планов с краткосрочными. Все планируемые организацией поступления соотносятся с выплатами. Если ожидаемые поступления оказываются меньше ожидаемых выплат, возникает потребность в дополнительных денежных средствах. Задача финансового контроллинга в этом случае состоит в поиске альтернативных вариантов устранения дефицита платежных средств организации. Это может быть перемещение части выплат, для которых это допустимо, на более поздние периоды, а также использование ликвидных резервов.

Поддержание ликвидных резервов с одной стороны, повышает ликвидность организации, но, с другой стороны, снижает рентабельность капитала. Финансовый контроллинг должен следить за тем, чтобы организация стремилась к достижению оптимального уровня ликвидности, когда гарантированная платежеспособность организации достигается с минимальными издержками.

*Контроллинг персонала* призван обеспечить эффективное управление и использование трудовых ресурсов предприятия. В сферу деятельности контроллинга персонала входит «разработка и предоставление инструментов для обеспечения стратегического и оперативного потенциала производительности труда на предприятии». При этом стратегический контроллинг персонала оказывает содействие

при формировании концепции в области управления персоналом и согласовывает её основные положения со стратегическим планом предприятия. Оперативный контроллинг персонала обеспечивает планирование, контроль и анализ в ходе реализации конкретных запланированных мероприятий, решая при этом следующие задачи:

- 1) организация информационной системы, которая систематически охватывает все необходимые для управления персоналом данные;
- 2) содействие в области планирования количества и качества используемой рабочей силы, фонда рабочего времени и затрат на оплату труда;
- 3) определение методов контроля эффективности использования персонала;
- 4) проведение анализа эффективности использования персонала.

### **3.4. Система оперативного контроллинга. Контур регулирования**

Система контроллинга представляет совокупность всех элементов, подсистем и коммуникаций между ними, а также процессов, созданных для поддержания заданных характеристик функционирования организации. Структуру контроллинга можно представить в виде взаимосвязи подсистем планирования, учета анализа контроля, мониторинга и информационного обеспечения, каждая из которых может быть структурирована набором элементов, образующих четыре следующих подсистемы: методологию, структуру, процесс и технику контроллинга.

Методология контроллинга включает: цели, законы и принципы, функции, методы, технологии и практику контроллинга. Процесс контроллинга представляет: систему коммуникаций, разработку и реализацию управленческих решений, информационное обеспечение. Структура системы контроллинга включает: функциональную и организационную структуру, схему организационных отношений, конкретные схемы взаимодействий высших органов управления и профессионализм персонала. Техника контроллинга включает: компьютерную и организационную технику, сети связи (внутренние или внешние) систему документооборота.

В свою очередь методология и процесс контроллинга формируют концептуальную сферу системы контроллинга, а структура и техника контроллинга – её механизм.

Сокращение времени реализации управленческих воздействий в

системе управления на предприятии обуславливает:

- решение проблем неуправляемости на предприятии,
- упорядочивание информационных потоков внутри организации,
- минимизацию рисков принятия неоптимального варианта управленческого решения,
- выявление экономических резервов и высвобождение дополнительных ресурсов деятельности;
- приводит к координации управленческих воздействий на предприятии в рамках единого информационного поля.

Степень распространения такого поля внутри организации, обусловленная широтой охвата службой контроллинга функциональных сфер деятельности, определяет степень интеграции данных функциональных подразделений, единиц и проектов в единую систему достижения поставленных целей, то есть степень целостности производственной системы.

## ТЕМА 4. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА

- 4.1. Содержание управленческого анализа.
- 4.2. Сравнение содержания, целей и задач финансового и управленческого учета.
- 4.3. Принципы управленческого учета.
- 4.4. Основные характеристики и функции управленческого учета.
- 4.5. Задачи, решаемые с помощью управленческого учета.

### 4.1. Содержание управленческого анализа

Развитие рыночных отношений порождает дифференциацию анализа на внутренний управленческий и внешний финансовый анализ.

Всех пользователей можно условно разделить на две группы — внешних и внутренних. Интересы их различны, а часто и противоположны. Основным принципом, в соответствии с которым отдельные категории аналитиков и пользователей относят к той или иной группе, — это доступ к информационным потокам предприятия.

Внутренние пользователи, проводя анализ или контролируя его проведение, могут (в меру своей компетентности, разумеется) получать любую информацию, касающуюся текущей деятельности и перспектив предприятия. Внешним пользователям приходится довольствоваться лишь сведениями из официальных источников и делать свои выводы на информации, которую сочли возможным опубликовать внутренние пользователи.

С учетом видов пользователей различают и виды учетов.

**Финансовый учет (ФУ)** призван представлять информацию пользователям вне данного предприятия, и целью его является возможность сравнения затрат с доходами для определения прибыли.

**Управленческий учет (УУ)** имеет целью обеспечение информацией лиц внутри предприятия, необходимой им для принятия решения планирования, контроля и регулирования. Управленческий учет состоит из систематического учета, развивающего традиционные бухгалтерские приемы и методы, и проблемного учета позволяющего вырабатывать действенные управленческие решения.

Управленческий учет является основополагающим элементом системы контроллинга. Очень часто понятие контроллинга ассоции-

ругуют с понятием управленческого учета, но это не совсем верно: основная задача Управленческий учет – предоставление релевантной информации для принятия управленческих решений; функции контроллинга шире, они включают в себя не только управленческий учет, но и планирование, контроль, координацию, а также выработку рекомендаций для принятия управленческих решений.

**Управленческий учет** – это учет, в ходе которого осуществляется процесс выявления, измерения, сбора, анализа, подготовки, интерпретации и передачи информации, необходимой руководителю при выполнении его функций.

**Основная задача управленческого учета** – служить информационной опорой для принятия управленческого решения.

**Цель управленческого учета** - учет затрат и калькуляция себестоимости готовой продукции и оказанных услуг, а также аналитические методы нахождения оптимальных управленческих решений.

**Предметом управленческого учёта** в общем виде выступает совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством.

Раскрывают содержание предмета его многочисленные объекты, которые можно объединить в две группы:

1. Производственные ресурсы, обеспечивающие целесообразный труд людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия;

2. Хозяйственные процессы и их результаты, составляющие в совокупности производственную деятельность предприятия.

В состав производственных ресурсов входят:

- основные фонды — это средства труда (машины, оборудование, производственные здания и т.д.), их состояние и использование;

- нематериальные активы — объекты долгосрочного вложения (право пользования землей, стандарты, лицензии, товарные знаки и т.д.),

- материальные ресурсы - предметы труда, предназначенные для обработки в процессе производства при помощи средств труда.

Ко второй группе объектов управленческого учёта относятся следующие виды деятельности;

- снабженческо-заготовительная деятельность — приобретение, хранение, обеспечение производства сырьевыми ресурсами, вспомогательными материалами и производственным оборудованием с запасными частями, предназначенными для его содержания и ремонта, маркетинговая деятельность, связанная со снабженческими процессами

ми;

- производственная деятельность — процессы, обусловленные технологией производства продукции, включающие основные и вспомогательные операции; операции по совершенствованию выпускаемых и разработке новых продуктов;

- финансово-сбытовая деятельность - маркетинговые исследования и операции по формированию рынка сбыта продукции; непосредственно сбытовые операции, включая упаковку» транспортировку и другие виды работ; операции, содействующие росту объема продаж, начиная с рекламы продукта и кончая установлением прямых связей с потребителями, контролем качества выпускаемой продукции;

- организационная деятельность — создание организационной структуры предприятия.

Управленческий учет - это учет "внутренней кухни" предприятия. Он предназначен для создания оперативной системы принятия решения руководством и обычно является конфиденциальным. Неформально, управленческий учет существует в любой организации - ценность его применения существенного зависит от того, насколько данные управленческого учета "поставляются" для принятия решений в реальном масштабе времени и ценности.

Управленческий учет обязательно должен фокусировать внимание на будущем и на том, что можно сделать, чтобы повлиять на ход событий. В современных условиях ведение управленческого учета является одним из важнейших условий, позволяющих руководству предприятия принимать правильные управленческие решения. Поскольку каждая организация самостоятельно выбирает направления развития, виды выпускаемой продукции, объемы производства, возникает объективная необходимость накапливать по всем этим параметрам информацию, получать необходимые учетные данные.

Некоторыми вопросами, являющимися прерогативой управленческого учета, занимаются сегодня отдельные подразделения предприятия (при составлении оперативной отчетности, анализе экономической деятельности и т.д.), однако эта информация разбросана между различными службами и весьма затруднительно (подчас даже неосуществимо) ее своевременное и комплексное использование. Причем эти данные нередко являются противоречивыми. Анализ экономической деятельности если и проводится, то с серьезным опозданием, когда основные финансовые показатели предприятия уже сформированы и возможность повлиять на них упущена; эффективность



работы отдельных подразделений, как правило, не анализируется во все.

Идеальной схемой управленческого учета на предприятии является создание внутренних стандартов учета и компьютеризация процесса учета с помощью адекватного программного обеспечения в составе внутренней сети предприятия.

#### 4.2. Сравнение содержания, целей и задач финансового и управленческого учета

Управленческий учет представляет собой одновременно и систему, и область исследований. Он является важным элементом системы управления организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета. Этот процесс включает выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций.

Принципиальные особенности в содержании и организации финансового и управленческого анализа приведены в таблице 4.1.

Таблица 4.1.

#### Принципиальные особенности в содержании и организации финансового и управленческого учета

Классификационные признаки	Финансовый (внешний) учет	Управленческий (внутренний) учет
1	2	3
1. Цель анализа	Оценка состава и структуры имущества предприятия, интенсивности использования капитала платежеспособности и финансовой устойчивости, использования прибыли, прогнозирование доходов и потоков денежных средств	Изучение механизма достижения максимальной прибыли и повышения эффективности хозяйствования, разработка конкурентной политики предприятия и стратегии его развития, обоснование управленческих решений по достижению конкретных производственных целей
2. Объект анализа	Хозяйствующий субъект в целом, его финансовое положение.	Различные аспекты производственно-финансовой деятельности структурных подразделений хозяйствующего субъекта.

Продолжение таблицы 4.1.

1	2	3
3. Субъекты анализа (исполнители)	Лица и организации, находящиеся за пределами этого предприятия (менеджеры и аналитики заинтересованных фирм, специальные компании, занимающиеся анализом отчетов по общепринятой методологии, кредитные агентства и др.)	Различные организационные структуры внутри хозяйственного управления и отдельные лица, ответственные за проведение анализа, лаборатории, бюро, группы, бухгалтерия, отделы, менеджеры, а также внешние консультанты для проведения аналитической работы (профессионалы).
4. Организация анализа (периодичность проведения)	Проводятся периодически не реже одного раза в год, а также по мере представления отчетности соответствующие инстанции (в налоговую инспекцию — ежеквартально в статистическое управление — ежеквартально и т.д.)	Проводится по мере необходимости на нерегулярной основе, прежде всего по тем направлениям где наблюдаются спад производства, кризисная ситуация, рост затрат, снижение рентабельности и качества продукции, отставание в конкурентной борьбе и т.д.
5. Информационная база анализа	Бухгалтерская отчетность (формы № 1, 2, 3, 4).	Данные первичного бухгалтерского и оперативного учета, выборочных обследований, нормативно-справочная информация, акты ревизий и инвентаризаций, аналитические расчеты, а также сведения о конкурентах.
6. Доступность информации	Открыта для всех потребителей, формируется на базе публичной отчетности.	Представляет коммерческую тайну, используется для внутрихозяйственного управления.
7. Использование систем учета	Строго систематизированный анализ на базе бухгалтерской отчетности.	Не обязательно системно организованный анализ. Используются данные бухгалтерского, оперативного и статистического учета, а также любая другая информация, пригодная для достижения поставленной цели.
8. Измерители информации	Преимущественно стоимостные измерители.	Любые измерители: стоимостные, натуральные, трудовые и условно-натуральные.
9. Использование методов анализа	Группировки, сравнительный, структурный и коэффициентный анализ; методы факторного анализа.	Статистические и математические методы, элиминирование, сравнения, графики, и др.
10. Направленность анализа	Дать обоснованную оценку финансового положения предприятия, квалифицированно интерпретировать аналитические расчеты.	Выявить резервы снижения затрат и роста прибыли, обосновать управленческие решения по их мобилизации в производство.

## Окончание таблицы 2.1

1	2	3
11. Свобода выбора в проведении анализа	Обязательное следование общепринятым принципам его проведения по данным бухгалтерской отчетности.	Нет установленных норм его проведения, не имеется общепринятых методик. Критерий - пригодность, результативность.
12. Формы обобщения	Табличный материал с исходными и расчетно-аналитическими данными, сравниваемыми с нормативными коэффициентами.	Отчет о проведенном анализе, разработка программ по реализации обоснованных управленческих решений.
13. Вид анализа	Внешний, ретроспективный, тематический.	Внутренний, оперативный, текущий, комплексный.
14. Степень надежности	Во многом субъективен, схематичен, незначителен по числу аналитических показателей, не может быть точен ввиду умышленного искажения бухгалтерской отчетности для сокрытия прибыли и завуалирования механизма ее получения. Выправляется это положение аудиторскими проверками.	Использует строго достоверные первичные данные, подтвержденные ревизионной группой и группой внутреннего аудита.

В финансовом учете периодичность составления отчетности устанавливается законодательными нормативными актами. Полный финансовый отчет составляется предприятием по итогам года, менее детальные - поквартально.

В управленческом учете отчеты составляются по мере необходимости: ежемесячно, еженедельно, ежедневно, а иногда - немедленно. Администрация предприятия самостоятельно устанавливает состав, сроки и периодичность представления внутренней отчетности. Главный принцип - целесообразность и экономичность. Финансовый учет документально подтвержден, но, несмотря на это, его оценки могут быть не абсолютно точными.

Финансовый учет отражает финансовую историю организации. В соответствии с принципом документальной обоснованности бухгалтерские проводки выполняются после совершения хозяйственной операции. Хотя данные финансового учета и принимаются во внимание при планировании, они все-таки носят «исторический» характер.

Управленческий учет содержит как «историческую» информацию, так и оценки и планы на будущее. Поэтому нередко говорят: цель финансового учета - показать, «как это было», а управленческого

- «как это должно быть».

Информация управленческого учета во многом носит расчетный характер и зачастую не связана с операциями на счетах бухгалтерского учета. Администрации предприятия нужна своевременная информация, и здесь часто можно пойти на определенное ослабление требований к ее точности в пользу оперативности. В результате в управленческом учете часто используются приблизительные оценки.

### **4.3. Принципы управленческого учета**

Управленческий учет в значительной мере имеет дело с текущими фактами хозяйственной деятельности, по которым можно оперативно принять необходимые управленческие решения для совершенствования процесса производства. Данные управленческого учета носят строго конфиденциальный характер и составляют коммерческую тайну. Эффективность управленческого учета зависит от выбора методики его ведения (подходов к оценке активов, способов обработки финансовой информации с учетом фактора времени, способов калькулирования затрат и др.).

Управленческий учет законодательно не ограничен и должен соответствовать только требованиям конкретного руководителя. Информация о произошедших в финансах и на производстве изменениях должна поступать очень оперативно, почти мгновенно.

Движение финансовых и материальных потоков на предприятии при детальном изучении может дать массу информации. Например, подробный анализ счета дебиторской задолженности покажет, сколько вам должны случайные и постоянные клиенты; изучение того, как платили постоянные клиенты в прошлом, поможет дать прогноз поступления денег на счет на ближайший месяц.

Основные принципы управленческого учета следующие:

1. Принцип обособленности. Требуется рассмотрения каждого экономического субъекта отдельно от других. В управленческом учете при решении специфических задач обособленно рассматривается предприятие не только в целом, но и отдельные его подразделения;

2. Принцип непрерывности. Подразумевает необходимость формирования информационного поля учетных данных постоянно, а не время от времени;

3. Принцип полноты. Информация, которая касается учетно-управленческой проблемы, должна быть максимально полной для то-

го, чтобы решения, принятые на основе этой информации, были максимально эффективными. С принципом полноты тесно перекликается принцип надежности, который требует, чтобы информация, используемая при принятии решений, была обоснованной;

4. Принцип своевременности. Информация должна быть представлена тогда, когда она необходима;

5. Принцип сопоставимости. Одинаковые показатели за разные периоды времени должны быть сформированы в соответствии с одними и теми же принципами;

6. Принцип понятности. Информация, представленная в любом учетном документе, должна быть понятна пользователю этого документа. В случае управленческого учета можно сказать, что информация, подготовленная для менеджера, который будет принимать по ней какие-либо решения, должна быть представлена в такой форме, чтобы менеджер понял, что содержит в себе документ. Информация должна быть уместной, т.е. должна относиться к интересующей менеджера проблеме и не быть перегружена лишними деталями;

7. Принцип периодичности. Совершенно очевидный принцип, хотя фактически выдержать его сложнее, чем при подготовке внешней финансовой отчетности, там этот принцип поддерживается законодательным требованием представления периодической отчетности. Однако и внутренний оборот информации, и внутренние отчеты желательно также строить с учетом этого принципа;

8. Принцип экономичности. Данный принцип никогда не обсуждается относительно финансового учета, поскольку в силу своей жесткой внешней регламентированности ведения финансового учета он обязателен для организации. Затраты на поддержание системы управленческого учета должны быть существенно меньше затрат на ее функционирование. Информационный обмен учетно-управленческими данными должен приносить организации пользу в виде снижения трансакционных и прочих затрат.

Соблюдение перечисленных выше принципов позволяет построить такую систему управленческого учета, чтобы она максимально соответствовала главной цели этого вида деятельности.

Приступая к внедрению управленческого учета, первым делом необходимо определить, кто возглавит эту работу. Наиболее целесообразно поручить ее финансовому директору предприятия и возложить на него решение следующих задач:

- разработать динамический метод расчета себестоимости и в

дальнейшем применять его на практике;

- разработать систему классификации ассортимента и подсчета затрат. Эта задача потребует провести инспектирование всех производственных подразделений предприятия, чтобы изучить механизмы образования затрат на каждом участке, оценить их целесообразность и обоснованность;

- создать компьютерную систему учета и анализа данных о деятельности предприятия. При этом очень важен квалифицированный взгляд со стороны. Не в каждой компании есть специалисты, которые могут выполнить весь сложный комплекс работ, связанных с постановкой управленческого учета. Поэтому, если организация намерена решить эту проблему эффективно, лучше всего пригласить профессиональных консультантов.

#### **4.4. Основные характеристики и функции управленческого учета**

Управленческий учет – вид анализа, который используется для целей управления различными категориями управленческих работников для принятия ими оптимальных управленческих решений, основанных на конкретной, объективной, экономически правильной информации.

Постановка управленческого учета является внутренним делом самой организации. В отличие от финансового учета, ведение управленческого учета не является обязательным для организации. Система управленческого учета служит лишь интересам эффективного управления, поэтому решение о целесообразности ее ведения руководитель организации принимает исходя из того, как он оценивает затраты и выгоды от ее функционирования. Система управленческого учета является эффективной, если она позволяет облегчить достижение целей организации с наименьшими затратами на создание и функционирование самой системы.

Цель управленческого учета - обеспечение информацией, необходимой для принятия управленческих решений.

Управленческий учет - это связующее звено между учетным процессом и управлением предприятием. Предметом управленческого учета является производственная деятельность организации и ее отдельных структурных подразделений (сегментов), называемых центрами ответственности.

В управленческом учете под центром ответственности понимают структурное подразделение организации, во главе которого стоит менеджер, контролирующий затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент бизнеса.

Сегменты бизнеса, деятельность которых является предметом бухгалтерского управленческого учета, могут обладать юридической самостоятельностью или входить в состав организации на правах структурных подразделений.

Весь управленческий учет хозяйственного субъекта можно разделить на три этапа: анализ системы учета, анализ системы управления и анализ системы производства хозяйственного субъекта.

Данный принцип классификации определяется порядком и последовательностью ведения управленческого анализа хозяйственного субъекта на практике. При осуществлении управленческого анализа хозяйственного субъекта в вышеназванной последовательности каждый предыдущий этап будет автоматически подготавливать необходимую информацию для каждого следующего этапа (т.е. большинство работ, необходимых для осуществления того или другого этапа данного анализа, пересекается, потому стоит создать такой порядок ведения анализа, чтобы ни повторять ту или другую, раньше уже проверенную работу).

Принципы управленческого учета обеспечивают его функции:

- оперативный учет, анализ, контроль, планирование и прогнозирование деятельности центров ответственности;
- создание механизмов мотивации, которые позволяют гармонизировать цели и интересы сегментов со стратегическими и тактическими целями предприятия;
- обеспечение информационной поддержки при принятии управленческих решений, которые направлены на получение максимальной прибыли при условии сохранения капитала предприятия.

Составляющие метода управленческого учета:

**1. Документация** – первичные документы, которые отражают хозяйственную деятельность предприятия. Первичный учет – основной источник информации для управленческого учета.

**2. Инвентаризация** – это способ определения состояния объекта на данный момент.

**3. Обобщение информации и ее группировка** эффективно применяются при принятии стратегических решений.

**4. Контрольные счета** – это записи по итоговым суммам опе-

раций определенного периода, которые помогают установить достоверность учетных записей.

**5. Планирование** – это непрерывный процесс, который сопоставляет условия рынка и возможности предприятия.

**6. Нормирование** – это расчет норм, который направлен на превращение затрат в продукт.

**7. Лимитирование** – это осуществление контроля за материальными издержками.

**8. Анализ** - данному элементу должна подвергаться как деятельность предприятия в целом, так и его подразделений в отдельности. По итогам проведения анализа определяются отклонения и их причины.

**9. Контроль** – это завершающий процесс планирования, который позволяет устранить возникшие отклонения.

#### **4.5. Задачи, решаемые с помощью управленческого учета**

Ведение управленческого учета на предприятии позволяет решить следующие задачи:

1. Оперативные:

- определение точки безубыточности;
- планирование ассортимента продукции, подлежащей реализации;
- отказ или привлечение дополнительных заказов;
- принятие решения по ценообразованию;
- определение специальной цены на дополнительный заказ;
- формирование оптимальной производственной программы;
- принятие решения о закупке комплектующих (товаров) или производстве их собственными силами;

2. Перспективные:

- капиталовложения;
- реструктуризация бизнеса;
- целесообразность освоения новых видов продукции
- принятие решения о закупке оборудования.

#### **Расчет точки безубыточности и кромки безопасности**

Бюджетное уравнение (уравнение реализации), которое имеет широкое применение в управленческом учете:



$$p * x = v * x + F + N, (4.1)$$

где:  $p$  – цена;

$x$  – количество реализованной продукции;

$v$  – переменные затраты на единицу продукции;

$F$  – постоянные затраты на весь объем;

$N$  – прибыль от реализации на весь объем.

В данной формуле и далее большими буквами обозначаются величины на весь объем, а маленькими – на единицу продукции, следовательно формулу можно представить и в следующем виде:

$$P = V + F + N, (4.2)$$

где:  $P$  – выручка от реализации;

$V$  – переменные затраты на весь объем.

Соответственно, маржинальная прибыль (доход на покрытие) будет определяться по формуле:

$$W = F + N \quad \text{или} \quad W = P - V, (4.3)$$

Точка безубыточности – объем реализации продукции, при котором окупаются затраты на его производство, но прибыль отсутствует. При  $N = 0$  бюджетное уравнение примет вид:

$$p * x = v * x + F, (4.4)$$

Из данного уравнения выразим  $x$ :

$$x = \frac{F}{p - v} \quad (\text{шт.}) (4.5.);$$

В данном случае  $x$  – точка безубыточности.

В случае, когда нам задается требуемая величина прибыли  $N$ , то требуемый объем выпуска будем искать по формуле:

$$x_{\text{треб.}} = \frac{F + N}{p - v} = \frac{W}{w} \text{ (шт.) (4.6.)}$$

В случае, когда на расчет ведется для нескольких товаров, то значение  $x$  будет измеряться в рублях:

$$x_{\text{пл.}} = \frac{F + N}{1 - \frac{v}{p}} \text{ (руб.) (4.7.);}$$

Кромка безопасности – это максимальный процент, на который можно снизить объем реализации, чтобы остаться в зоне прибыли.

$$KB = \frac{X_{\text{факт.}} - X_{\text{т.б.}}}{X_{\text{факт.}}} * 100 \text{ (%) (4.8.);}$$

где:  $X_{\text{факт}}$  – фактический объем реализации;  
 $X_{\text{т.б.}}$  – точка безубыточности.

Чем больше кромка безопасности, тем это лучше для предприятия.

Зона безопасности – разница между фактическим (плановым) объемом производства и точкой безубыточности, которая показывает, на сколько можно снизить производство (в штуках), чтобы остаться в зоне прибыли.

$$ЗБ = X_{\text{факт.}} - X_{\text{т.б.}} \text{ (шт.) (4.9.).}$$

Управленческий учет призван облегчить процесс принятия решения, обеспечивая его информацией, относящейся к каждому решению (количественной и качественной), в той форме, в какой она может быть легко использована руководителями. Важно запомнить, что управленческий учет может только помочь руководителям в принятии ими решения. Он не заменяет и не может заменить суждения и опыта, применяемого ими в этих случаях.

## **ТЕМА 5. НАУЧНО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ В КОНТРОЛЛИНГЕ**

**5.1. Методологические особенности учета затрат в контроллинге.**

**5.2. Взаимосвязь мест возникновения затрат и центров ответственности.**

**5.3. Классификации затрат в управленческом учете.**

**5.4. Характеристика методов деления издержек на постоянные и переменные.**

**5.5. СVP-анализ как основа принятия управленческих решений.**

### **5.1. Методологические особенности учета затрат в контроллинге**

Деятельность предприятий на рынке в современной деловой среде характеризуется:

- увеличением сложности продукции и предоставляемых услуг;
- повышением требований к системе менеджмента качества;
- увеличением капиталоемкости, количества и ассортимента продукции и услуг;
- уменьшением жизненного цикла продукции и услуг, а также времени их выхода на рынок;
- использованием передовых технологий и разнообразных каналов распространения.

Все это приводит к высоким накладным издержкам. Предприятия просто задыхаются от накладных расходов и ищут объяснения наличию доминирующей части косвенных расходов, росту затрат и, соответственно, уменьшению желаемой прибыли. Быстрый рост сложности и многообразия направлений деятельности предприятия на рынке вместе с фактом замены части прямых издержек на труд и материалы накладными издержками поколебали позиции традиционных методик учета издержек. О реальных издержках руководители предприятий могут только гадать. Таким образом, решение данной проблемы сталкивается с тем, что методы калькуляции издержек отстали от методов управления бизнесом. Традиционные системы учета затрат дают весьма неточные данные, потому что, как правило, не учитывают структурные и функциональные факторы. В управленческом учете себестоимость является функцией только одного определяющего фактора – объема производства или предоставляемой услуги. В стратегическом управлении затратами стоимость зависит от многих

взаимно влияющих друг на друга факторов.

К **структурным** относятся следующие **факторы** :

- горизонтальная интеграция, связанная с масштабом производства,
- вертикальная интеграция, определяющая диапазон производимой продукции или услуг,
- корпоративный опыт,
- используемые технологии,
- сложность, определяемая широтой ассортимента изделий или услуг.

Наиболее существенными **функциональными факторами** являются:

- концепция вовлеченности работников в постоянные усовершенствования (Kaizen, BPI – Business Process Improvement),
- концепция комплексного управления качеством (TQM, Total Quality Management);
- использование мощностей предприятия;
- использование связей с поставщиками и клиентами в контексте цепочки ценности предприятия.

В настоящее время анализ затрат движется в направлении функциональных факторов, т.к. выводы на основе структурных факторов быстро устаревают в динамично меняющемся пространстве современного бизнеса.

Следующей группой инструментов контроллинга являются расчетные механизмы затрат по изделиям, бизнесам, регионам и т.п. Данные инструменты опираются на информацию, полученную в контроллинговых системах учета, а сами в свою очередь вырабатывают исходные данные, которые используются при бюджетировании на предприятии. В качестве примера наиболее современного и перспективного для использования инструмента расчета затрат можно назвать таргет-костинг – систему целевого управления затратами. Таргет-костинг – относительно молодой инструмент стратегического контроллинга. Он начал использоваться в 70–80-х годах прошлого века сначала на японских, а затем на американских предприятиях, и лишь в 90-х годах его активно начали применять в Европе.

Суть системы целевого управления затратами предприятия заключается в очень простой, но гениальной идее: затраты предприятия на производство и реализацию продукции изначально должны определяться рынком, а не возможностями предприятия. Лишь в таком

случае продукция компании будет гарантированно востребована потребителем, а само предприятие сохранит преимущества перед конкурентами.

Информация, получаемая и накапливаемая в контроллинговых системах учета, а также с использованием расчетных инструментов, применяется при финансовом планировании – бюджетировании.

## **5.2. Взаимосвязь мест возникновения затрат и центров ответственности**

В системе внутрипроизводственного учета чаще всего преобладают контроль и управление затратами по отклонениям. Это позволяет регистрировать положительные отклонения от показателя и устранять отрицательные путем анализа причин и принятия решений. В системе управленческого учета это достигается за счет эффективного использования оперативной информации по местам и центрам возникновения затрат.

Места возникновения (формирования) затрат – это технологические единицы (строительная машина, автомобиль, технологическая линия, станок, захватка и пр.), т. е. первичные единицы учета, характеризующиеся единообразием функций и производственных операций.

Степень детализации затрат по местам их возникновения и центрам индивидуальна для каждого предприятия.

В местах формирования затрат состав производственных затрат может быть представлен в трех основных вариантах:

- все затраты в таких местах являются прямыми и косвенными независимо от того, к каким изделиям они относятся;
- затраты мест формирования и центра затрат – только прямые расходы материалов, заработной платы, энергии и т. п.;
- затраты мест формирования – только косвенные расходы, которые нельзя отнести по прямому признаку на конкретные виды продукции.

Каждый из представленных вариантов имеет свои достоинства и недостатки и должен применяться после анализа организационных и методологических особенностей учета и калькулирования затрат на производство продукции.

Когда затраты в местах формирования охватывают все расходы производственного подразделения, улучшаются возможности контро-

ля затрат на производство продукции, и управление затратами может эффективнее влиять на формирование показателей себестоимости внутри организации. Однако при этом значительно меньше возможностей для составления точной калькуляции себестоимости отдельных видов продукции, поскольку требуется распределение всех затрат пропорционально условным базам.

Второй вариант проще в применении, но мало что дает для контроля затрат по местам их формирования и центрам ответственности. Прямые расходы в настоящее время зависят не только от мастерства и умения рабочего, но и в значительной степени от состава продукции, конструкции, технологии ее изготовления и применяемого оборудования, поэтому их логичнее относить на носителя затрат.

В третьем варианте прямые затраты относят непосредственно на себестоимость конкретных видов продукции, а обособленно учитывают и распределяют лишь косвенные затраты.

В современных высокомеханизированных и автоматизированных производствах с жестко заданной технологией изготовления продукции предпочтительнее третий вариант. К тому же при его использовании уменьшается объем учетной работы, упрощаются калькуляционные расходы, улучшаются возможности контроля уровня затрат.

Профессор М. Х. Жебрак еще в 30-е гг. прошлого столетия, исследуя вопросы состава затрат по рабочим местам, относил к ним стоимость вспомогательных, смазочных и обтирочных материалов, топлива, пара, воды, сжатого воздуха, транспортные расходы, затраты на износ и ремонт малоценных и быстроизнашивающихся инструментов, текущий ремонт оборудования без прямых затрат сырья, материалов и заработной платы. Иного мнения придерживались специалисты по хозяйственному расчету: большинство из них настаивали на необходимости максимального охвата затрат по местам формирования.

Очевидно, решение этого вопроса во многом зависит от характера мест формирования затрат, возможностей их локализации по видам продукции и участкам производства. В любом случае к затратам мест формирования целесообразно относить затраты, непосредственно связанные с результатами деятельности подразделений предприятия.

Поскольку основная цель учета затрат по местам их возникновения – контроль затрат по производственным и сбытовым центрам, нет необходимости относить на них накладные расходы. Для контро-

ля эффективности производства достаточно выделить для производственных подразделений затраты, функционально связанные с объемом выполненной работы, а для отделов и служб управления – только затраты, непосредственно зависящие от их деятельности. При нормировании этих затрат можно выявить их отклонения от фактического уровня и оценить эффективность работы структурных подразделений.

Для определения фактической величины затрат по местам их формирования и центрам ответственности разрабатывают единую систему кодирования группировочных признаков. Учетная группировка осуществляется на основе первичных документов, в которых указывают место формирования затрат или центр ответственности и его код (шифр).

Группировка затрат по местам их формирования может осуществляться:

- путем применения принципов двойной записи на взаимосвязанных счетах и последовательного перенесения (перераспределения) учетных сумм затрат с первичных на промежуточные и конечные места формирования затрат;

- на основе использования специальных регистров (сводных ведомостей) и расчетов матричной формы, обобщающих виды затрат по местам их возникновения.

При использовании метода двойной записи разрабатывают специальный план счетов мест формирования затрат для каждого предприятия. Он может быть привязан к действующему плану счетов бухгалтерского учета затрат, а может ориентироваться на применение специальных счетов управленческой бухгалтерии. Но это важно только для обозначения первых двух-трех знаков кода места формирования затрат, далее идет нумерация шифра этого места.

Общее число счетов и субсчетов мест формирования затрат и центров затрат превышает 100. Коды, по которым производится учетная группировка затрат этих подразделений, указывают на первичность документов по учету расхода материалов, комплектующих изделий, заработной платы и др. Дальнейшее обобщение расходов по счетам затрат производится так же, как в бухгалтерском учете. Взаимосвязь между данными управленческого и финансового учета осуществляется через специальные счета – экраны.

Одним из вариантов системных записей в управленческом учете является ведение счетов отклонений от нормативной величины расходов. В этом случае обороты по дебету и кредиту счетов сырья и ма-

териалов, затрат на производство продукции отражают по нормативной стоимости. Все расхождения между нормативными и фактическими затратами производства, снабжения, сбыта относят в дебет или кредит соответствующих счетов отклонений. Таким образом, по местам формирования затрат и центрам ответственности учитывают лишь отклонения от норм и нормативов.

Учет и распределение затрат по местам их формирования с помощью регистров матричной формы основаны на сочетании группировок затрат по видам и местам их возникновения. Для этого составляют специальную шахматную ведомость, в строках и столбцах которой отражают виды (статьи, элементы) затрат и мест (центров) их формирования, а на пересечении соответствующих строк и столбцов – затраты мест формирования (рис. 5.1). Если какие-то расходы невозможно отнести на то или иное место формирования затрат прямо, их распределяют пропорционально избранной базе.

Виды затрат		Места возникновения затрат	
		Вспомогательные	Основные
Первичные места формирования затрат	Места единичных расходов	Отнесение первичных общих затрат на места их формирования	
	Места общих расходов		
Вторичные места затрат		Исчисление баз распределения	

Рис. 5.1. Схема матричной взаимосвязи мест формирования затрат и их видов

Из рис. 5.1. видно, что при группировке по местам формирования затраты подразделены на основные и вспомогательные, первичные и вторичные. Основные места формирования затрат – производственные подразделения, где изготавливается продукция или выполняются основные технологические операции. Вспомогательные места затрат обслуживают процесс производства. В сводной ведомости основные места формирования затрат представлены цехами основного производства, а вспомогательные обычно подразделяются:

- на общие (здания и сооружения, электроснабжение, водоснабжение, гараж и т. п.);
- подготовительные и обслуживающие производства (заготовительные, ремонтные и т. п.);
- логистики, планирования, контроля, транспортировки, складирования и других материальных операций, совершаемых в процессе доведения сырья и материалов до производства и готовой продук-



ции до потребителя.

Признаком мест формирования основных затрат является их непосредственная связь с конкретными видами продукции. Вспомогательные места формирования затрат, как и сами затраты, не связаны с процессами производства и могут относиться на себестоимость строительной продукции только путем распределения.

Обособленно выделяют места затрат сферы управления и сбыта (на небольших предприятиях их объединяют).

На первом этапе первичные затраты по составляющим их элементам относят на основные и вспомогательные (вторичные) места их возникновения. На втором этапе вторичные затраты распределяют по основным местам их формирования пропорционально объему потребления.

В итоге все затраты должны быть отнесены на основные места их формирования и распределены между видами конечной продукции и товарных услуг.

Матричное представление регистра сводного учета и группировки затрат по местам формирования позволяет увязать нормирование и учет по видам, местам и целевому назначению расходов, избежать дублирования и обеспечить единую последовательность в формировании показателей затрат.

Матрица затрат мест возникновения и центров ответственности всегда прямоугольна, конечна и ограничена, а ее элементы представляют собой скаляры, т. е. действительные значения производственных затрат. Количество столбцов матрицы равно числу мест расходов, а число строк – количеству элементов затрат. Общая матрица, характеризующая производственные затраты в целом по организации, может разделяться на подматрицы, выражающие соотношения между видами затрат и местами их формирования по подразделениям.

Варианты построения матриц и подматриц мест формирования затрат и центров ответственности зависят от того, с какой степенью полноты и дифференциации учитываются затраты в местах возникновения и центрах ответственности, какой вариант сводного учета затрат на производство применяется, какова заданная точность калькуляционных расчетов, назначение информации о затратах и т. п.

Ценность матричного представления данных о затратах подразделений предприятия заключается в возможности экономико-математического моделирования системы планирования и учета производственных затрат. Аппарат матриц позволяет представить раз-

личные математические операции по преобразованию учетной информации о затратах с помощью числовых операций над элементами матриц.

Данные такого учета могут использоваться не только для контроля экономичности производства, управления затратами, повышения точности калькулирования себестоимости продукции, но и при расчетах фактической эффективности инноваций, определении затрат на применение новой техники и технологии.

### 5.3. Классификации затрат в управленческом учете

Сбор и обработка информации в управленческом учете ведутся с целью удовлетворения потребностей при решении различных задач. В зависимости от поставленных задач формируются и подходы к процедуре сбора и обработки информации. Важное место в системе управленческого учета занимает понятие затрат и их классификация, являющиеся одним из основных объектов управленческого учета.

В управленческом учете целью любой классификации затрат должно быть оказание помощи руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений. Принимая решения, менеджер должен знать степень влияния затрат на уровень себестоимости и рентабельности производства. Поэтому суть процесса классификации затрат - это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель.

В соответствии с направлениями учета затрат в управленческом учете выделяют следующие классификационные группы затрат (рис.5.2.).

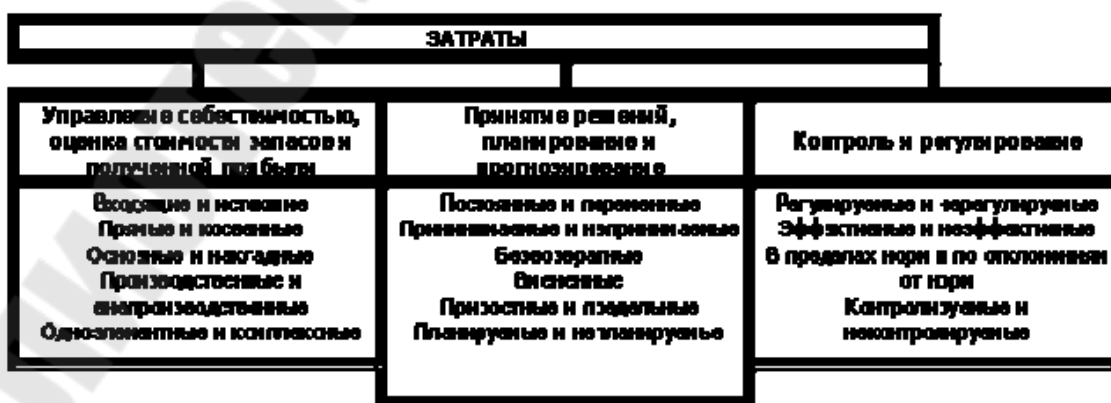


Рис. 5.2. Классификация затрат в управленческом учете

Рассмотрим классификацию затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли.

1. Учет общей суммы затрат на производство организуют **по экономическим элементам** затрат, а учет и калькуляция себестоимости отдельных видов продукции, работ и услуг – **по статьям затрат**. Такой вид классификации определяется экономическим содержанием произведенных затрат.

**Экономический элемент** представляет собой однородный вид затрат, который нельзя разложить на какие-либо составные части. По экономическим элементам составляют сметы затрат. Выделяют пять элементов затрат:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты.

Для контроля за составом затрат по местам их совершения необходимо знать не только то, что затрачено в процессе производства, но и на какие цели эти затраты произведены, т.е. учитывать затраты по направлениям, по отношению к технологическому процессу. Такой учет позволяет анализировать себестоимость по ее составным частям и по некоторым видам продукции, устанавливать объемы затрат отдельных структурных подразделений. Решение этих задач осуществляется за счет применения **классификации затрат по статьям калькуляции**. Перечень статей калькуляции, их состав и методы распределения по видам продукции определяются в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями, исходя из особенностей технологии и организации производства самим предприятием. Однако существует примерная типовая номенклатура статей затрат для различных производств:

1. Сырье и материалы
2. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций
3. Возвратные отходы (вычитаются)
4. Топливо и энергия на технологические цели
5. Транспортно-заготовительные расходы
- Итого: Материалы
6. Основная заработная плата производственных рабочих

- 7.Дополнительная заработная плата производственных рабочих
- 8.Отчисления на социальные нужды от основной и дополнительной заработной платы
- 9.Расходы на подготовку и освоение производства
- 10.Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования (РСЭО)
- 11.Общепроизводственные расходы
- Итого: Цеховая себестоимость
- 12.Общехозяйственные расходы
- 13.Потери от брака
- Итого: Производственная себестоимость
- 14.Коммерческие (внепроизводственные) расходы
- Всего: Полная себестоимость

Затраты по статьям калькуляции по своему составу шире элементных, т.к. учитывают характер и структуру производства, создавая достаточную базу для анализа.

**2. Входящие и истекшие затраты.** Входящие затраты – это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших. В бухгалтерском учете истекшие затраты отражаются по дебету сч.90 «Продажи».

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков.

**3.Прямые и косвенные затраты.** К прямым затратам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету сч.20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие на основании первичных документов.

Косвенные расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной организацией методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко-часов, часов отработанного времени и т.п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия. Косвенные расходы подразделяются на две группы:

- общепроизводственные (производственные) расходы – это общехозяйственные расходы на организацию, обслуживание и управление производством. В бухгалтерском учете информация о них накапливается на сч. 25 «Общепроизводственные расходы».

- общехозяйственные (непроизводственные) расходы осуществляются в целях управления производством. Они напрямую не связаны с производственной деятельностью организации и учитываются на сч. 26 «Общехозяйственные расходы». Отличительной особенностью общехозяйственных расходов является то, что они не изменяются в зависимости от изменения объема производства (продаж). Изменить их можно управленческими решениями, а степень их покрытия – объемом продаж.

Деление затрат на прямые и косвенные зависит от способа отнесения затрат на себестоимость продукции.

**4. Основные и накладные.** По технико-экономическому назначению затраты делят на следующие группы:

Основные – затраты, которые непосредственно связаны с процессом производства продукции работ, услуг (материалы, заработная плата и начисления на заработную плату рабочих, износ инструментов и т. д.). Основные расходы учитываются на счетах учета производственных затрат: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

Накладные – затраты по управлению и обслуживанию производственного процесса (общепроизводственные и общехозяйственные расходы). Накладные расходы учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

**5. Производственные и внепроизводственные (периодические затраты, или затраты периода).** Производственные затраты – это затраты, входящие в себестоимость продукции. Это материальные затраты, и поэтому их можно проинвентаризировать. Они состоят из трех элементов:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- общепроизводственные расходы.

Внепроизводственные затраты (периодические) – это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. Размер этих затрат зависит не от объемов производства, а от длительности периода. К таким затратам относят коммерческие и административные расходы. Их учет ведут на сч. 26 «Общехозяйственные расходы» и сч. 44 «Расходы на

продажу». Периодические затраты всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены. Они не проходят стадию запасов, а сразу оказывают влияние на исчисление прибыли. Таким образом периодические затраты всегда имеют характер исходящих, производственные затраты можно считать входящими.

**6. Одноэлементные и комплексные затраты.** Одноэлементными называют затраты, которые в данной организации не могут быть разложены на слагаемые: материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты. Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Например, цеховые (общепроизводственные) затраты, включающие в себя практически все элементы.

Такая группировка затрат с различной степенью детализации может быть проведена в зависимости от экономической целесообразности и желания руководства. Например, на предприятиях с высокой степенью автоматизации заработная плата с отчислениями составляет в структуре себестоимости менее 5%. На таких предприятиях, как правило, прямую заработную плату не выделяют, а объединяют ее с расходами по обслуживанию и управлению производством по статье «добавленные расходы».

Поскольку управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах. В этой связи в управленческом учете выделяют классификационные группы затрат, которые учитываются при принятии решений, планировании и прогнозировании.

**1. Постоянные и переменные затраты.** Объективно описать поведение затрат можно, изучив их зависимость от объемов производства, т.е. разделив затраты на постоянные и переменные.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации.

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности предприятия называются постоянными производственными затратами.

**2. Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках.** Процесс принятия управленческих решений предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов. Срав-

ниваемые при этом затраты можно разбить на две группы: неизменные при всех альтернативных вариантах и меняющиеся в зависимости от принятого решения. Затраты, имеющие отношение только к данной проблеме (отличающие одну альтернативу от другой) называют *релевантными*. Это те затраты, величина которых будет зависеть от принятого решения. *Нерелевантные* – те, которые от принятого решения не зависят. Бухгалтер-аналитик, представляя руководству исходную информацию для выбора оптимального решения, готовит свои отчеты таким образом, чтобы они содержали только релевантную информацию.

*Пример.* Поступил заказ на изготовление изделия, за которое покупатель готов заплатить 250 д.е. На складе имеется материал, за который когда-то было заплачено 100 д.е., но использовать его тогда и сейчас не представляется возможным, кроме как на этот заказ. Стоимость обработки материала 200 д.е. На первый взгляд заказ невыгоден:  $250 - (100 + 200) = -50$ . Однако 100 д.е. потрачены давно, в связи с другим решением, и эта сумма не изменится вне зависимости от того, принят заказ или нет. Значит, релевантными в данном случае будут только затраты в 200 д.е. Чистый доход от выполнения заказа составит 50 д.е.

**3. Безвозвратные затраты** – это истекшие затраты, которые не могут быть изменены никакими управленческими решениями. Обычно они не учитываются при принятии управленческих решений.

**4. Вмененные (воображаемые) затраты** присутствуют лишь в управленческом учете. Их добавляют при принятии решений в случае ограниченности ресурсов, но в реальности их может и не быть. Они характеризуют возможности по использованию производственных ресурсов, которые либо потеряны, либо ими жертвуют в пользу другого альтернативного решения, если ресурсы не ограничены, вмененные затраты равны нулю.

**5. Приростные и предельные затраты.** Приростные (инкрементные) затраты – являются дополнительными и возникают в результате изготовления и продажи дополнительной партии продукции. Предельные (маржинальные) затраты представляют собой дополнительные затраты в расчете на единицу продукции. Таким образом, обе категории затрат появляются в результате изготовления дополнительной продукции, одни в расчете на единицу, а другие – на весь выпуск.

**6. Планируемые и не планируемые затраты.** Планируемые – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В

соответствии с нормами, нормативами, лимитами, сметами они включаются в плановую себестоимость продукции.

К ним относятся все производственные затраты организации. Не планируемые – это затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции (потери от брака, простоев и т.п.).

Рассмотренные выше классификации затрат не решают всех задач по контролю за ними. Располагая сведениями о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными участками (центрами ответственности). Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов. Такой подход в управленческом учете назван *учетом затрат по центрам ответственности*, он реализуется на практике при делении затрат на следующие группы.

**1. Регулируемые и нерегулируемые.** Регулируемые затраты подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на нерегулируемые он воздействовать не может. Например, затраты, связанные с нарушением технологической дисциплины в цехе, находятся в ведении начальника цеха, однако на общехозяйственные расходы он влиять не может, поскольку это прерогатива руководителей высшего звена, для него эти затраты – нерегулируемые.

**2. Контролируемые и неконтролируемые.** Контролируемые затраты поддаются контролю со стороны субъектов управления, а неконтролируемые не зависят от деятельности управленческого персонала (например, повышение цен на ресурсы).

**3. Эффективные и неэффективные затраты.** Эффективные затраты – в результате этих затрат получают доходы от реализации тех видов продукции, для выпуска которых были произведены эти затраты. Неэффективные затраты – расходы непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, т. к. не будет произведен продукт. Другими словами, неэффективные затраты – это потери в производстве (от брака, простоев, недостач, порч ценностей).

#### **5.4. Характеристика методов деления издержек на постоянные и переменные**

Критерием выделения постоянных и переменных затрат является



ся их зависимость от изменения объема производства и продаж зависит от степени использования производственно-бытовых возможностей предприятия. Каждая хозяйственная организация располагает ограниченным потенциалом выпуска готовой продукции или оказания услуг, который обозначается понятием производственная мощность. Обычно она выражается в физических единицах измерения количества продукции или в уровне загрузки оборудования во времени. Фактическое использование производственных мощностей всегда меньше 100%, поскольку часть времени предусматривается на профилактический ремонт, резервируется на время замены станков и машин. Часть оборудования не загружается полностью из-за нестыковки мощностей, снижения продаж, отсутствия квалифицированного персонала и т.п.

Понятие постоянных затрат означает, что они не изменяются автоматически с изменением объемов производства или, что в данном случае означает одно и то же, – с изменением уровня загрузки производственных мощностей. Поэтому понятие постоянных затрат в большей степени применимо для периодов внутри года, когда состав и уровень использования производственных возможностей предприятия и его подразделений существенно не изменяются.

Постоянные затраты на единицу продукции, работ, услуг – это средняя величина, получаемая в результате деления общей суммы постоянных расходов данного периода времени на число единиц измерения объема производства или продаж в этом же периоде.

Постоянные затраты на единицу продукции представляют собой переменную величину, существенно влияющую на себестоимость единицы изделий, товаров, услуг.

Постоянные затраты – это расходы на заработную плату управленческого персонала, амортизационные отчисления помещений заводоуправления, услуги связи, командировочные и др. управленческие расходы. На практике руководством организации заранее принимаются решения о том, какими должны быть постоянные затраты на основе планируемых смет по группам этих расходов.

Одна из причин условности существующей практики деления затрат на постоянную и переменную части при выборочных обследованиях и расчетах состоит в ориентации планирования и учета на годовую отчетность, при которой влияние степени переменности издержек на экономические результаты производства не ощущается так остро, как за более короткие промежутки времени. При сравнении по-

стоянных расходов за ряд отчетных периодов их продолжительность должна устанавливаться в пределах одного месяца. Если рассматривать постоянные затраты за более длительные промежутки времени, то большинство издержек становятся переменными.

Увеличение постоянных затрат, как правило, связано с ростом производственных мощностей и происходит за счет капитальных вложений и дополнительного привлечения оборотных средств. Уменьшения абсолютной величины постоянных расходов достигают путем рационализации производства, сокращения расходов по управлению, реализации излишних основных средств.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты. Примерами производственных переменных затрат служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты. Примерами переменных непроизводственных затрат служат расходы на складирование, транспортировку, упаковку готовой продукции, которые прямо зависят от объема продаж.

Переменные затраты характеризуют стоимость собственно продукта, все остальные (постоянные затраты) – стоимость самого предприятия. Рынок не интересуется стоимостью предприятия, его интересуется стоимость продукта. Совокупные переменные затраты (**V**) имеют линейную зависимость от показателя деловой активности предприятия, а переменные затраты на единицу продукции (удельные переменные затраты – **v**) – величина постоянная.

Поведение совокупных и удельных переменных и постоянных затрат очень хорошо может быть проиллюстрировано с помощью графиков, изображенных на рис. 5.3. и рис. 5.4.



Рис. 5.3. Совокупные затраты

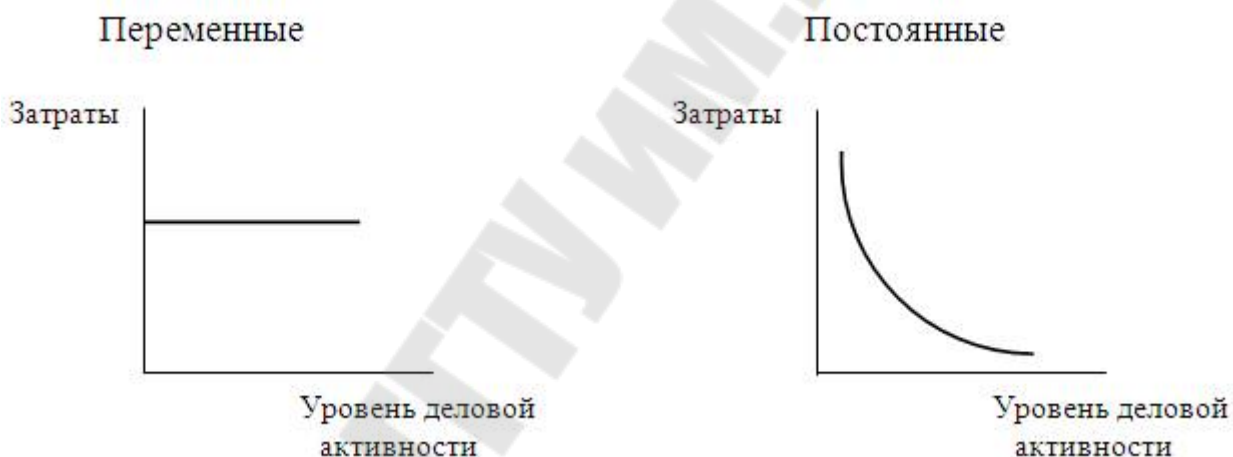


Рис. 5.4. Удельные затраты

На практике постоянные и переменные затраты встречаются достаточно редко. Большинство затрат имеют одновременно и постоянные и переменные составляющие. Поэтому говорят о условно-постоянных или условно-переменных затратах. Условно-постоянные затраты – это затраты растущие скачкообразно, т.е. при определенном объеме выпуска эти затраты остаются постоянными, а при его изменении резко возрастают. Например, для увеличения количества выпускаемой продукции в цехе необходимо установить еще один станок, но одновременно с ростом объема производства увеличатся постоянные расходы за счет амортизационных отчислений на станок.

Условно-переменные затраты также меняются в зависимости от изменения деловой активности организации, но в отличие от пере-

менных затрат эта зависимость не является прямой. Например, ежемесячная плата за телефон включает две составляющих: постоянную часть – абонентскую плату и переменную – междугородние переговоры.

Для описания степени реагирования переменных затрат на объем производства используют показатель – коэффициент реагирования затрат ( $K$ ), введенный немецким ученым К. Меллеровичем. Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле:

$$K = Y / X \text{ (5.1.)},$$

где  $Y$  – темпы роста затрат, %;

$X$  – темпы роста деловой активности (объема производства, услуг, товарооборота), %.

Разновидностью переменных затрат являются пропорциональные затраты. Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия. Коэффициент реагирования затрат при этом будет равен 1 ( $K=1$ ).

Затраты, растущие быстрее деловой активности предприятия, называются прогрессивными. Значение коэффициента реагирования затрат должно быть больше 1 ( $K > 1$ ).

Наконец, затраты, темпы роста которых отстают от темпов роста деловой активности организации, называются дегрессивными. Значение коэффициента реагирования будет лежать при этом в следующем интервале:  $0 < K < 1$ .

Следовательно, любые затраты в общем виде могут быть представлены формулой:

$$Y = A + bX, \text{ (5.2)}$$

где  $Y$  – совокупные затраты, руб.;

$A$  – их постоянная часть, не зависящая от объемов производства, руб.;

$b$  – переменные затраты в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат), руб.;

$X$  – показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказанных услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения.

В действующей практике деление затрат на постоянные и переменные осуществляется двумя основными методами: аналитическим и статистическим. При аналитическом методе все затраты предприятия, исходя из опыта прошлых лет, вначале постатейно подразделяют на постоянные, полностью переменные (пропорциональные) и частично переменные (полупеременные). Затем на основе анализа соотношения затрат и результатов предыдущих отчетных периодов по каждой статье частично переменных расходов исчисляется удельный вес переменной части (вариатор затрат).

Аналитический метод группировки и систематизации издержек в зависимости от изменения объема производства позволяет уловить лишь общую тенденцию поведения затрат и допускает возможность погрешностей за счет условности расчета вариаторов. Более точные результаты следует ожидать от применения для такого рода расчетов методов математической статистики (крайних точек, графика рассеивания, корреляционного и регрессионного анализа и др.).

Основными статистическими методами дифференциации общей суммы затрат на постоянные и переменные расходы являются:

- метод минимальной и максимальной точки (метод мини-макси);
- графический (статистический) метод;
- метод наименьших квадратов.

При методе мини-макси из всей совокупности данных выбирают два периода с наименьшим и наибольшим объемом производства. Затем определяется ставка переменных затрат, или средние переменные издержки, в себестоимости единицы продукции. Общая сумма постоянных расходов исчисляется как разность между общей суммой затрат отчетного периода и произведением их переменной части на соответствующий объем производства.

Графический (статистический) метод основан на том, что общую сумму затрат можно представить уравнением первой степени.

Дифференциация затрат методом наименьших квадратов дает наиболее точные результаты.

## **5.5. CVP-анализ как основа принятия управленческих решений**

На делении затрат на постоянные и переменные и на поведении затрат при изменении объема производства основан операционный

анализ, называемый также анализом «затраты-объем-прибыль», или **CVP - анализ (costs, volume, profit)**.

**CVP-анализ** является одним из достаточно простых и в то же время результативных методов анализа с целью оперативного и стратегического планирования и управления финансово-экономической деятельностью предприятия.

CVP - анализ позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. Главная роль в выборе стратегии поведения предприятия принадлежит показателю **маржинального дохода**.

**Анализ взаимосвязи величины затрат, объема производства/продаж, и прибыли (CVP)**- мощный инструмент, который помогает менеджерам понять механизм взаимодействия между ними. **CVP-анализ** фокусирует внимание на том, какое воздействие на прибыль оказывают следующие пять факторов:

- 1) цены на продукцию;
- 2) объем продаж;
- 3) переменные расходы на единицу продукции;
- 4) общая величина постоянных расходов;
- 5) структура реализуемой продукции.

В связи с тем, что CVP-анализ помогает менеджерам определить, как будет изменяться прибыль под воздействием этих факторов, он является жизненно важным инструментом для принятия многих управленческих решений о том, что производить, по какой цене продавать, какую рыночную стратегию использовать, какую структуру затрат поддерживать.

**Маржинальный доход** – это, величина, остающаяся после вычитания переменных расходов из доходов от продаж. Поэтому данная величина может использоваться для покрытия постоянных расходов, а ее остаток представляет собой прибыль за период. В данном случае необходимо обратить внимание на последовательность операций: маржинальный доход сначала покрывает постоянные расходы, а его остаток будет либо прибылью, либо убытками.

**Маржинальный учет (учет по переменным расходам) (direct costing/variable costing)** – метод учета, при котором на себестоимость каждой единицы продукции относятся только переменные расходы – прямые материальные, прямые трудовые и переменные производственные накладные расходы.

Интерпретация построенного графика CVP представлена на ри-

сунке. Величина прогнозируемой прибыли или убытков при любом заданном объеме продаж измеряется вертикальным отрезком между прямой общей величины доходов (выручки от реализации) и общей величины расходов (суммы переменных и постоянных расходов).

Уровень безубыточности расположен в точке пересечения прямых выручки и прочих расходов. Пример графического расчета взаимосвязи объема-затрат-прибыли представлен на рисунке 5.5.

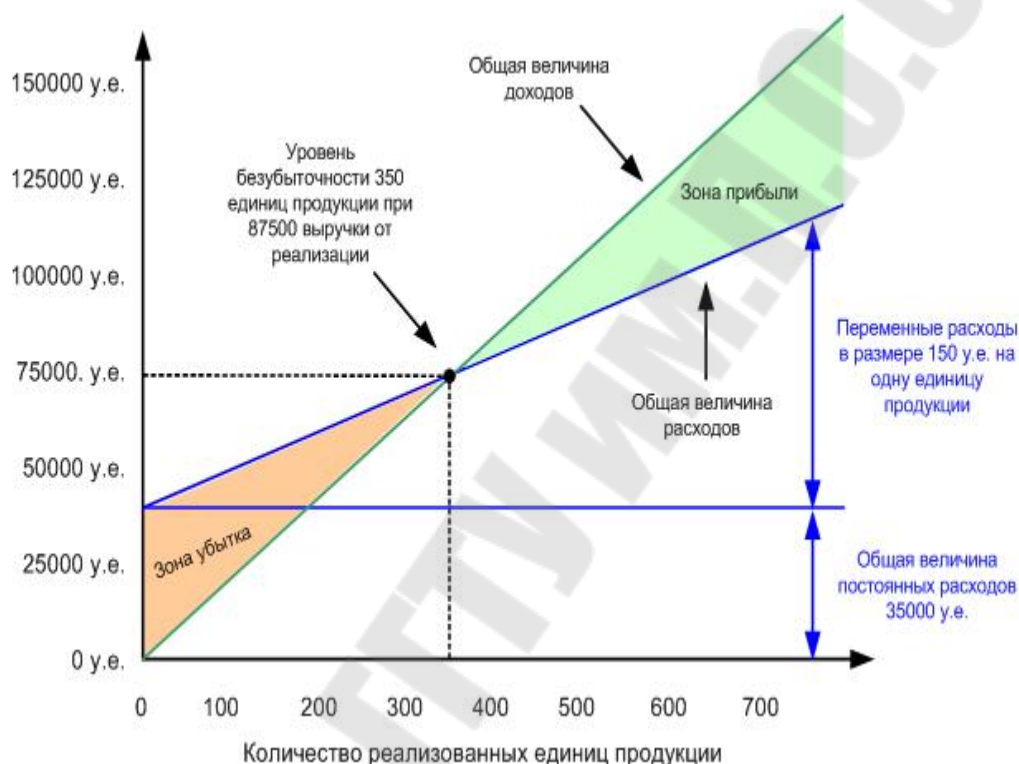


Рис. 5.5. Пример расчета точки безубыточности

Затраты - объем - прибыль:

1. Выручка = затраты (себестоимость) + Прибыль;
2. Выручка = затраты постоянные + затраты переменные + прибыль;
3. Выручка = затраты постоянные + затраты переменные на единицу \* количество + Прибыль.

**CVP - анализ** – это анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки (дохода), объемом производства и прибыли. Это инструмент управленческого планирования и контроля, т.е. данные взаимосвязи, формируют основную модель финансовой деятельности и позволяют использовать результаты анализа для краткосрочного планирования и оценки альтернативных решений.

При использовании маржинального учета к производственной

себестоимости относятся только те расходы, которые изменяются при изменении объемов производства. Они обычно включают в себя прямые материальные, прямые трудовые и переменные производственные накладные расходы. При использовании этого метода постоянные производственные накладные расходы не распределяются на продукт. Они рассматриваются как затраты периода и, подобно сбытовым и административным расходам, полностью относятся на соответствующий период. Следовательно, себестоимость единицы незавершенного производства или реализованной продукции при использовании этого метода не включает в себя какие-либо постоянные производственные накладные расходы. Метод маржинального учета иногда рассматривают как учет по переменным/прямым затратам (директ костинг).

Отчет о прибылях и убытках в формате маржинального дохода используется как инструмент внутреннего планирования и принятия решений. В нем делается упор на поведение затрат, что помогает проведению анализа «затраты-объем-прибыль» и используется для оценки качества управления и бюджетирования. Более того, данный подход помогает управленцам организовать данные для решения вопросов анализа продуктовых линий, ценообразования, использования ограниченных ресурсов, решений «покупать или производить».

Маржинальный учет позволяет не только строить прогноз объема продаж на основе статистических данных, но и прогнозировать уровень покрытия постоянных затрат, то есть оценить уровень чистой операционной прибыли на конец месяца уже в середине месяца. Однако следует сказать, что к затратам периода следует относить только постоянные затраты, так как отнесение переменных сбытовых и административных расходов по классической схеме искажает прогнозную и учетную модель в случаях, когда переменные сбытовые и административные расходы имеют в структуре затрат высокую долю.



## ТЕМА 6. МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ЗАТРАТ В КОНТРОЛЛИНГЕ

- 6.1. Калькулирование себестоимости: его значение, виды и объекты.
- 6.2. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости.
- 6.3. Традиционные методы калькулирования затрат.
- 6.4. Нормативный метод калькулирования себестоимости продукции.
- 6.5. Метод калькулирования сокращенной себестоимости продукции (метод директ-костинг).
- 6.6. Метод калькуляции себестоимости по операциям – activity based costing (Метод ABC).

### 6.1. Калькулирование себестоимости: его значение, виды и объекты

В зависимости от стратегических целей организации создаваемая система управленческого учета представляет собой комбинацию различных видов учета затрат и методов калькулирования.

**Калькулирование** - это исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

В процессе калькулирования исчисляют себестоимость:

- всего выпуска продукции, выполненных работ и оказанных услуг;
- отдельных видов продукции, работ, услуг, основного и вспомогательного производства, а также обслуживающих производств и хозяйств;
- полуфабрикатов, используемых для последующей переработки или продажи продукции, работ, услуг отдельных подразделений
- незавершенного производства.

Указанные показатели себестоимости используются для составления отчета о прибылях и убытках, управления себестоимостью продукции, определения цен на продукцию (работы, услуги), а также результатов деятельности организации и ее отдельных подразделений и т.п.

Различают плановую, сметную, нормативную и отчетную (фак-

тическую) калькуляции.

**Плановые калькуляции** определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода.

Разновидностью плановой являются **сметные калькуляции**, которые составляются на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

**Нормативные калькуляции** составляются на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе его работы. При стабильных ценах на используемые ресурсы текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже. Именно поэтому и нормативная себестоимость продукции в начале года, как правило, выше плановой, а в конце года – ниже.

**Отчетные (фактические) калькуляции** составляются по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включают и непланируемые непроизводительные расходы.

**Объекты калькулирования** - это отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, незавершенное производство, работы и услуги, себестоимость которых определяется. Аналитический учет затрат на производство ведется, как правило, по объектам калькулирования. Разрешается открывать аналитические счета не на каждый объект, а на их группу.

Для каждого объекта калькулирования необходимо правильно выбрать **калькуляционную единицу**, в качестве которой применяют:

- натуральные единицы (тонны, штуки, метры и др.)
- условно-натуральные единицы, исчисляемые с помощью коэффициентов (тысяча условных банок консервов, уксус 100%-ной кислотности и др.);
- стоимостные единицы (затраты на 1000 рублей проданной продукции, на 1000 руб. стоимости запасных частей и т.п.)

- трудовые единицы (один нормо-час, одна нормо-смена)

Калькуляционные единицы могут не совпадать с учетной натуральной единицей (на перерабатывающих организациях, например, учетной единицей является 1 кг продукции, а калькуляционной единицей - 1 т. или 1 ц.)

Применение укрупненных калькуляционных единиц упрощает составление плановых и отчетных калькуляций.

Способ калькулирования или комбинация способов калькулирования определяется в зависимости от выбранного пообъектного метода калькулирования.

Общая схема калькулирования себестоимости должна предполагать определение целей и задач калькулирования и на их основе выбора соответствующей модели. При этом следует заметить, что в условиях рыночной экономики представляется целесообразным использование на предприятии обеих моделей калькулирования, так как, отвечая различным локальным целям и задачам, стоящим перед предприятием, в целом они направлены на решение глобальной цели предприятия - получение прибыли.

## **6.2. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости**

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность способов (приемов) регистрации, сводки и обобщения в учетных регистрах данных о затратах на производство продукции и исчисления ее себестоимости (по всей продукции в целом, по видам продукции и единицам продукции).

В настоящее время применяются различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Основу их классификации составляют способы группировки затрат по отдельным объектам учета (отдельным видам продукции или группам однородных изделий, заказам, переделам, процессам) и способы калькулирования себестоимости продукции (нормативный способ, способы суммирования затрат, исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат, пропорционального распределения затрат и др.).

В экономической практике используются различные методы калькулирования.

Можно выделить две **основные модели калькулирования себестоимости продукции**:

- 1) модель полного распределения затрат;
- 2) модель частичного распределения затрат.

Модель полного распределения затрат служит для целей производственного учета и для формирования цены.

Модель частичного распределения затрат предназначена, главным образом, для целей управленческого учета на предприятии.

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

Соответственно себестоимость объекта калькуляции представляет собой сумму дифференциальных издержек на объект калькуляции и распределенных общих издержек - накладных, косвенных расходов.

В рамках модели полного распределения затрат целесообразно классифицировать методы калькулирования в зависимости от следующих признаков:

- объект калькулирования;
- способ расчета.

В зависимости от объекта калькулирования можно выделить следующие основные методы:

- по изделиям;
- позаказный;
- пооперационный;
- попередельный;
- попроцессный.

**В зависимости от способа расчета** можно выделить следующие 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. При этом следует заметить, что в

условиях рыночной экономики представляется целесообразным использование на предприятии обеих моделей калькулирования, так как, отвечая различным локальным целям и задачам, стоящим перед предприятием, в целом они направлены на решение глобальной цели предприятия - получение прибыли.

Одним из основных методов калькулирования является составление калькуляции по изделиям. объектом учета и калькулирования является единица продукции. При этом методе калькулирования возможно использования всех способов составления калькуляций. Применение того или иного способа зависит от вида производимой продукции, особенностей технологического процесса и перерабатываемого сырья.

**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. На практике этот метод имеет название "калькуляция удельных издержек".

Сфера применения этого способа ограничена, так как число предприятий, производящих продукцию одного вида весьма незначительно. Чаще на практике применяется его модификация - расчетно-аналитический способ калькулирования, который предполагает определение прямых затрат на единицу продукции на основе норм расхода, а косвенных затрат - пропорционально признаку, установленному в отрасли. К таким признакам относятся следующие:

- количество основного производственного материала. Используется, главным образом, в материалоемких отраслях;
- стоимость основного производственного материала. Применяется в отраслях, где производство требует применения дорогостоящих сырьевых ресурсов;
- прямые затраты рабочего времени. Используется в трудоемких отраслях;
- основная заработная плата производственных рабочих. Также применяется в трудоемких отраслях.
- машино-часы работы оборудования. Применяется в фондоемких отраслях.

Выбор признака (базы распределения) имеет очень важное значение для предприятия.

### 6.3. Традиционные методы калькулирования затрат

**Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.** Данный метод применяется в организациях со следующими признаками производственного процесса:

- массовый характер производства одного или нескольких видов продукции;
- краткий период технологического процесса;
- незавершенное производство отсутствует или незначительно.

К таким организациям следует отнести организации добывающих отраслей (угледобывающей, нефтедобывающей и др.) промышленности, строительных материалов, электро- и теплостанции и др. Широко применяется попроцессный метод в энергетических хозяйствах вспомогательных производств.

При попроцессном методе затраты учитываются по установленным статьям калькуляции по всему производственному процессу или по отдельным стадиям процесса производства. По окончании отчетного периода совокупные затраты по производственному процессу делят на количество единиц выпущенной продукции и исчисляют себестоимость одной калькуляционной единицы.

В зависимости от количества наименований выпускаемой продукции и наличия незавершенного производства различают три варианта начисления себестоимости единицы продукции.

*Первый вариант* (самый простой) применяется в основном производстве тех организаций, где вырабатывается один вид продукции и отсутствует незавершенное производство - организациях угольной и горнорудной промышленности, при производстве строительных материалов, в энергетических хозяйствах вспомогательных производств и др. Себестоимость единицы продукции в указанных производствах определяют делением суммы затрат по производственному процессу на количество единиц выпущенной продукции.

В угольной промышленности, например, затраты по добыче и продаже угля, учтенные по всем стадиям технологического процесса (подготовительная выработка, выемка угля, погрузка в вагоны, транспортировка, порододоработка, сортировка и обогащение угля) делят на количество тонн добытого угля и определяют себестоимость 1 т. В электросиловом хозяйстве вспомогательных производств затраты по нему делят на количество выработанной электроэнергии и определяют себестоимость 1 кВт-ч.

*Второй вариант* применяют в тех производствах, где вырабатывается несколько видов продукции и отсутствует незавершенное производство - на электростанциях, где одновременно вырабатывается электро- и тепловая энергия, в организациях нефтедобывающей промышленности (добываются нефть и газ) и др.

При одновременной выработке или добыче различных видов продукции затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитывают по этим видам продукции. Общие для всех видов продукции расходы распределяют между видами продукции установленными в организации способами.

Например, при добыче нефти и газа затраты по амортизации скважин, на текущий ремонт подземного оборудования, увеличение отдачи пластов, деэмульсию, перекачку и хранение нефти, стоимость потребленной электроэнергии относят на нефть, а расходы на сбор и транспортировку газа - на газ. Все остальные расходы по добыче нефти и газа распределяют между ними пропорционально массе валовой добычи нефти и газа.

*Третий вариант* исчисления себестоимости единицы продукции применяется в производствах с достаточно длительным периодом процесса производства, имеющих поэтому незавершенное производство на конец отчетного периода (организациях лесозаготовительной, торфяной отраслей промышленности и др.

Остатки незавершенного производства на начало и конец отчетного периода оценивают установленным в организации способом (как правило, по нормативной себестоимости). Затем затраты отчетного периода корректируют на стоимость незавершенного производства на начало и конец отчетного периода и делят скорректированную сумму затрат на количество единиц выработанной продукции.

В некоторых организациях незавершенное производство пересчитывают по установленным коэффициентам в готовую продукцию. Себестоимость единицы продукции в этом случае определяют делением суммы затрат отчетного месяца на количество приведенных единиц.

**Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.** Данный метод применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). Под **переделом** понимают совокупность тех-

нологических операций по выработке промежуточного продукта (полуфабриката) или готовой продукции (на последнем переделе).

В черной металлургии переделами являются выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), прокат (прокатный цех); в текстильной промышленности - выработка пряжи, изготовление ткани и ее крашение.

**Попередельный метод** широко применяют также в деревообрабатывающей, химической, целлюлозно-бумажной и ряде других отраслей промышленности.

При данном методе затраты на производство учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

При комплексном использовании сырья или полуфабрикатов вырабатываемую продукцию различных сортов и марок переводят в условный сорт с помощью системы коэффициентов. При изготовлении из одного и того же вида сырья нескольких продуктов выделяют основной продукт; остальные рассматривают как попутные и оценивают по установленным ценам. Стоимость оцененной попутной продукции вычитают из общей суммы затрат на производство, а оставшиеся затраты относят на себестоимость основного продукта.

Различают **бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода** учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

*При первом варианте (бесполуфабрикатном),* как уже отмечалось, ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

*При втором варианте полуфабрикатном* движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки и тем самым обеспечивать более действенный контроль за себестоимостью продукции.

При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода - систематическое выявление отклонений фак-



тических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений этих норм. В первичной документации и оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии необходимо сопоставлять с нормативным. Это позволяет осуществлять ежедневный контроль за затратами на производство, вскрывать причины отклонений от норм, выявлять резервы снижения себестоимости продукции.

**Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.** Данный метод используется в индивидуальных и мелкосерийных производствах (строительстве, производстве турбин, блюмингов, самолетов и т.п.), а также применяется во вспомогательных производствах, особенно на ремонтных работах.

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, т.е. изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие собой законченные конструкции.

Заказы открывают в плановом отделе на основании договоров с заказчиками или по заявкам структурных подразделений организации. В заказе указывают изделия или работы, которые подлежат выполнению, их объем, сроки исполнения, исполнителей и плановую себестоимость. Каждому заказу присваивается порядковый номер (шифр заказа).

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документов по учету выработки, расходу материалов, в которых обязательно указывают соответствующий шифр заказа. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или данной отрасли способам.

При этом методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа; время ее составления не совпадает со временем составления периодической отчетности.

Частичное выполнение заказов оценивается по плановой себестоимости данного заказа или по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, техноло-

гии, условиях производства. В обоих случаях допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства.

Законченные работы по заказу оформляют документами на приемку произведенной продукции или выполненных работ (актами, ведомостями и др.).

В индивидуальных производствах себестоимость произведенной продукции определяют суммированием затрат по статьям калькуляции. В мелкосерийном производстве фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют делением общей суммы затрат на количество выработанных изделий.

По окончании заказа фактические затраты по каждой статье калькуляции сравнивают с плановыми, выявляют отклонения и выясняют причины и виновников отклонений для принятия решений относительно снижения себестоимости продукции (работ, услуг) на будущие периоды.

Последующий (после выполнения заказа) контроль за затратами при позаказном методе не всегда дает должный эффект. Поэтому главной задачей при позаказном методе является повышение оперативности контроля за прямыми затратами, что возможно при внедрении основных элементов нормативного метода учета затрат (учета затрат по нормам и отклонений от норм) по всем операциям и работам осуществляемых заказов.

#### **6.4. Нормативный метод калькулирования себестоимости продукции**

Нормативный метод основан на использовании нормативного способа калькулирования себестоимости продукции. Для использования нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо:

- составлять нормативные калькуляции по каждому виду продукции (работ, услуг);
- учитывать изменения, вносимые в текущие нормы затрат;
- выявлять отклонения фактических затрат от нормативных и определять причины и виновников этих отклонений;
- производить пересчет остатков незавершенного производства;
- исчислять фактическую себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг) прибавлением к нормативным затратам отклонений фактических затрат от норм и изменений, вносимых в нормы

затрат.

Нормативные калькуляции в управленческом учете имеют многоцелевое назначение. В планировании они используются для расчетов плановой себестоимости продукции, сметы затрат на производство, определения цен продажи на продукцию, трансфертных цен, смет затрат по центрам ответственности. В учете нормативные калькуляции необходимы для оценки незавершенного производства и брака продукции, контроля за себестоимостью продукции, исчисления фактической себестоимости отдельных видов продукции и всей продукции в целом.

Количество и структура нормативных калькуляций зависят от сложности технологического процесса производства и уровня организации производства.

В массовых и крупносерийных производствах нормативные калькуляции составляются по деталям, узлам, цеховым машинокомплектам, полуфабрикатам, процессам сборки сборочных единиц, по изделиям; во вспомогательных производствах - по заказам на технологическое оснащение, изготовление типовых инструментов, на единицы ремонтной сложности, энергоносителей, транспортных работ, на группы запасных частей и др.

Для составления нормативных калькуляций организация должна использовать соответствующую нормативную базу (нормативные документы технической подготовки производства, нормативы расхода производственных ресурсов, вспомогательную нормативную документацию).

**Учет изменений норм.** Разработанные нормы утверждаются руководителем организации или уполномоченными им лицами. На основе распорядительных документов соответствующие службы выписывают извещения об изменении норм и передают их в цеха, в отдел снабжения и экономические службы.

В извещениях указывают нормы до и после изменения, основания для внесения изменений, дату введения новых норм, шифры структурных подразделений, использующих измененные нормы, шифры изделий, по которым изменены нормы, и др. С изменениями, оказывающими влияние на оплату труда рабочих (норм времени и расценок), рабочие должны быть ознакомлены до введения новых норм.

**Учет отклонений от норм,** т.е. разницы между фактическими и нормативными затратами. По содержанию отклонения делят на отри-

цательные (перерасход) и положительные (экономия).

Отрицательные отклонения возникают при нарушении технологического процесса производства продукции, недостатков в организации и управлении производством (при порче сырья и материалов, наличии брака, при сверхурочных работах и т.п.).

Положительные отклонения, как правило, являются следствием мер, направленных на повышение эффективности производства (при рациональном использовании отходов, устранении брака, совершенствовании технологии производства и т.п.). Положительные отклонения могут возникать при использовании заниженных норм, и этот недостаток устраняется их изменением в сторону повышения.

Для учета отклонений от норм используют **способы документирования**, инвентарный (для учета отклонений по прямым переменным затратам) и расчетный (как правило, для учета отклонений по косвенным переменным расходам).

Аналитический учет отклонений от норм осуществляется по местам возникновения затрат, причинам, видам выпускаемой продукции, статьям калькуляции.

**Пересчет остатков незавершенного производства.** Остатки незавершенного производства на конец предыдущего месяца являются остатками незавершенного производства на начало месяца. На конец предыдущего месяца незавершенное производство было оценено исходя из норм, действующих в прошлом месяце.

При изменении норм на отчетный месяц возникает необходимость переоценки незавершенного производства на начало месяца, исходя из норм, установленных на отчетный месяц. Такая переоценка осуществляется двумя способами: прямого пересчета всех объектов незавершенного производства на величину изменений норм и укрупненного пересчета по калькуляционным статьям на величину изменений норм.

При пересчете всех объектов незавершенного производства на величину изменений норм стоимостные показатели незавершенного производства по деталям, узлам, полуфабрикатам и другим объектам незавершенного производства умножают на величину изменений норм в процентах. Этот способ переоценки незавершенного производства позволяет получить достаточно достоверные данные, но отличается трудоемкостью.

При укрупненном пересчете по калькуляционным статьям на величину изменения норм остатки незавершенного производства по

каждой калькуляционной статье умножают на исчисленный процент изменений.

Второй способ переоценки незавершенного производства менее трудоемок, чем первый, поэтому он находит большее применение.

При незначительных объемах незавершенного производства и не слишком существенных изменениях норм организации не пересчитывают незавершенное производство. Изменения норм по незавершенному производству и выявленные отклонения от норм относят на товарный выпуск продукции.

Для исчисления фактической себестоимости отдельных видов продукции при нормативном методе используют ведомости сводного учета затрат на производство.

На основе показателей ведомостей сводного учета затрат организации составляют отчетные калькуляции по всей продукции в целом и по отдельным видам. Формы калькуляционных расчетов, количество составляемых калькуляции зависит в основном от производственных особенностей организаций.

#### **6.5. Метод калькулирования сокращенной себестоимости продукции (метод директ-костинг)**

Одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию является подход, когда по носителям затрат планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Эта себестоимость может включать в себя только прямые затраты. Она может калькулироваться на основе только расходов непосредственно связанных с производством продукции, даже если они косвенные. Сущность системы учета неполной себестоимости заключается в том, что некоторые издержки не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки.

Идею разграничения затрат на постоянные и переменные впервые обосновал Дж. Кларк. В 1923 году он предложил подразделять валовые издержки производства, в зависимости от объема производства, на постоянные и переменные. К постоянным, по его мнению, следовало относить: амортизацию основного капитала; расходы на содержание административного и технического персонала; поддержание оборудования в надлежащем состоянии; содержание сбытовой сети; сумму обычной прибыли на задействованный капитал. К переменным же затратам, согласно Дж. Кларку, следовало относить стои-

мость сырья, материалов, электроэнергии, рабочей силы, эксплуатации оборудования и др., изменяющихся в зависимости от величины объема производства.

В 1936 году, развивая эти идеи, американский экономист Джонатан Гаррисон создал учение — "Директ-костинг", согласно которому в составе себестоимости необходимо учитывать только прямые расходы. Основные идеи этой системы были опубликованы им в январе 1936 года в бюллетене Национальной ассоциации промышленного учета. Вначале эта концепция не получила широкого признания, ее критиковали сторонники полной себестоимости. Они утверждали, что полная себестоимость необходима для акционеров, вкладчиков капитала и даже для управляющих. И только в последующем "Директ-костинг" стал преобладающим методом учета затрат.

Следует иметь в виду, что появление "Директ-костинга" имело и чисто бухгалтерскую причину. Счетные работники в то время пришли к выводу, что все затраты следует разделить на относящиеся к данному отчетному периоду (реализуемые в нем) и связанные с выработкой продукции (они относятся к тем отчетным периодам, когда произойдет реализация продукции). Первые получили название постоянных, вторые — переменных. Если этот подход правилен, то, естественно, в состав себестоимости можно и нужно включать только прямые затраты. Основным возражением против сказанного являлось то, что в этом случае оценка незавершенного производства в балансе оказывается заниженной, а расходы каждого отчетного периода — завышенными.

В 30-е годы XX века исследования в области системы "Директ-костинг" также провели Вальтер Раутенштраух, Джон Х. Уильямс, Чарльз М. Кноппель. Ими были разработаны графики промежуточного бюджета и критического объема производства. С помощью этого графика можно было проследить связь между показателями объема, себестоимости и прибыли.

Значительный вклад в развитие идеи "Директ-костинг" внес К. Румель, издав книгу "Единая система учета затрат на основе пропорциональности затрат и производственных величин". В ней содержится практическое руководство по использованию учета затрат как информационного инструмента, действующего по принципам "Директ-костинга". Он же ввел понятие "учет затрат по блокам". По его мнению, если блок постоянных затрат противопоставить блоку пропорциональных затрат и отнести на изделия только пропорциональные

затраты, а не эксплуатационные расходы, то такую систему следует называть "учетом затрат по блокам". Сущность идеи К. Румеля состоит в разделении затрат, пропорциональных объему, и затрат, пропорциональных длительности календарного периода. При этом затраты, пропорциональные объему, относятся прямо на носители затрат, в то время как затраты, пропорциональные длительности периода, собираются как нераспределенные в одном блоке.

Значительное развитие система "Директ-костинг" получила после второй мировой войны. Усиление контроля за производственными затратами стало стимулировать дальнейшие исследования в области себестоимости. При этом широкое распространение получили расчеты, связанные с нахождением точки критического объема производства. В результате этого в начале 50-х годов в США ряд компаний стали возвращаться к учету только прямых затрат, но теперь к ним, кроме материалов и заработной платы рабочих, стали относить еще и переменные накладные расходы.

Фактическое внедрение системы "Директ-костинг" в США относится к 1953 году, когда Национальная ассоциация бухгалтеров-калькуляторов в своем отчете опубликовала описание этой системы. В 1961 году ею был опубликован второй отчет, где исследованию подверглись 50 крупных фирм, применяющих данную систему.

В настоящее время "Директ-костинг" широко распространен во всех экономически развитых странах. В Германии и Австрии данный метод получил наименование "учет частичных затрат" или "учет суммы покрытия", в Великобритании его называют "учетом маржинальных затрат", во Франции — "маржинальная бухгалтерия" или "маржинальный учет".

В соответствии с Международными стандартами бухгалтерской отчетности метод «директ-костинг» не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Он используется для проведения технико-экономического анализа и принятия оперативных управленческих решений.

Невзирая на то, что бухгалтерские стандарты не разрешают в полном объеме использовать систему «Директ-костинг» для составления внешней отчетности и расчета налогов, данный метод в настоящее время находит все более широкое применение в отечественной бухгалтерской практике. Он применяется во внутреннем учете для проведения технико-экономического анализа и обоснования для принятия как перспективных, так и оперативных управленческих ре-

шений в области безубыточности производства, ценообразования и т.д.

Главной особенностью директ-костинга является то, что себестоимость отдельных видов продукции (носителей затрат) калькулируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы не включаются в расчет себестоимости изделий, а собираются на отдельном счете и как расходы отчетного периода списываются непосредственно в дебет счета реализации. По переменным расходам оцениваются также незавершенное производство и остатки готовой продукции на складах на начало и конец периода.

В настоящее время существует два варианта организации управленческого учёта по системе директ-костинг:

1. организация отдельного учёта на счетах финансовой и управленческой бухгалтерии;
2. интеграция финансовой и производственной бухгалтерии и использование привычных для учёта затрат счетов 20-29.

Учёт, основанный на системе директ-костинг, открывает широкие возможности для менеджмента компании в области принятия эффективных управленческих решений. Так, на основе данного метода, может проводиться анализ взаимосвязи объёма производства, прибыли, себестоимости, валовой выручки. Также данный метод позволяет рассчитывать точку безубыточности компании, максимальную долю постоянных затрат, которые компания может осуществить при имеющемся уровне рентабельности. Большое значение система директ-костинга имеет и для глубокого анализа работы предприятия, основывающегося на математических методах (корреляционный анализ, регрессионный анализ и т. д.).

Использование системы «директ-костинг» кардинально меняет не только отечественную концепцию калькулирования, но и подходы к учету и расчету финансовых результатов. Составляемая форма отчета о доходах в рамках данного метода содержит два финансовых показателя: маржинальный доход (сумма покрытия) и прибыль.

В отчёте о финансовых результатах, составляемом по системе директ-костинга, видно изменение прибыли вследствие изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции.

Практическое значение системы «директ-костинг» также состоит в:

1. Позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом



производства, затратами и доходом, а следовательно, прогнозировать поведение себестоимости или расходов при изменениях деловой активности.

2. При использовании метода «директ-костинг» себестоимость рассчитывается учитывая все затраты предприятия которые осуществляются при выпуске продукции.

3. Система «директ-костинг» позволяет проводить эффективную политику ценообразования.

4. Метод позволяет существенно упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко сократившегося числа затрат, в результате себестоимость становится лучше контролируемой.

Применение такого метода учета затрат позволяет оперативно решать ряд управленческих задач, что невозможно в условиях расчета полной себестоимости:

- прежде всего использование директ-костинга позволяет изучать взаимосвязь между объемом производства, затратами и доходом, а, следовательно, прогнозировать величину прибыли при изменении деловой активности, определять точку безубыточности и запас финансовой прочности предприятия;

- оперативно устанавливая нижний предел цены, директ-костинг дает информацию для формирования ценовой политики в периоды временного сокращения спроса на продукцию и в конкурентной борьбе по завоеванию рынков сбыта;

- с помощью этого метода можно оптимизировать ассортимент выпускаемой продукции и ориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка, сделать выбор между собственным производством комплектующих изделий и деталей и их закупкой на стороне, определить оптимальную с экономической точки зрения технологию производства и т.д.;

- использование директ-костинга упрощает планирование (нормирование), учет и контроль, так как существенно уменьшается число статей затрат, включаемых в себестоимость.

- отказ от распределения косвенных расходов между изделиями позволяет более достоверно оценить, во что обходится предприятию производство отдельных видов продукции (применяемые базы распределения косвенных расходов неидеальны, что нередко становится причиной завышения или занижения себестоимости отдельных изделий и обуславливает, тем самым, ошибочные управленческие решения).

В то же время данный метод учета затрат имеет свои недостатки.

Основной проблемой директ-костинга является трудность в определении и дифференцировании переменных и постоянных затрат, так как очень часто на практике их трудно классифицировать и отнести к какой-то определённой группе.

Кроме того, деление затрат на переменные и постоянные носит достаточно условный характер. Например, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования могут включать в себя расходы на плановый ремонт, производимый вне зависимости от объемов производства.

Постоянные затраты, оставаясь неизменными по отношению к объему производства, могут меняться под воздействием других факторов: при переоценке основных фондов растет амортизация, а рост цен на энергоносители увеличивает затраты на содержание цехов, административных зданий и т.д. Кроме того, постоянные затраты могут считаться таковыми только в некотором интервале объема производства.

Так, до определенного уровня производства достаточно арендовать один склад; при дальнейшем росте объемов производства необходимо арендовать два склада. Можно сказать, что постоянные издержки меняются ступенчато с изменением объемов производства.

В-третьих, директ-костинг не дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт, какова его полная себестоимость. Поэтому требуется дополнительное распределение постоянных расходов, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства.

В-четвертых, при осуществлении управленческих расчетов с помощью данного метода необходимо учитывать определенные допущения, что в практической деятельности не всегда достижимо.

В-пятых, оценка незавершенного производства и остатков готовой продукции в бухгалтерском балансе оказывается заниженной, а расходы каждого отчетного периода - завышенными.

Все эти и другие факторы сужают сферу применения данного метода на практике.

## **6.6. Метод калькуляции себестоимости по операциям – activity based costing (Метод ABC)**

В настоящее время наиболее разработанным является метод калькуляции себестоимости по операциям – activity based costing (ABC). Метод ABC подобен методу позаказной калькуляции себестоимости, но отличается от него тем, что:

- во-первых, при распределении накладных расходов по заказам не используются в качестве базы труд основных производственных рабочих;

- во-вторых, рассматривают накладные расходы как совокупность статей, имеющих различное значение.

Каждая статья расходов имеет свою базу, по которой происходит распределение издержек на заказы. Как правило, в этом случае используют коэффициенты интенсивности процесса, которые не зависят от объема производства. Задача состоит в распределении по заказам только соответствующих им затрат, чтобы достигнуть более точного определения себестоимости.

Метод ABC позволяет учитывать динамику накладных расходов и определять причины возникновения данного вида затрат, а также порядок их отнесения на готовую продукцию. Метод устанавливает, что в длительном периоде большинство производственных затрат носят переменный характер, а это осложняет понимание факторов, вызывающих изменение накладных расходов во времени. Основная причина возникновения затрат при методе ABC – это производственный процесс, а также наличие спроса на каждый вид деятельности. Затраты соотносятся с продукцией на основе потребления индивидуальных продуктов или спроса на каждый вид деятельности.

Рассмотрим разницу между традиционным методом калькулирования себестоимости и системой ABC. Оба метода распределяют накладные расходы на продукты, используя двухшаговый процесс распределения. На первой стадии расходы определяют по центрам затрат.

Например, компания А имеет только один производственный центр. Следовательно, традиционная система распределяет накладные расходы на один центр затрат для исчисления себестоимости продукта. На практике традиционная система калькулирования распределяет накладные расходы на отдельные производственные центры затрат, а накладные расходы обслуживающих производств перераспределяют-

ся на производственные отделы. При распределении накладных расходов на продукты используют два коэффициента:

- коэффициент прямого труда;
- коэффициент машино-часов работы оборудования.

При использовании системы ABC отдельные центры затрат создаются для каждого отдельного вида деятельности. Так, три центра затрат созданы, чтобы отразить: деятельность, связанную с машинами; деятельность, связанную с организацией производства; закупочную деятельность. На практике организация может иметь более чем три вида производственных центров затрат.

На практике система ABC использует много баз распределения на второй стадии, в то время как традиционная система калькулирования склоняется к использованию двухшаговой базы распределения. В нашем примере система ABC использует три базы распределения на втором шаге: машино-часы, количество циклов организации процесса и количество заказов на закупку, в то время традиционная система использует одну базу распределения: или машино-часы, или прямые трудо-часы.

При традиционной системе калькулирование зависит от объема производства, а при системе ABC не зависит от него. Причина заключается в том, что объемоемкие продукты расходуют больше машинных и трудовых часов, чем малоемкие. Но объемоемкие продукты покупаются и требуют большее количество циклов организации производства. Традиционный метод игнорирует эти различия при распределении накладных расходов.

Таким образом, при использовании базы распределения на основе объема производства на продукты с большим объемом будет распределяться большая часть накладных расходов, не учитывая сложность производства. Следовательно, если использовать традиционный метод, то объемоемкие продукты будут субсидировать малоемкие.

Метод ABC показывает, что иногда более существенное влияние на затраты оказывают факторы, не связанные с объемом производства (например, сложность и комплексность производства, ассортимент продукции). Данный метод позволяет подробно анализировать накладные расходы, что очень важно для целей управленческого учета.

Описание шагов, связанных с применением учета затрат по видам деятельности (изложенный подход является синтезом методик

ABC, предложенных и описанных различными специалистами. На практике подход дорабатывается (изменяется) с учетом специфики конкретного предприятия):

**Шаг 1.** Определить основные виды деятельности (процессы, операции), связанные с производством.

*Пример:* На предприятии «О» можно выделить следующие виды деятельности, связанные с производством изделий из гранита: наладка оборудования, транспортировка сырья и материалов со склада в производственные цеха, проверка качества произведенной продукции (рисунок). В случае традиционного учета такие виды деятельности и затраты, связанные с ними, отнесли бы на конкретные подразделения предприятия (склад сырья и материалов, ОТК, ремонтный участок). Несмотря на то, что данные операции не связаны с объемом произведенной продукции, затраты по ним распределили бы на все продукты с использованием неподходящей для этого базы распределения (связанной с объемом производства). В результате возникли бы искажения и такая информация была бы бесполезной при принятии управленческих решений.

**Шаг 2.** Определить затраты (пулы затрат) для каждого вида деятельности, определенного в шаге 1. Цель данного шага — определить, сколько предприятие тратит на каждый вид деятельности, определенный в шаге 1.

**Пул затрат** — группирование/объединение отдельных статей затрат. Часть ресурсов может быть прямо отнесена на конкретные виды деятельности, другая часть (затраты на освещение и отопление — косвенные затраты) с использованием носителей затрат к нескольким видам деятельности. Чем больше количество затрат, распределенных на виды деятельности, тем более приблизительной и менее пригодной становится информация о затратах.

**Шаг 3.** Определить носители затрат для каждого вида деятельности, определенного на 1-м шаге.

**Шаг 3, а.** Выбрать пулы затрат и носители затрат, которые будут использованы в данной системе учета затрат.

Данный шаг отражает поиск некоторого компромисса при применении системы учета затрат по видам деятельности. Понимая, что метод ABC представляет собой несколько усложненный способ включения затрат в себестоимость и учитывая текущие временные ограничения на разнесение затрат методом ABC (в конкретный момент), в примере распределения затрат по бизнес-направлениям в ка-

честве условной базы распределения затрат для определения средних затрат на 1 м<sup>2</sup> гранитной плитки мы приняли объем производства.

Отметим, что результат процесса учета затрат всегда будет зависеть от выбора носителя затрат.

В примере с затратами обслуживающих подразделений (склад сырья и материалов, ОТК, ремонтный участок) определены следующие носители затрат: для наладки оборудования - количество наладок, для транспортировки сырья и материалов со склада в производственные цеха - количество транспортировок, для проверки качества произведенной продукции - количество проверок партий продукции (рисунок).

**Шаг 4.** Подсчитать конкретную ставку носителя затрат для каждого пула затрат.

Для этого можно воспользоваться следующей формулой, напоминающей формулу для расчета ставки накладных производственных расходов в случае традиционной системы учета затрат.

**Шаг 5.** Применить полученную ставку носителя затрат к производимым продуктам.

Еще раз отметим, применение системы ABC оправдано при следующих условиях:

- когда производственные накладные расходы достаточно высоки по сравнению с прямыми затратами, особенно с затратами на прямой труд;
- когда существует большое разнообразие производимых продуктов;
- когда существует значительное разнообразие накладных ресурсов (косвенный труд, косвенные материалы, др.), использующихся при производстве продукции;
- когда потребление накладных ресурсов прямо не зависит от объема производства.

Информация, полученная методом ABC, может открыть возможности для увеличения прибыльности различными способами, многие из которых носят долгосрочный характер. Например, метод ABC часто выявляет, что мелкосерийные продукты являются относительно более дорогими при производстве и, следовательно, неприбыльными при текущем уровне цен. Такая сложившаяся ситуация может быть разрешена несколькими способами. Первый способ может рассматривать остановку производства мелкосерийной продукции и концентрацию усилий на предположительно более выгодных

крупносерийных продуктах. Другой подход может быть направлен на то, чтобы исследовать, каким образом может быть организован производственный процесс, чтобы затраты на производство мелкосерийной продукции приблизились к затратам на производство крупносерийной продукции.

При этом используют в статье и термин "ФСА/ABC-анализ" и термин "ФСА/ABC-метод" и просто "ФСА/ABC".

Если рассматривать ABC-анализ, который связывают с именем итальянского экономиста и социолога Вильфредо Парето (в статистике хорошо известна "диаграмма Парето"), то этот метод в отечественной практике и более широко за рубежом используется как для выбора объектов из общей номенклатуры изделий, выпускаемых предприятием, так и в рамках одного вида изделий.

ФСА получил широкое распространение при решении задач повышения качества и конкурентоспособности продукции во многих странах мира. Этот метод позволяет сформулировать цель работы, наметить пути достижения цели и последовательно пройти весь путь вплоть до ее реализации, сочетая при этом самые разные, но взаимно дополняющие друг друга методы, в том числе и привлекая на каких-то этапах проведения ФСА и метод ABC (Activity Based Costing), и ABC-анализ (диаграммы Парето).

Метод ABC – метод финансового анализа, имеющий свою область применения. Классический ФСА – метод технико-экономических исследований, который по широте охвата вопросов, эффективности при грамотном использовании существенно превосходит метод ABC в решении задач, стоящих перед предприятием.

Метод ФСА, направленный на максимизацию потребительной стоимости, в процессе управления стоимостью использует и управление затратами.

Метод ФСА/ABC - анализ – это способ определения и учета затрат по видам деятельности организации, способ процессного (пооперационного) определения и учета затрат. В организации устанавливают все виды деятельности и определяют средние затраты по каждому виду деятельности. Затраты по каждому виду деятельности, необходимые для изготовления продукции, определяют как произведение средних затрат в единицу времени по данному виду деятельности на продолжительность данного вида деятельности. Совокупные затраты на продукцию состоят из суммы затрат по всем видам деятельности, необходимым для разработки, производства, поддержания

в рабочем состоянии и изъятия данной продукции из обращения.

Метод ФСА/АВС-анализ стремится представить предприятие (организацию) как совокупность различных взаимодействующих видов деятельности (любой вид деятельности есть, строго говоря, некий процесс, а если перейти на элементарный уровень, то можно говорить об операции), которая обусловлена требованиями потребителя и связана с затратами. Метод ФСА/АВС-анализ – это процессное (пооперационное) управление затратами. Впервые предложил рассматривать организацию как систему процессов К. Исикава в начале 80-х годов [15]. Международные стандарты ИСО серии 9000 законодательно закрепили такой подход.

В основе метода ФСА/АВС-анализа лежит предположение, что деятельность потребляет ресурсы, а продукция потребляет деятельность. Другими словами, продукция – результат деятельности, связанной с потреблением ресурсов, учет затрат по которым ведется на соответствующих счетах. Применение метода ФСА/АВС-анализа обеспечивает гораздо более точное описание затрат и отображает финансовое состояние организации лучше, чем традиционные методы бухгалтерского учета. Это позволяет организации вырабатывать более точные и обоснованные решения. Кроме того, разнесение затрат по счетам может использоваться, чтобы исключать малоценные высокозатратные виды деятельности и, следовательно, уменьшать издержки, что немаловажно.

Тем не менее как и в бухгалтерском учете при использовании метода ФСА/АВС-анализа превалирует все же платежный аспект, в то время как при проведении ФСА обращают внимание на стоимостный аспект затрат, понимая их как расход ресурса на создание продукции, максимально удовлетворяющей ожидания потребителей. Любой объект имеет стоимость только тогда, когда он имеет ценность для потребителя. Чем выше ценность объекта, тем выше и стоимость, независимо от затрат на его создание. Потребительная стоимость определяется с помощью двух основных элементов: характеристик объекта и затрат потребителя. Затраты потребителя при этом включают цену продукции и, как правило, издержки, связанные с ее использованием. Характеристики продукции должны соответствовать требованиям определенной группы потребителей. При этом продукция получит конкурентное превосходство, если затраты потребителя окажутся ниже, чем у конкурентов. Отсюда видно, что сделать продукцию привлекательной в глазах потребителя можно, совершенствуя ее характеристи-



ки, а также снижая затраты потребителя. Направление работ по повышению конкурентоспособности продукции выбирается на основе данных, полученных в ходе проведения ABC/ФСА-анализ. При этом результатом этих работ должно стать увеличение потребительной стоимости продукции.

## ТЕМА 7. ИНСТРУМЕНТЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО КОНТРОЛЛИНГА

### 7.1. Общая характеристика методов стратегического контроллинга

Цель стратегического контроллинга – обеспечение конкурентоспособности организации и «отслеживание» ее движения к намеченной стратегической цели, функционирования и развития за счет наилучшего управления организацией.

Стратегический контроллинг должен обеспечить выживаемость предприятия, отслеживание намеченных целей развития и достижение долгосрочного устойчивого преимущества перед конкурентами.

Основной принцип контроллинга: «Уже сегодня делай то, о чем другие завтра будут только думать» – позволяет использовать самые современные методы менеджмента намного раньше конкурентов.

Работа службы контроллинга помогает принять правильные решения в складывающихся нестабильных экономических условиях, повысить эффективность работы и, если необходимо, обеспечить выживание фирмы в условиях возрастающей сложности и динамичности рынков.

Объектами контроля, а следовательно, и контролируемыми величинами являются такие показатели, как цели, стратегии, сильные и слабые стороны фирмы, шансы и риски в ее бизнесе.

Основными направлениями анализа стратегического контроллинга являются:

- анализ внешней и внутренней среды;
- анализ конкуренции;
- анализ ключевых факторов успеха;
- анализ стратегических планов и подконтрольных показателей деятельности;
- анализ затратообразующих факторов.

На основе проведенного анализа формируется портфель стратегий фирмы, из которого ее руководство должно сделать свой выбор дальнейшего развития бизнеса.

Характерными различиями стратегического и оперативного контроллинга можно выделить следующие:

- стратегический контроллинг ориентирован на потенциал, а оперативный контроллинг - на конкретный результат;

- контроль предсказаний успеха и результатов имеет разное значение для обоих направлений контроллинга;
- объекты планирования и контроля в оперативном контроллинге совпадают, а в стратегическом контроллинге они не одинаковы;
- в оперативной области доминирует контроль со стороны (чаще всего со стороны отдела контроллинга), а в стратегическом - самоконтроль

В реальной практике стратегический и оперативный контроллинг достаточно тесно взаимодействует друг с другом в процессе реализации функций менеджмента. Служба контроллинга выступает в качестве координатора между правлением и подразделениями предприятия при разработке стратегических и оперативных планов, а также осуществляет контроль за их исполнением.

Итак, разберемся с инструментами стратегического управления, которые использует стратегический контроллинг.

1. *«Собственное производство — поставки со стороны»*. Это объемная задача по расчету того, как лучше поступить: закупать комплектующие на стороне или наладить их собственное производство. Надо учесть производственные затраты, использование производственных мощностей, уровень накладных расходов, складские расходы, качество изготовления, логистику, экономию времени, экологические факторы и многое другое.

2. *Анализ конкуренции*. Это постоянное сопоставление различных характеристик собственного предприятия с аналогичными показателями конкурентов. Такое сопоставление позволяет выявить как слабые места, так и преимущества фирмы. Одним из способов проведения такого анализа является анонимное анкетирование собственных руководителей. Между прочим, как считают многие специалисты, этот метод — один из важнейших методов выживания в конкурентной борьбе.

3. *Анализ потенциала*. Метод напоминает анализ конкуренции, но сравнение характеристик предприятия происходит только с рыночным лидером. На его фоне особенно резко высвечиваются недостатки, которые менеджеры должны устранить, если, конечно, они надеются на долгосрочное существование предприятия.

4. *«Стратегические разрывы»*. Анализ выполнения долгосрочной стратегии предприятия: сопоставление запланированных и реальных показателей как качественных, так и количественных. Осуществляется на основе анализа внутренней и внешней среды фирмы, а так-

же анализа ее конкурентов.

5. *Разработка «сценариев».* Используя этот метод (реакции на возможные изменения), предприятие производит планирование своей деятельности для неопределенного развития событий. Поэтому сценарий разрабатывается как минимум в трех вариантах: наилучший ход событий, наихудший и средний (наиболее реальный). Менеджеры предприятия разрабатывают алгоритм действий для любого из вариантов с целью сохранения жизнеспособности фирмы.

6. *Логистика.* Это даже не метод, а скорее целая наука рационализации перемещения сырья, материалов, товаров и прочих товарно-материальных ценностей в соответствии с принципом «точно в срок». Предприятия, использующие логистику, в состоянии значительно снизить свои затраты на перевозки и хранение товарно-материальных ценностей. Логистическая цепочка простирается от поставщиков до конечных покупателей. Звеном между производителем и потребителем могут быть еще торговля и фирмы, оказывающие логистические услуги. Комплексное логистическое мышление охватывает, таким образом, горизонтальную интеграцию логистической цепочки. Комплексная организация логистики требует включения в эту систему таких функциональных сфер деятельности, как закупки, размещение, складирование, планирование и регулирование производства и сбыт.

Логистика в будущем станет ключом к успеху. Предприятия, пренебрегающие логистикой, столкнутся на рынках с большими трудностями. Лучшая система логистики станет в будущем лучшим оружием в конкуренции, в борьбе за рыночные доли. Без логистики ни одно предприятие не сможет добиться успеха в долгосрочной перспективе. Предпринимателей, что не осознали этого факта, быстро вытеснят с рынка.

7. *Метод «GAP».* Позволяет путем формирования стратегии привести дела компании в соответствие с более высоким уровнем притязаний. Данная стратегия используется для корпораций, которые состоят из ряда подразделений или независимых предприятий.

Состоит из:

1. Предварительное формулирование целей на 1, 3, 5 лет.
  2. прогноз динамики нормы прибыли в увязки с установленными целями.
  3. Установление разрыва между целями и прогнозами
  4. Определение альтернатив для устранения разрыва.
- Данный метод называют организованной атакой на разрыв меж-

ду желаемой и прогнозируемой действительностью.

Метод «PDS» («*Problem Detection Study*») не является стратегической моделью, но он играет решающую роль в современном стратегическом мышлении, способствуя лучшему пониманию структуры потребностей клиентов.

По методу «PDS» осуществляется исследование ряда углубленных опросов, проводимых для того, чтобы сформулировать проблемы, связанные с использованием данной продукции или услуг. Полученный таким образом примерный перечень проблем используется затем в качестве основы для опросов большего числа респондентов. Ответы обрабатываются на компьютере. Хотя этот метод не позволяет вскрыть корни структуры потребностей, он часто помогает хорошо понять проблемы, с которыми сталкиваются потребители, используя тот или иной продукт или услугу. Результаты исследований, проведенных по методу, можно использовать для повышения конкурентоспособности компании.

По данному методу осуществляются исследования ряда углубленных вопросов, которые связаны с использованием конкретной продукции. В итоге получаем перечень проблем, и эти проблемы используем для опросов еще большего числа людей. Данный метод позволяет хорошо понять проблемы потребителей.

«Метод лоцмана». Эта методика позволяет количественно оценить такие важные составляющие достижения цели, как потенциал (персональный или команды) достижения (с учетом новизны поставленной цели), уровень воздействия (сопротивления), мотивация достижения (как количественно, так и характер этой мотивации), усилия, необходимые для достижения этой цели, а также время, необходимое для достижения поставленной цели. Кроме этого, можно прогнозировать и полноту достижения цели, исходя из уровня усилий, которые готов прикладывать человек (или команда) и времени, за которое хочется достичь цели (или время, которое есть для этого).

Уникальность методики заключается в ее простоте использования, доступности для широкого круга и универсальности - возможно как индивидуальное прогнозирование, так и командное.

8. *Ключевые показатели деятельности (KPI)*. Ключевые показатели деятельности (KPI) это связанные с целями компании персонализированные целевые показатели, установленные для конкретных сотрудников. В литературе по управлению встречаются и более общие определения, трактующие KPI как всеобъемлющую систему

оценки, «обеспечивающую достижение стратегических и оперативных целей компании». Нередко с КРІ отождествляются показатели стратегического (ССП) и оперативного контроллинга. Однако такие определения не позволяют установить специфику данного понятия и выявить отличия от смежных с ним управленческих подсистем. На практике концепция КРІ тесно связана с мотивацией персонала, поскольку на основе системы показателей КРІ обычно строится система мотивации и стимулирования сотрудников компании.

В сущности любой из показателей оперативного и стратегического контроллинга можно связать с КРІ, поскольку для каждого такого показателя должен быть определен менеджер высшего, среднего или нижнего звена, на которого возлагается ответственность за достижение установленных целевых значений показателя. Тем не менее, КРІ представляет собой специфическую область системы контроллинга компании. Эта область управления имеет особое назначение и методические принципы построения.

Система КРІ предназначена для решения следующих задач:

- определение целей для сотрудников компании;
- оценка деятельности сотрудников;
- определение вознаграждения сотрудников по результатам их деятельности.

Подчеркнем, что в данном случае речь идет о целях и показателях *сотрудников*, в то время как в случае с ССП, мы имеем дело со стратегическими целями *компании*. Для определения КРІ того или иного сотрудника мы должны определить в каких процессах или проектах участвует сотрудник и связать показатели этих процессов и проектов с конкретным исполнителем. Другими словами, при создании системы ключевых показателей деятельности (КРІ) необходимо опираться на спроектированные предварительно системы показателей стратегического (ССП) и оперативного контроллинга.

Система КРІ полезна тем что она позволяет формализовать "правила игры", сделать их более понятными для сотрудников. Люди понимают какие цели перед ними ставятся, как измеряется результат, как оценивается их труд. Если система построена правильно, то сотрудник получает вознаграждение за индивидуальный результат, который является вкладом в общий результат компании. Важно, что это вознаграждение не зависит напрямую от воли руководителя. Таким образом, сотрудник становится не наемником, а партнером, в какой-то степени, предпринимателем. Выгоды руководителя от такой сис-

темы также очевидны: измеримые цели, предсказуемые результаты, формализованный контроль, ясный механизм стимулирования, при котором сотрудник становится более "инструментальным".

KPI удобно внедрять в хорошо структурированных процессах. Они не обязательно должны быть детально описаны, но в них должен быть четко определен результат деятельности и нормативная модель процесса, показывающая, какие ресурсы требуются для получения результата. Не для всякого процесса такую модель можно построить либо по причине недостаточной зрелости процесса, либо потому, что эту деятельность невозможно структурировать. Например, творческую деятельность пока не удастся и регламентировать, а все попытки ее регламентации приводят к тому, что она перестает быть творческой.

## 7.2. Портфельный анализ

*Портфельный анализ* - новый метод, который позволяет улучшить стратегическое планирование на предприятии. Этот метод предполагает анализ стратегий предприятия в долгосрочном плане. На базе результатов портфельного анализа руководство предприятия может принимать более взвешенные решения о направлениях деятельности предприятия в будущем.

Вследствие непрерывного роста и относительно высокой рентабельности бизнеса в прошлом предпринимательские стратегии были в основном ориентированы на рыночную экспансию. Однако в результате падающих темпов роста рынков, усиленной конкурентной борьбы за рыночные доли и рентабельность снизилась, многие предприятия были вынуждены консолидировать свой бизнес. Для того чтобы выжить в долгосрочной перспективе, предприятию необходимо было преодолеть структурные проблемы.

Руководство предприятия должно ответить на следующие вопросы:

- 1) какова ситуация с конкуренцией?
- 2) сбалансированная продуктовая программа на имеющихся рынках?
- 3) предлагаются собственные продукты на привлекательных рынках?
- 4) не оперирует предприятие на слишком большом количестве локальных рынков?

- 5) на каких стадиях жизненного цикла находятся отдельные продуктовые группы?
- 6) насколько большая доходность отдельных продуктовых групп?
- 7) какие продуктовые группы необходимо стимулировать?
- 8) какие продуктовые группы следует в будущем исключить из ассортиментной программы, когда они станут убыточными?
- 9) нужно в будущем внедрять на рынок новые продукты?
- 10) денежные потоки мы можем ожидать в будущем от отдельных продуктовых групп?
- 11) какие инвестиции необходимо сделать в будущем для отдельных продуктовых групп?
- 12) каких стратегий следует придерживаться для улучшения положения предприятия в будущем?

Портфельный анализ является пригодным методом для ответа на поставленные вопросы.

С помощью портфельного анализа предприятие разделяют на стратегические бизнес-единицы и анализируют их по отдельности. Как стратегические бизнес-единицы, которые можно использовать и в краткосрочном планировании, особенно подходят продуктовые группы. Для отдельных продуктовых групп в дальнейшем можно разработать различные стратегии.

Понятие портфеля пришло из финансовой сферы и первоначально использовалось для анализа финансовых вложений в ценные бумаги. Однако в дальнейшем концепция портфельного анализа и планирования распространилась и на продуктовую программу предприятия, которая оценивалась по специальным критериям.

Стратегические бизнес-единицы действуют (позиционируют) в стратегических сегментах бизнеса (бизнес-сегментах). Предприятие состоит из отдельных стратегических сегментов бизнеса, анализируют с учетом их взаимовлияния. Стратегический сегмент бизнеса представляет собой продуктово-рыночную комбинацию, для которой можно разработать самостоятельную стратегию развития. Шансы и риски каждого стратегического сегмента бизнеса зависят от определенных факторов успеха.

Стратегическая бизнес-единица охватывает однородные программы продуктов и услуг для одного специфического рынка с единой конкурентной ситуацией. На практике часто в качестве стратегических бизнес-единиц принимают продукты, продуктовые группы



или наборы услуг. Путем образования стратегических бизнес-единиц должны создаваться транспарентные и независимо запланированы продуктовые группы, представляющие собой потенциал успеха предприятия. При образовании стратегических бизнес-единиц у предприятия появляются следующие преимущества, повышающие его конкурентоспособность.

*Показатели рыночной доли и рыночного роста* хорошо подходят в качестве критериев для анализа отдельных продуктовых групп предприятия. Портфель "рост рынка - доля рынка" позволяет проводить простой анализ продуктов предприятия с целью разработки в будущем специфических стратегий. Портфельное отображения базируется на стратегических факторах успеха:

- 1) относительной рыночной доле;
- 2) будущем роста рынка.

Рыночный рост и относительная рыночная доля избираются как важнейшие критерии рыночного успеха предприятия. Если мы противопоставим оба критерия в матрице, то получим для анализа четыре стратегических сегменты, в которых могут быть позиционированы отдельные стратегические бизнес-единицы. Эти сегменты позволяют делать причинно-следственные выводы о потенциалах успеха.

Особое преимущество матричного представления как стратегического инструмента заключается в том, что сложный предмет можно описать всего двумя параметрами. Благодаря этому руководство предприятия и менеджеры имеют возможность получить простое и наглядное представление о сложных взаимозависимости.

Продуктовые группы позиционируют в четырех сегментах матрицы по критериям занимаемой относительной доли рынка и роста рынка. Для отдельных сегментов можно разработать специальные стратегии.

В основе портфельного анализа лежат *концепции эффекта кривой опыта и жизненного цикла продукта*. Предприятие подразделяет производимые им продукты по четырем стратегическим сегментам бизнеса, в зависимости от фактического состояния и перспектив развития товаров: «новый» товар, «развивающийся» товар, товар «на взлете» и товар «умирающий». В соответствии с проведенным анализом предприниматели планируют сокращение выпуска товара, сворачивание проекта, или наоборот - расширение его финансирования, а также переключение мощностей на выпуск более перспективного изделия.

**Кривая опыта.** Кривая опыта связана с процессом обучения. В результатах эмпирических исследований доказано, что при многократном выполнении повторяющихся задач затраты снижаются, поскольку сотрудники приобретают навыки выполнения этих задач.

Эффект процесса обучения впервые наблюдался в авиастроительной промышленности США. В результате систематических наблюдений установили, что при каждом удвоении нарастающих объемов выпуска продукции затраты на единицу продукции, относятся к вновь созданной стоимости и очищенные от влияния цен, потенциально снижались на 20-30 %. Удвоение нарастающего объема выпуска и тем самым потенциальное снижение затрат наступают тем быстрее, чем круче кривая роста для продукта.

Кривая опыта связана, таким образом, со вновь созданной стоимостью (добавленной стоимостью). Эффект рационализации производства тем больше, чем выше вновь созданная стоимость. Вновь созданная стоимость представляет собой разницу между стоимостью произведенной продукции и ранее созданной стоимости (в основном материальных затрат - товарами и услугами, потребленными в процессе производства).

На различных предприятиях вновь созданная стоимость получается по-разному. В торговых фирмах она существенно меньше, чем на промышленных предприятиях или в сфере услуг (табл. 7.1).

Таблица 7.1.

Величина вновь созданной стоимости

Вид предприятия	Доля вновь созданной стоимости, %
Торговый	20-30
Производственное	40-50
Предприятие сферы услуг	70-80

На величину эффекта кривой опыта оказывают влияние различные факторы. Часто это комбинация множества факторов, ведущих к снижению затрат предприятия. На практике часто трудно разложить совокупный эффект кривой опыта на составляющие. Несомненно только то, что результатом может стать снижение затрат предприятия.

Эффект кривой опыта не действует автоматически. Руководство предприятия должно постоянно работать над тем, чтобы с ростом вы-

пуска непрерывно проводить во всех подразделениях текущие улучшения, приводящие в совокупности к снижению затрат.

Эффект кривой опыта касается переменных и постоянных затрат. Эффект кривой опыта особенно ярко проявляется в коммерческой и технической сферах предприятия.

**Концепция жизненного цикла**, сама по себе является неотъемлемой частью стратегического планирования. В литературе выделяют два вида жизненных циклов:

- жизненный цикл спроса;
- жизненный цикл технологии.

Концепция жизненного цикла основана на существовании у всех технологий и товаров нескольких фаз в процессе их присутствия на рынке. Эти фазы следующие:

1. Зарождение – бурный период становления отрасли, когда несколько компаний, стремясь к захвату лидерства конкурируют между собой;

2. Ускорение роста – период, когда конкуренты, оставшиеся на рынке, пожинают плоды своей победы. В этот период спрос обычно растет, опережая предложение;

3. Замедление роста – период, когда появляются первые признаки насыщенности спроса и предложение начинает опережать спрос;

4. Зрелость – отрезок времени, на котором достигнуто насыщение спроса и имеются значительные избыточные мощности;

5. Затухание – снижение объема спроса (иногда до нуля), предопределяемое долговременными демографическими и экономическими условиями (такими, как темп роста валового национального продукта или народонаселения) и темпом устаревания или уменьшения потребления продукта.

При создании организации, когда творческий процесс протекает свободно, проявляется стремление к стабильному и устойчивому развитию. При этом решаются две задачи – обеспечение доступа к необходимым ресурсам и овладение механизмом конкуренции. Ключевую роль здесь играет анализ ситуации, получение объективной информации. Переходя к созданию условий для экономического роста, к обеспечению высокого качества товаров и услуг, организация должна выбрать тип управления, отвечающий особенностям и задачам этого этапа. Главным же критерием при выборе типа управления должно быть поддержание стабильного баланса между постоянством и нов-

шествами, осуществление эффективной деятельности в настоящем с одновременным планированием будущего.

Зрелость организации проявляется в том, что упор делается на эффективность инноваций и стабильность, увеличивается выпуск продукции и расширяется рынок оказания услуг, руководители выявляют новые возможности организационного развития. Все это нацеливается на обеспечение стратегической дееспособности организации, сохранение и упрочение устойчивого положения на рынке. На стадии зрелости особенно важно периодически и своевременно корректировать структуру управления организации, упразднять органы, выполнившие свою задачу, своевременно вводить в структуру новые подразделения, идти на создание временных целевых структурных единиц для решения определенных проблем, выделять специалистов для проведения анализа состояния дел и разработки перспектив развития и т. п.

Концепция жизненного цикла указывает на наиболее характерные симптомы развала организации, проявляющиеся на стадии упадка. К ним, в частности, относятся:

- снижение спроса ужесточает конкуренцию и усложняет ее формы;
- увеличивается конкурентная сила поставщиков;
- повышается роль цены и качества в конкурентной борьбе;
- возрастает сложность управления приростом производственных мощностей;
- усложняется процесс создания товарных инноваций;
- снижается прибыльность.

### **7.3. Матричные методы стратегического контроллинга**

**Матрица Артур Д. Литл (Модель АДЛ/ЛС).** Сочетание двух параметров – четырех стадий жизненного цикла производства и пяти конкурентных позиций – составляют так называемую матрицу АДЛ/ЛС (рис. 7.1), которая состоит из 20 ячеек.

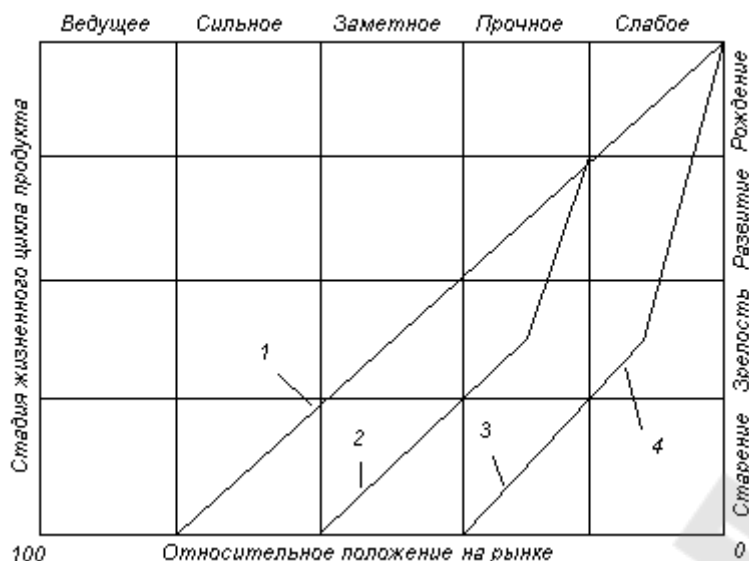


Рис. 7.1. Матрица АДЛ/ЛС: 1 – естественное развитие; 2 – избирательное развитие; 3 – жизнеспособное развитие; 4 – выход.

Матрица Артур Д. Литтл была разработана известной в области управления консалтинговой компанией Артур Д. Литл. Основное теоретическое положение модели Артур Д. Литтл состоит в том, что отдельно взятый вид бизнеса любой корпорации может находиться на одной из описанных выше стадий жизненного цикла, и, следовательно, его нужно анализировать в соответствии именно с этой стадией.

Поскольку анализ с помощью данной матрицы проводится по двум показателям: стадия жизненного цикла продукта и относительное положение на рынке, то, помимо последовательных смен стадий жизненного цикла отрасли, может меняться и конкурентное положение одних видов бизнеса относительно других.

Вид бизнеса, при этом, может занимать одну из пяти конкурентных позиций: доминирующую, сильную, благоприятную, прочную или слабую.

Экспертные оценки, показывающие зрелость сектора и положение по отношению к конкурентам, на основе принятого Артуром Д. Литлом эвристического положения определяют направленность деятельности предприятия, форм его экономической деятельности. Именно это и являются основой товарной политики предприятия.

Каждый вид бизнеса в данном случае анализируется отдельно для того, чтобы определить стадию развития соответствующей отрасли и его конкурентное положение внутри нее.

Процесс стратегического планирования выполняется в три этапа. На первом этапе, который называется «простой выбор», стратегия

для вида бизнеса определяется исключительно в соответствии с его позицией на матрице АДЛ/ЛС. Область «простого выбора» охватывает несколько ячеек.

На втором этапе в рамках каждого «простого выбора» сама точечная позиция вида бизнеса подсказывает характер «специфического выбора». Однако «специфический выбор» также является скорее общим стратегическим руководством.

На третьем этапе предложение, которое уже само по себе явилось уникальным вкладом АДЛ/ЛС в развитие методик стратегического планирования, осуществляется выбор уточненной стратегии. АДЛ/ЛС предлагает 24 таких стратегии.

Подход АДЛ/ЛС предполагает, что большинство отраслей попадает под схему жизненного цикла в установленном порядке, хотя форма цикла может различаться от отрасли к отрасли.

Согласно концепции АДЛ/ЛС, зрелые отрасли включают в себя небольшое количество сконцентрированных конкурентов, тогда как отрасли на стадии зарождения фрагментарны и имеют большое количество конкурентов. Если выполнить все необходимые аналитические стадии, то выгода, которую получит аналитик, очевидна:

1. Хорошее определение функции, рынка, положения и вклада каждого вида бизнеса в корпоративный бизнес-портфель.
2. Полная картина бизнес-портфеля, в которой не упускается из вида ни одна из конкретных стратегий, выработанных для каждого вида бизнеса.

Однако при том, что преимущества наглядности и полноты описания положения фирмы в конкретной СЗХ, а также перспектив развития СЗХ, по сравнению с предыдущими моделями очевидны, матрица АДЛ/ЛС упирается в ту же проблему – границы применения. Совершенствование идет по линии наглядности восприятия, дополнения набора рекомендуемых стратегий (расширение возможности стратегического выбора), но оценка рыночных позиций здесь также упирается в уровень неопределенности, а также в человеческий фактор, от которых при таком подходе никуда не уйти.

**Матрица «продукция/рынок».** Матрица «продукция/рынок», известная также под названием «продукция/рыночная определенность», является классической моделью, используемой при разработке стратегии. Ее происхождение точно определить не удастся.

Матрица представляет собой практический инструмент для классификации продукции и рынков (или потребителей) в зависимо-

сти от степени неопределенности перспектив продажи продукции или возможностей проникновения данной продукции на данный рынок. Опыт подсказывает, что гораздо труднее продать имеющимся покупателям совершенно новую продукцию, чем продукцию известную. Под продукцией здесь мы имеем в виду и товары, и услуги.

Точно - так же по опыту известно, что продавать существующий ассортимент товаров категориям потребителей, близким к тем, которые уже приобретали их, легче, чем осваивать совершенно новые рынки. Примером здесь могут служить попытки фирмы ИБМ укрепиться на рынке копировальной продукции и попытка компании «Рэнк Ксерокс» в свою очередь внедриться на рынок персональных компьютеров. В дальнейшем при использовании матрицы ее клетки заполняются произведениями соответствующих вероятностей на величины потенциальных объемов продаж. Это служит целям количественного определения планируемого объема продаж или развития бизнеса.

Одна из наиболее распространенных ошибок, встречающихся при применении матрицы, состоит в том, что рынок воспринимается абстрактно и попытки его персонификации не предпринимаются.

Нельзя считать, скажем, судоверфь единым потребителем и делать выводы о потенциальных продажах судовых винтов, кораблей, авиабилетов и услуг консультантов, потому что эта продукция и услуги приобретаются разными людьми, не контактирующими между собой.

Матрица «продукция/рынок» используется также для распределения операций между рынками и сегментами рынка, между видами продукции и услуг. Процесс сортировки и его результаты могут дать бизнесу ориентиры: на каких категориях потребителей сосредоточить внимание, какие игнорировать, производство каких видов продукции следует развивать, а каких сокращать.

Нередко случается, что сделавший головокружительную карьеру руководитель оказывается недостаточно осведомленным относительно типов клиентов, которым продаются те или иные виды продукции. В такой ситуации процесс сортировки весьма важен. Применение этой матрицы помогает также следить за тенденциями развития рынков {сегментов рынка) и продукции (продуктовых групп).

**Матричная техника оценки портфеля диверсифицированной фирмы. Матрица БКГ.** Наиболее известная в практике разработанная Бостонской консалтинговой группой наглядная портфельная

матрица "доля рынка - рост рынка" (рис. 7.2.).

Наиболее популярная процедура анализа положения на рынке диверсифицированной компании (имеющей несколько СЗХ)- построение матриц портфеля СЗХ. Обычно такие матрицы строятся на основе пары стратегически важных переменных, таких, как скорость роста отрасли, размеры рынка, долговременная привлекательность отрасли, конкурентный статус и т. д. Такие двумерные матрицы относительно просты и дают четкую рыночную обстановку. Наибольшее распространение получили матрицы БКГ (BCG - Boston Consulting Group) и «Дженерал электрик».

Матрица БКГ (рис. 7.2) содержит четыре квадранта в координатах скорость роста отрасли - относительная доля рынка, контролируемая фирмой.

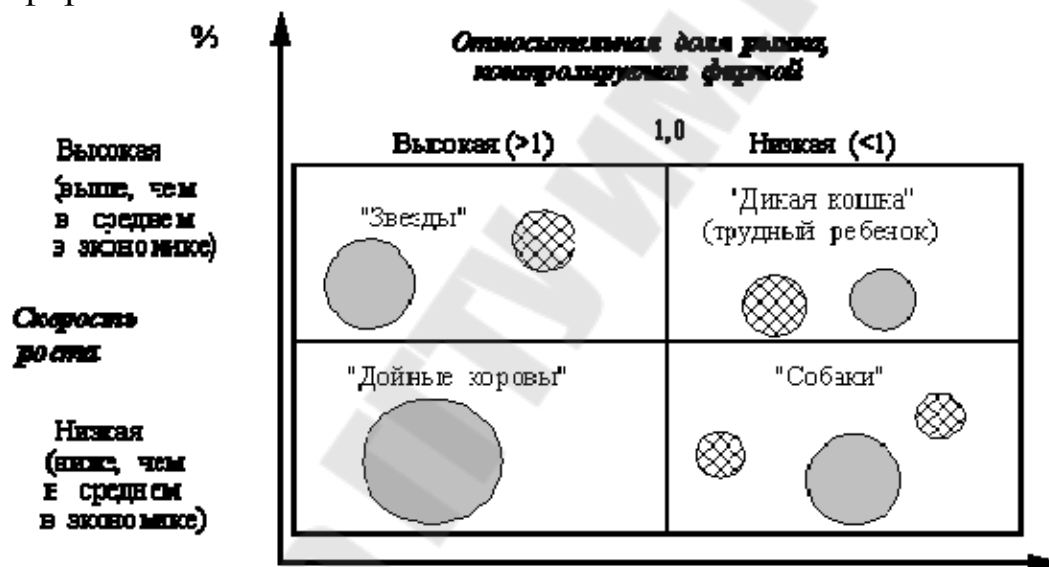


Рис. 7.2. Матрица БКГ для гипотетической фирмы

Каждая СЗХ определяется кругом в этих координатах, причем площадь круга соответствует объему продаж в СЗХ или относительной доле СЗХ в продажах всей фирмы.

Относительная доля рынка определяется как отношение объема продаж в СЗХ к объему продаж средней СЗХ фирм, действующих на этом рынке.

Мы видим, что при помощи матрицы БКГ СЗХ фирмы группируются в четыре зоны. Рассмотрим каждую из них.

«Дикая кошка». Быстрый рост рынка делает эти СЗХ привлекательными. Но их относительная доля на рынке низка и рождает вопрос, удастся ли реализовать потенциально высокую прибыль. Поэтому фирма должна решить, следует ли ей инвестировать капитал в



СЗХ, расположенные в этом квадранте.

БКГ утверждает, что имеются две наилучшие возможности действий в этой ситуации:

- агрессивная стратегия роста для реализации возможностей быстрого роста;

- «раздевание» в случае, если стоимости усиления позиций на рынке при агрессивной стратегии роста перевесят потенциальные выгоды и финансовый риск.

Следование стратегии быстрого роста всегда предпочтительнее, если СЗХ характеризуются эффектом снижения издержек производства за счет его масштаба. При этом увеличение контролируемой доли рынка позволяет занять позицию конкуренции по более низкой стоимости, далее опять увеличить контролируемую долю рынка. Таким образом, корпоративная стратегия предписывает для СЗХ, находящихся в этом квадранте бизнеса: «раздевать» наиболее слабые и не имеющие шансов выбиться в лидеры за счет масштабов производства СЗХ и инвестировать привлекательные СЗХ с целью превращения их в «звезды».

*«Звезды».* Это, конечно, самая лучшая позиция для бизнеса. Но «звезды» обычно требуют больших инвестиций для поддержки экспансии продукции и увеличения производственных мощностей. Но они также могут генерировать свои собственные внутренние потоки инвестиций вследствие преимуществ низких издержек при больших масштабах производства. Те СЗХ в этой области, которые долго существуют и приближаются к зрелости, поддерживают сами себя, а юные СЗХ часто требуют существенных инвестиций.

*«Дойные коровы».* Бизнес в этом секторе с относительно большой контролируемой частью рынка и при лидирующих позициях в отрасли обеспечивает достаточно притягательную прибыль, но вследствие слабого роста отрасли в целом нет необходимости реинвестировать капитал для поддержания позиции СЗХ на рынке, а потоки инвестиций целесообразно направить в другие секторы.

Многие из сегодняшних «дойных коров» вчера были «звездами». Они должны «дойтаться» для выплаты дивидендов корпорацией и для финансирования новых предприятий: юных «звезд» и «диких кошек» с целью их превращения в «звезды».

Слабые «дойные коровы» становятся кандидатами для «раздевания», если в отрасли, достигшей зрелости, создаются неблагоприятные конкурентные условия.

«Собаки» - наименее привлекательный сектор вследствие нередовых позиций на рынке и малых прибылей по сравнению с лидерами, которые пользуются преимуществами масштаба производства. Таким образом, эти СЗХ, как правило, кандидаты к ликвидации.

Итак, матрица БКГ дает наглядное представление о портфеле СЗХ фирмы, позволяет сформулировать основные направления ее стратегий, направление развития каждой СЗХ, представить потоки инвестиций в фирме, их приоритеты. Однако надо отметить и определенные ограничения ее применения:

1. Низкая размерность матрицы (2X2), желательно ее увеличить.
2. Соответственно все СЗХ разбиты лишь на четыре типа и показывают сегодняшнее состояние, а не потенциальные возможности развития.

3. Матрицы БКГ хорошо отражают ситуацию и пригодны для принятия решений в относительно стабильных областях экономики.

Наряду с матрицей, разработанной Бостонской консалтинговой группой, в портфельном анализе используется целый ряд моделей — модель Мак-Кинси 7S, метод PDS (Problem Detection Study), модель Северной школы маркетинга услуг и т.д.

Серьезными недостатками указанных моделей (включая матрицу БКГ) являются отсутствие в них четкого алгоритма анализа, возможность неоднозначного толкования анализируемой информации и не всегда достаточная обоснованность сделанных выводов, что приводит к принятию решений скорее на интуитивном уровне.

В этой связи представляет интерес корреляционно-регрессионная модель влияния на прибыль маркетинговой стратегии **PIMS (Profit Impact of Market Strategy)**. В рассматриваемой модели целевыми функциями являются рентабельность инвестиций (ROI), определяемая отношением дохода после вычета корпоративных затрат к сумме оборотного и основного капитала по остаточной стоимости, и поток наличности (Cash Flow). Все факторы разделены на три основных блока: конкурентная ситуация, производственная структура и рыночная ситуация. Конкурентная ситуация определяется абсолютной и относительной долей компании на рынке и относительным качеством продукции и услуг. Увеличение любой из этих переменных благоприятно влияет на прибыль.

Производственная структура характеризуется отношением суммы вложенного капитала к объему продаж и добавленной стоимости (увеличение этих показателей отрицательно влияет на прибыль), а

также уровнями использования производственных мощностей и производительности труда (увеличение этих переменных благоприятно воздействует на прибыль). Рыночная ситуация характеризуется показателем роста рынка (благоприятно влияет на прибыль), капиталоемкостью рынка, отношением затрат на маркетинг к сумме продаж, а также общим объемом закупок. Рост любого из этих показателей отрицательно сказывается на прибыльности. Достоинством данной модели является исключение абстрактного подхода, присущего почти всем моделям портфельного анализа.

#### **7.4. Методы изучения профиля и повышения конкурентоспособности**

**Изучение профиля.** Профилем называется сумма характеристик, благодаря которым компания или часть компании известна важной целевой группе потребителей. Корпоративный профиль - это образ компании или ее продукции в глазах целевой группы. Профиль позволяет увидеть достоинства и недостатки по отношению к лидеру.

Изучение профиля чаще всего практиковалось в компаниях, специализирующихся на производстве потребительских товаров, а также в компаниях с несколько абстрактным характером продукции в виде услуг и консультаций.

Потребительскими товарами, применительно к которым проводилось изучение профиля, являлись предметы кратковременного пользования, например зубная паста и шампуни. Что касается потребительских товаров длительного пользования, то такие исследования проводились применительно к автомобилям, телевизорам и домам».

Исследовался корпоративный профиль компаний, функционирующих в сфере услуг, например банков и авиакомпаний, а также дающих консультации в области обработки данных, менеджмента и права.

Представление внешнего мира о том, для чего существует консультативная фирма, является решающим в выборе потребителем консультантов, поэтому осознание собственного профиля может служить неоценимым руководством к действию.

В последние годы изучение профиля стало применяться и в фирмах, выпускающих средства производства. Эти исследования расширились по мере того, как бизнес стал сильнее ориентироваться на рынок. Можно построить многоугольник сравнительных характе-

ристик конкурентоспособности:

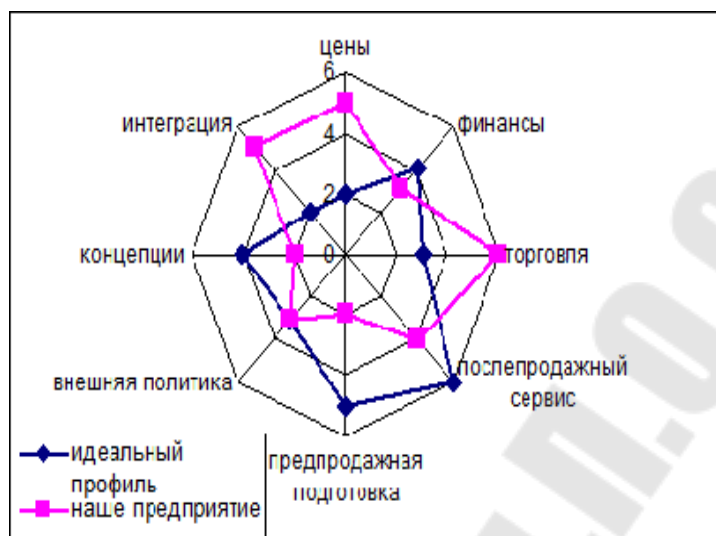


Рис. 7.3. Многоугольник конкурентоспособности

Ориентация на рынок означает, что компания начинает изучать потребности, порождающие спрос, и использует накопленные данные, чтобы лучше удовлетворять нужды потребителей.

Менеджмент технократического типа традиционно более ориентирован на производство и менее склонен проявлять подлинный интерес к желаниям потребителей и к тому, как воспринимается потребителями профиль компании.

**Влияние рыночной стратегии на прибыль (PIMS).** Подобно многим другим нововведениям в области стратегии, PIMS возникла во второй половине 60-х годов в компании «Дженерал Электрик».

PIMS представляет собой попытку обобщить все переменные, которые влияют на долгосрочную прибыльность компании. Считается, что эта модель, использующая около 30 переменных, позволяет выявить 67 % факторов успеха компании.

Модель состоит из базы данных, охватывающих почти 3000 предприятий, главным образом североамериканских и европейских компаний.

Модель содержит переменные, характеризующие каждую из этих компаний и, опираясь на нее, Вы можете сравнить данные, характеризующие деятельность предприятий, функционирующих в соответствующей отрасли, с данными эмпирического материала модели. Использование эмпирического материала является ее огромным достоинством, так как это позволяет сократить разрыв между абст-

рактным и конкретным.

Конкурентная ситуация определяется долей компании на рынке и относительным качеством продукции, которое оценивается как для товаров, так и для услуг.

Производственная структура характеризуется отношением суммы вложенного капитала к объему продаж и добавленной стоимости. Норма прибыли обратно пропорциональна отношению вложенного капитала к объему продаж или добавленной стоимости. Кроме того, влияние производственной структуры на прибыль выражается в использовании производственных мощностей и в уровне производительности труда, который исчисляется на основе показателя добавленной стоимости.

Рыночная ситуация определяется ростом рынка, капиталоемкостью отрасли (которая отрицательно влияет на норму прибыли), отношением затрат на маркетинг к сумме продаж, а также общим объемом закупок. Большой объем закупок обычно отрицательно сказывается на норме прибыли.

Ниже, в порядке убывания степени значимости, указаны факторы, оказывающие самое сильное влияние на норму прибыли:

- 1) капиталоемкость;
- 2) относительное качество продукта;
- 3) относительная доля компании на рынке;
- 4) производительность труда.

Большое преимущество модели PIMS состоит в том, что ее авторы пытаются измерить относительное качество продукта. Модель PIMS — единственная аналитическая схема (кроме «цепочки ценностей» М. Портера), в которой содержится попытка оценить соответствие структуры производства структуре потребностей.

База данных этой модели формируется в Институте стратегического планирования, который находится в Бостоне (штат Массачусетс), и имеет филиалы в других странах.

Одним из самых больших преимуществ модели является то, что она вызывает дискуссии и наводит на размышления. Выводы, возможно, делаются слишком поспешно, но дебаты всегда проходят на должном уровне и по существу.

Недостатком модели PIMS или, вернее, ошибкой ее интерпретаторов является склонность к несколько механическому взгляду и отрыв от реалий бизнеса. Среди приверженцев этой модели особенно часто встречаются сторонники технического подхода к планирова-

нию, и это отрицательно сказывается на ее репутации в глазах тех, кто строит свою стратегию на основе предпринимательского подхода.

В то же время несомненным достоинством этой модели являются открываемые ею возможности для исследований. На основе этих исследований возникает немало новых идей, касающихся различных аспектов стратегии.

**Система менеджмента услуг.** Замысел системы менеджмента услуг сформировался у Ричарда Норманна постепенно за время его работы в организациях сферы услуг. Он считает, что цель теоретических разработок состоит в том, чтобы создать модели или формулу системы обслуживания, подобные предложенным Эйглиером и Ланггардом, и включить в них корпоративную миссию,

Сегмент рынка - это особая категория потребителей, для которых разрабатывается вся система обслуживания.

Услуга - это нечто, что приносит благо потребителю. Опыт подсказывает, что понятие обслуживания часто охватывает очень сложные комбинации ценностей, которые трудно поддаются анализу. Некоторые из них имеют материальное воплощение, а другие относятся к области психологии или эмоций. Некоторые ценности более важны, и их можно классифицировать как базовые, в то время как другие имеют второстепенное значение.

Система оказания услуг подобна системе производства и распределения в промышленной компании, хотя часто представлена совершенно в ином виде. Рассмотрим систему поставки услуг внимательнее, потому что именно в ней гораздо чаще, чем в формулировке концепции услуг, обнаруживаются оригинальные идеи компании обслуживания. Анализируя систему поставки услуг, мы можем выделить три компонента:

1) штат — деятельность в сфере услуг обычно отличается высокой трудоемкостью, и наиболее преуспевающие организации, функционирующие в этой сфере, тщательно и творчески подходят к разработке методов выявления и распределения трудовых ресурсов. Они стремятся также найти способы мобилизовать людей для выполнения не только их непосредственных обязанностей, но и более широкого их круга;

2) потребители — играют исключительно сложную роль в организации обслуживания, так как они не только получают и потребляют услуги, но и включены в процессы производства и доставки услуг. Это одна из причин, почему потребителей необходимо выбирать и

ориентировать так же тщательно, как и собственных служащих;

3) технология и физическая поддержка — услуги, помимо высокой трудоемкости, могут отличаться и высокой капиталоемкостью. Следует особо отметить, что современная технология, особенно технология информации, будет играть все возрастающую роль в сфере услуг.

Наш анализ связан с особым аспектом технологии производства услуг с его социальным характером.

Физические характеристики услуг, идет ли речь о системах заказа билетов, или дизайне столов в ресторане, играют важную роль для социального взаимодействия.

Образ рассматривается здесь как инструмент информации, который руководство может использовать для воздействия на штат, потребителей и других поставщиков ресурсов, восприятие которыми компании и перспектив ее развития влияет на ее положение на рынке и эффективность затрат. В долгосрочном плане образ компании зависит от того, что она предоставляет и кто ее заказчик, но в краткосрочном аспекте образ может помочь придать форму новой действительности.

Культура и философия компании имеют первостепенную важность, с их помощью руководство контролирует, поддерживает и развивает социальный процесс, осуществляющийся в виде поставки услуг, приносящих пользу заказчикам. Наряду с организацией системы доставки и выработкой реалистической концепции услуг, культура и философия компании являются важнейшими факторами долгосрочной эффективности. Именно в рамках культуры и философии компании формируются ценности и моральный дух, лежащие в основе ее жизнеспособности и успеха.

**Цепочка ценностей**, разработанная М. Портером, представляет собой одну из первых основательных попыток исследовать и учесть структуру потребностей при разработке стратегии. В своей книге «Конкурентные преимущества», изданной в 1985 г. Портер ввел понятие цепочки ценностей. Стоимость в этом контексте определяется как то, что покупатели хотят уплатить за приобретения.

Компания считается прибыльной, если стоимость, которую она создает, превышает ее затраты на это. Анализ конкурентной ситуации должен, таким образом, базироваться не на затратах, а на стоимости.

По мнению Портера, конкурентные преимущества компании нельзя понять, изучая просто компанию в целом. Они формируются в ходе многосторонней деятельности компании - в процессе проектиро-

вания производства, маркетинга, доставки и при выполнении вспомогательных функций. Каждый из этих видов деятельности может способствовать снижению относительных затрат компании и созданию базы для дифференциации. Портер рассматривает общую цепочку ценностей в рамках того, что он называет системой стоимости.

**Матрица 5-ти конкурентных сил М. Портера.** Согласно общей конкурентной матрице М. Портера конкурентное преимущество предприятия на рынке может быть обеспечено тремя основными путями:

- **продуктовое лидерство** основывается на политике дифференциации товаров (создается ценность для покупателей). Доминирующую роль здесь играет маркетинг. Основное внимание уделяется совершенствованию товаров, приданию им большей потребительской полезности, развитию марочной продукции, дизайну, сервисному и гарантийному обслуживанию, формированию привлекательного имиджа и др. Повышение ценности товара для потребителей приводит к тому, что он готов платить за нужный ему товар более высокую цену. Вместе с тем повышение цены, приемлемое для покупателя, должно быть больше повышения издержек, которые несет предприятие, чтобы производить и поддерживать элемент дифференциации.

		Конкурентные	преимущества
		Снижение изд. (ценовые преим-ва)	Дифференциация прод (уникальность тов)
Весь рынок	Охват	<b>Ценовое лидерство</b>	<b>Продуктовое лидерство</b>
Сегмент		<b>Лидерство в нише</b>	

Рис.7.4. Матрица 5-ти конкурентных сил М. Портера

Сочетание высокой полезности и высокой цены формирует «рыночную силу» товара. Она защищает предприятие от конкурентов, обеспечивает стабильность положения на рынке. Задача маркетинга в этом случае заключается в том, чтобы постоянно отслеживать предпочтения потребителей, контролируя их «ценность», а также срок жизни элемента дифференциации, соответствующего данной ценности.

Вместе с тем имеются риски, связанные с дифференциацией. Это относится к тому, что:



- конкуренты могут существенно сократить издержки (по отношению к предприятию) и предложить рынку свой ассортимент по более низким ценам;

- может значительно сократиться потребность покупателей в дальнейшей дифференциации продукции;

- конкуренты начнут имитировать продукцию лидера.

**Ценовое лидерство** обеспечивается на основе возможности предприятия снижать затраты на производство продукции (создается ценность для производителя). Здесь доминирующую роль играет производство. Особое внимание уделяется стабильности инвестиций, стандартизированным товарам, строгому управлению издержками, внедрению рациональных технологий, контролю расходов и т.п. Компания выбирает низкий уровень продуктовой дифференциации, игнорирует сегментирование рынка, ориентируется на среднего потребителя обеспечивая среднюю цену

**Лидерство в нише** связано с фокусированием продуктового или ценового преимущества на узком сегменте рынка, не охватывая весь рынок. Кроме того, выбранный предприятием специализированный сегмент не должен привлекать особого внимания более сильных конкурентов. Такое лидерство чаще всего используется предприятиями малого бизнеса. Может использоваться и крупными компаниями для выделения узкой группы потребителей (профессионалы, «новые русские» и т.п.).

Опасности этой стратегии связаны со следующими моментами:

- существенное усиление различий в издержках может значительно уменьшить преимущества обслуживания узкой целевой группы;

- возможно сокращение разрыва в дифференцированной продукции для узкой целевой группы и общим рынком;

- конкуренты могут найти незанятые ниши даже в узком целевом сегменте.

**График прибыльности "Майсигмы"**. Шведская консультативная фирма "Майсигма" специализируется на решении задач рационального использования капитала, т. е. на поиске путей и средств минимизации капитала, связанного в оборотных фондах. График прибыльности «Майсигмы» показывает, как годовая норма прибыли может быть увеличена посредством ускорения оборота капитала и (или) путем повышения нормы прибыли, реализуемой в течение одного оборота. На графике показывается связь между нормой прибыли и

скоростью оборота капитала. Он хорошо иллюстрирует ту пользу, которую может принести одновременное манипулирование тремя переменными, определяющими прибыльность. Это:

1) Уменьшение связанного капитала, позволяющее ускорить оборот капитала.

2) Уменьшение массы издержек, позволяющее повысить норму прибыли.

3) Увеличение нормы прибыли путем повышения цен.

Существуют три вида капитала:

1) Основной капитал.

2) Оборотный капитал.

3) Заемный капитал (дебиторская задолженность).

В то время как в традиционной теории управления акцент делается на уменьшение дебиторской задолженности, подход "Майсигмы" основан на сокращении капитала, связанного в оборотных фондах.

Впоследствии внимание стало уделяться и основному капиталу, важным компонентом которого является недвижимость.

Затратная часть графика включает:

1) Переменные удельные издержки, зависящие от объема производства.

2) Постоянные издержки при полном использовании производственных возможностей, независимые от объема производства.

Проценты на основной капитал обычно считаются постоянными издержками, в то время как проценты на оборотные фонды и дебиторская задолженность относятся к переменным издержкам.

Доходная сторона состоит из двух частей:

1) доход от каждой проданной единицы продукции;

2) количество проданных единиц продукции.

Изменение потребительной стоимости продукции, направленное на то, чтобы доходы возросли больше, чем издержки на увеличение потребительной стоимости продукции, обычно называется развитием бизнеса. На практике оно связано с предпринимательским риском и в последние годы привлекало к себе повышенное внимание.

**Модель McKinsey 7S.** Эта модель представляет собой удобный инструмент анализа внутренней организационной структуры и принципов работы компании. Модель анализирует 7 ключевых элементов микросреды организации и позволяет сделать выводы о том: насколько правильно выстроены и налажены бизнес-процессы внутри компании и насколько эффективно используются имеющиеся ресурсы.

Модель McKinsey 7S может помочь в улучшении внутренних бизнес процессов компании любого размера, увеличить производительность предприятия, спрогнозировать возможные последствия планируемых изменений оргструктуры, правильно объединить отделы и провести слияние компаний, определить лучший способ реализации стратегии развития компании.

Модель Маккинси 7С была разработана в 1980х годах группой консультантов консалтинговой компании McKinsey. На сегодняшний момент модель получила мировое распространение и завоевала доверие многих руководителей бизнеса и специалистов по стратегическому менеджменту и маркетингу, которые используют ее для построения и оптимизации правильных бизнес-процессов внутри компании. Преимущество модели (по сравнению с другими моделями оценки микросреды компании) в том, что она делает акцент на важности человеческого фактора в развитии компании и рассматривает структуру предприятия не только со стороны имеющихся материальных ценностей.

В основе модели заложен анализ 7 ключевых элементов микросреды организации: стратегия, структура, система управления, стиль взаимоотношений внутри компании, состав работников, сумма навыков и система ценностей. Все элементы модели связаны между собой. Это означает, что изменение хотя бы в одной из перечисленных областей незамедлительно потребует изменения во всех остальных.

Все элементы связаны между собой и разделены на 2 большие области «гибкие С» и «жесткие С». «Жесткими» элементами микросреды компании являются три составляющие: структура, стратегия и система управления в организации. «Жесткие» элементы проще всего описать, оценить, и поэтому ими проще управлять. «Мягкие элементы», к которым относятся все остальные составляющие модели сложнее поддаются управлению и оценке, но зато часто являются ключевыми составляющими компании и могут создать долгосрочное конкурентное преимущество.

Северная школа маркетинга услуг создала ориентированную на результат **долгосрочную модель маркетинга** (Источник: Totalcommunication by Christian Gronroos and Dan Rubinstein).

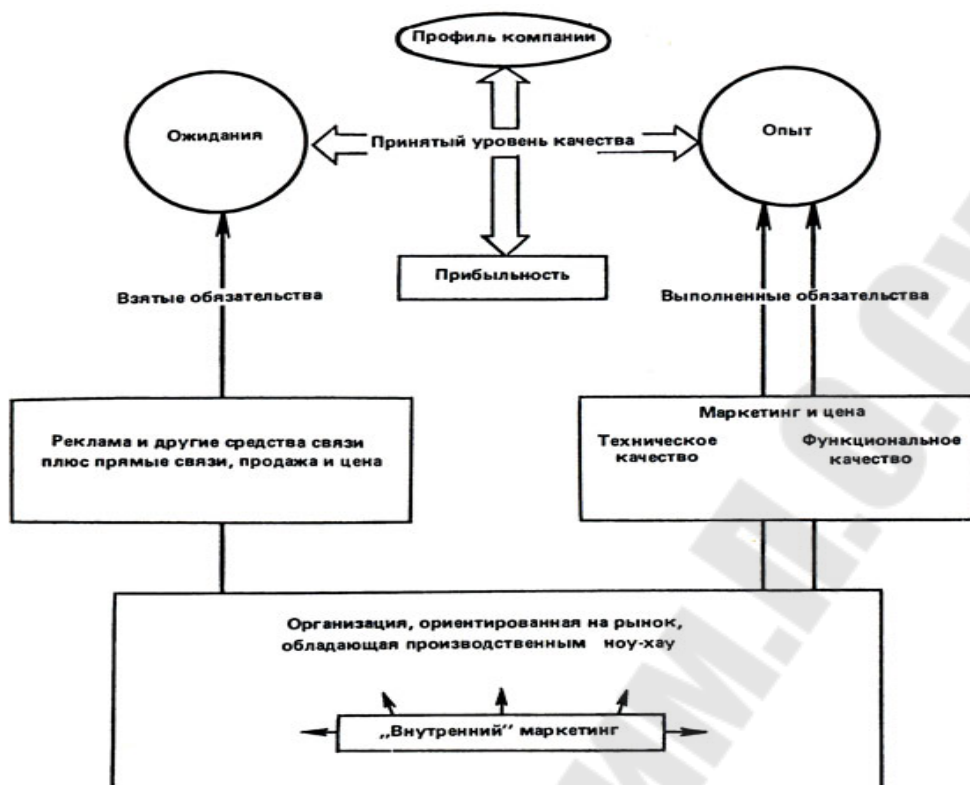


Рис. 7.5. Долгосрочную модель маркетинга Северной школы маркетинга услуг

Исследования, проводившиеся с использованием базы данных модели PIMS, а также с привлечением других источников, показали, что повышение потребительской оценки качества продукции отражается в росте чистого дохода. Это означает, что дополнительные доходы, получаемые от улучшения качества (усиления дифференциации продукции), превышают дополнительные затраты на повышение качества. Если предприятие может обеспечить более эффективное решение, чем у конкурентов, или новые проблемы клиентов, то это означает его способность генерировать новые потенциалы успеха.

### 7.5. Система сбалансированных показателей как инструмент стратегического контроллинга

Система сбалансированных показателей (Balanced Scorecard - BSC) инструмент стратегического контроллинга, который позволяет выразить стратегию организации в конкретных показателях, оценить ее эффективность с помощью финансовых и нефинансовых показателей (в этом ценность системы), касающихся следующих перспектив.

Девиз концепции сбалансированной системы показателей — «If

you can't measure it, you can't manage it» («Если Вы не можете это измерить, значит, Вы не можете этим управлять»). Все отобранные руководством ключевые показатели эффективности группируются по определенным признакам, а затем выстраиваются в логическую схему.

Методология Balanced scorecards (сбалансированная система показателей) относится к области стратегического контроллинга. На ее основе вырабатываются стратегические (долгосрочные) цели и показатели, реализуются механизмы контроля выполнения стратегии предприятия.

Основная структурная идея BSC состоит в том, чтобы сбалансировать систему показателей в виде четырех групп.

**Первая группа** включает традиционные финансовые показатели. Как бы мы ни доказывали важность рыночной ориентации предприятия и совершенства внутренних процессов, собственника всегда в первую очередь будут интересовать показатели финансовой отдачи на вложенные средства. Поэтому сбалансированная система должна начинаться (в классификации) и заканчиваться (в конечной оценке) финансовыми показателями.

**Вторая группа** описывает внешнее окружение предприятия, его отношение с клиентами. Основными фокусами внимания выступают:

- способность предприятия к удовлетворению клиента;
- способность предприятия к удержанию клиента;
- способность приобретения нового клиента;
- доходность клиента;
- объем рынка;
- рыночная доля в целевом сегменте.

**Третья группа** характеризует внутренние процессы предприятия:

- инновационный процесс;
- разработка продукта;
- подготовка производства;
- снабжение основными ресурсами;
- изготовление;
- сбыт;
- послепродажное обслуживание.

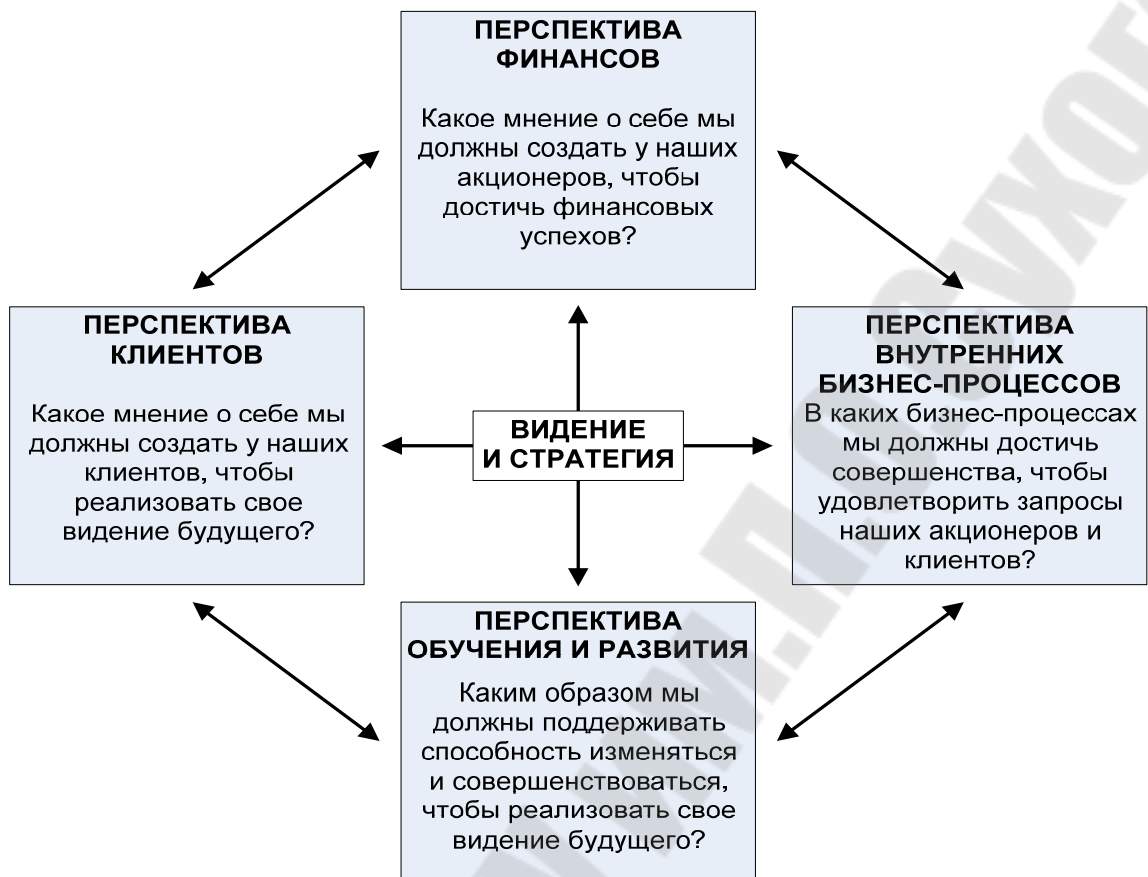


Рис.7.6. Модель системы сбалансированных показателей

**Четвертая группа** позволяет описать способность предприятия к обучению и росту, которая фокусируется в следующие факторы:

- люди с их способностями, навыками и мотивацией;
- информационные системы, позволяющие поставлять критическую информацию в режиме реального времени;
- организационные процедуры, обеспечивающие взаимодействие между участниками процесса и определяющие систему принятия решения.

К настоящему времени разработаны функциональные стандарты - минимальный набор требований, которому должно соответствовать программное обеспечение, поддерживающее корпоративную систему ССП. Эти функциональные стандарты также дают базовые ориентиры в методологии ССП тем организациям, которые задумываются о построении подобных систем или приобретении соответствующего программного обеспечения.

**В чем отличие системы сбалансированных показателей от других систем управления:**

- ССП управляет не только финансовыми показателями, но и

нефинансовыми;

- ССП – это система управления с помощью показателей, а не система измерения показателей;

- ССП – управляет компанией, объединяя все процессы воедино;

- ССП – это система управления не только для руководителей компании, но и для всех сотрудников;

- ССП – работает, а не просто разрабатывается и кладется в стол. Почему сбалансированная?

- ССП – это стратегическое управление, учитывающие все аспекты компании;

- эта технология, которая объединяет в себе все существующие (6 Сигм, бережливое пр-во, точно в срок и другие) и использует преимущества каждой из них для достижения стратегических целей компании;

- это инструмент, который позволяет при изменении одних показателей, корректировать другие.

ССП помогает связать воедино все компоненты компании и заставляет их работать как единый механизм для реализации общей стратегии. Сбалансированная Система Показателей (ССП) сегодня стала стандартом де-факто в области стратегического управления. 70 % компаний из списка Forbes в той или иной степени применяют Сбалансированную Систему Показателей (ССП) как методологическую основу для управления эффективностью своей деятельности.

Несомненным преимуществом системы Balanced Scorecard является ее гибкость, возможность применения в организации практически любой сферы деятельности. Основная идея сбалансированной системы показателей эффективности как инструментального аспекта финансового контроллинга состоит в том, что здесь отсутствует заранее определенный набор показателей. Выбор подконтрольных показателей осуществляется индивидуально руководством каждой организации в зависимости от поставленных перед ней целей. Логика построения сбалансированной системы показателей эффективности заключается в том, что руководством вначале определяются цели, а затем для каждой конкретной цели выбирают показатель и рассчитывают его значение, которое будет свидетельствовать о ее достижении.

Разработка системы сбалансированных показателей эффективности неразрывно связана с процессом стратегического планирования и состоит из:

- определения базовой стратегической ориентации предприятия (миссия, система ценностей, принципиальные направления развития);
- стратегических целей;
- ключевых показателей эффективности и их целевых значений по перспективам.

Целевые значения ключевых показателей эффективности, сформированные в рамках системы BSC, в дальнейшем используются контроллингом для разработки операционных бюджетов предприятия. С помощью системы подконтрольных показателей финансовым контроллингом обеспечивается вертикальная интеграция планов организации в разрезе стратегия - тактика.

Разобравшись с инструментами стратегического контроллинга, становится ясно, что их целесообразно использовать менеджерам крупных компаний, которые приходят на рынок «всерьез и надолго». Представители же малого бизнеса воспользоваться инструментами стратегического контроллинга не смогут в силу недостаточной материальной базы для этого, а также в силу того, что при наступлении неблагоприятных условий для бизнеса им намного проще закрыть свое малое предприятие, чем бороться за его существование в отдаленной перспективе.



## **ТЕМА 8. НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ КОНТРОЛЛИНГА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ**

### **8.1. Место службы контроллинга в организационной структуре управления. Американская и немецкая модели контроллинга**

Истоки контроллинга лежат в области государственного управления и уходят своими корнями в средние века: уже в XV в. при дворе английского короля существовала должность "Countrollour", в обязанности которого входили документирование и контроль денежных и товарных потоков. Дальнейшим этапом развития контроллинга явилось учреждение в 1778 г. в США ведомства "Controller, Auditor, Treasurer and six Commissioners of Accounts". Его основной задачей являлся контроль за использованием государственных средств.

В современном значении слово "контроллинг" как характеристика области задач на предприятии стало использоваться в США с конца XIX в., когда в 1880 г. должность контроллера появилась в железнодорожной компании "Atchison, Topeka and Santa Fe Railroad", а в 1892 г. "General Electric Company" первой из промышленных предприятий ввела в свой штат таких специалистов. В то время контроллеры преимущественно занимались проведением ревизий и другими финансово-экономическими вопросами. До этого момента все вопросы, связанные с управлением предприятием, возлагались на общее собрание акционеров и совет директоров, что само по себе было неэффективно и потребовало создание специфического управляющего органа.

В качестве основного фактора формирования понятия контроллинга в современном его смысле в экономической литературе называют промышленный рост в США в конце XIX – начале XX вв., в результате которого возникла необходимость внедрения новых подходов к управлению на предприятиях. Расширение перечня и повышение уровня требований, возложенных на бухгалтерский учет предприятий, привели к тому, что ряд специфических задач казначея (финансового директора) и секретаря (ассистента правления) были переданы в ведение организационно оформленной службы контроллинга.

Однако широкое внедрение на предприятиях контроллинг полу-

чил в результате мирового экономического кризиса, приведшего к осознанию важности ориентации управления на будущие события.

Годы депрессии привели к осознанию того, что успешное руководство хозяйствующим субъектом неизбежно связано с усилением внимания к внутрифирменному планированию и учету. Это, в свою очередь, привело к эволюции взглядов на контроллинг. Если вначале преобладало исторически-бухгалтерское видение контроллинга, и контроллер выполнял функции ведения учета и ревизии уже свершившихся хозяйственных событий, то со временем эти функции были расширены, что определило контроллинг как систему, ориентированную на будущие события. Созданный в 1931 г. институт "Financial Executives Institute" (FEI) следующим образом трактовал функции контроллинга: составление и координация планов предприятия, ведение внутрифирменного учета и отчетности, ведение учета и отчетности для внешних пользователей, разработка перспективных методов управления, вопросы налогообложения и страхования, ревизия, информационное обеспечение, оценка и консультирование. Кроме этой организации в США для решения вопросов контроллинга с 1934 г. издается журнал "The Financial Executive", а в 1944 г. был создан исследовательский институт "Financial Executives Research Foundation".

Несмотря на то, что по сути контроллинг появился на предприятиях США, данный термин там почти не используется. Вместо этого в англоязычных странах применяется понятие «управленческий учет» (management accounting), в рамках которого и решается весь комплекс задач контроллинга. При этом работников, занимающихся управленческим учетом, принято называть контроллерами.

Перечисленные выше функции в настоящее время являются основной так называемой «американской модели» контроллинга. В противовес той модели существует «немецкая» концепция, основными функциями которой являются бюджетирование, внутрипроизводственный (управленческий) учет, стратегическое планирование.

Возникновение контроллинга в Германии можно отнести ко второй половине XX в. Предпосылкой явилось появление и последующее внедрение принципиально новой системы управления по центрам ответственности на многих немецких предприятиях в середине 60-х гг. Это обусловило необходимость улучшения существующего инструментария управления, а также привлечения для решения данных проблем квалифицированных специалистов, способных критически оценить действия руководителей организации. В результате

возник целый ряд научных и образовательных учреждений, занимающихся подготовкой кадров в сфере производственного планирования и учета. Основными из них являются: "Институт контроллеров по вопросам образования в области планирования предприятия и учета", "Академия контроллеров" (1971 г.), "Союз контроллеров" (1975 г.). С 1989 г. в Германии издается журнал "Controller".

Напротив, в теории и практике управления немецкими предприятиями отсутствует понятие управленческого учета. Бухгалтерия четко подразделяется на финансовую и производственную, поэтому немцы заимствовали из английского языка термин «controlling» и обозначили им качественно новое явление в области экономики и управления.

В Германии преобладает тенденция академизации контроллинга, именно здесь занимаются теоретическими разработками данной системы, решение конкретных задач второстепенно.

В США доминирует прагматический подход: здесь контроллинг теснее связан с менеджментом, более ориентирован на потребителя и требования рынка.

В отечественной практике используются оба термина: управленческий учет и контроллинг. Однако следует отметить, что в отечественной трактовке их смысл различен. Если понятие управленческий учет отражает учет для целей управления, то термин контроллинг используют чаще для обозначения программно-целевых систем управления.

На наш взгляд, такие различия связаны с тем, что модели контроллинга, принятые в Германии и США, отличаются (рис. 1).

Как показано на рис. 1, в американской модели в функции контроллинга дополнительно включены задачи финансового учета. В центре же немецкой модели находится внутренний (управленческий) учет в различных формах. Внешний учет, напротив, не входит в сферу контроллинга. Задачи контроллера и финансиста принципиально отличаются: финансист отвечает за управление денежными потоками, а контроллер обслуживает бухгалтерский учет и финансовое планирование.

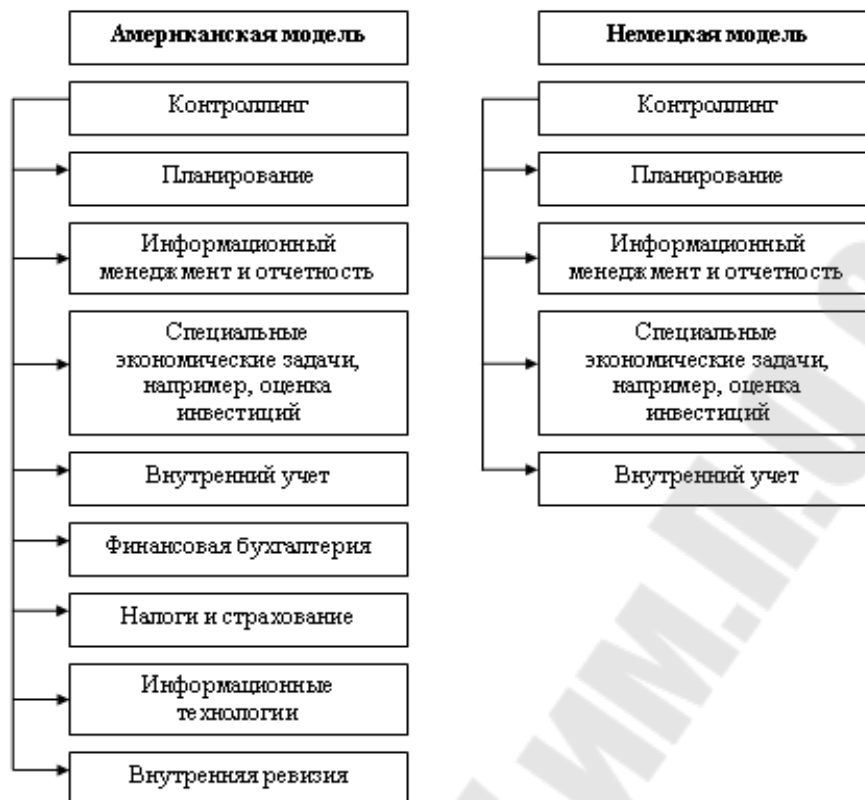


Рис 8.1 Отличительные особенности американской и немецкой моделей контроллинга

В отличие от развитых стран Европы и Америки, в Беларуси контроллинг появился в конце 90-х годов, когда окончательно юридически были закреплены рыночные принципы хозяйствования отечественных организаций. Прежде всего, интерес к контроллингу был проявлен со стороны банков как наиболее перспективного и динамичного на тот момент сектора экономики.

По мнению большинства отечественных исследователей, при формировании системы контроллинга на предприятиях РБ предпочтительнее использовать именно «немецкую» концепцию. Такое положение дел можно объяснить воздействием нескольких факторов. Во-первых, исторически отечественная теория и практика управления развивалась в тесном общении с европейской, в первую очередь с немецкой, в части схожести используемой терминологии и методик. Во-вторых, включение бухгалтерского, налогового учета и других дополнительных функций «американской модели» в систему контроллинга может внести путаницу в данные и существенно усложнить и без того сложный документооборот отечественных предприятий.

В тоже время схему контроллинга, существующую в Германии,

нельзя в точности перенести в наши условия. Несмотря на общие черты, аналитические школы опираются на собственные традиции и опыт, отличается и менталитет сотрудников экономических служб и руководителей. Однако на нынешнем этапе развития рынка без контроллинга отечественным хозяйствующим субъектам уже не обойтись, и исследование положительного мирового опыта в данной области может существенно помочь отечественным руководителям в формировании такой системы на своих предприятиях.

**Можно выделить три группы концепций контроллинга**, которые связаны с его функциональным обоснованием и институциональным представлением: концепции, ориентированные на бухгалтерский учет, информацию и координацию.

**О концепциях с ориентацией на учет** можно говорить в тех случаях, когда преследуются информационные цели, которые могут быть реализованы в первую очередь с помощью данных бухгалтерского учета. Внимание при этом концентрируется на показателях успеха в денежном выражении. Речь идет, прежде всего, об обеспечении прибыли всего предприятия, несмотря на различия в целях хозяйственных областей и отдельных сотрудников.

Этот подход может быть охарактеризован как ориентированный на прибыль или ограниченно ориентированный на информацию, так как основывается только на данных бухгалтерского учета. Базирующийся на учете контроллинг охватывает релевантные состоянию дел данные в денежном выражении. Эта количественность задается преимущественно в оперативных связях. Поэтому контроллинг с данной точки зрения относится, прежде всего, к оперативному уровню и лишь отчасти – к стратегическому, когда речь заходит о потенциале успеха.

Более широкую перспективу открывают **концепции с ориентацией на информацию**. Они выходят за рамки подхода, ориентированного на бухгалтерский учет, и охватывают всю целевую систему предприятия, включая не только денежные величины. Это расширяет релевантную базу контроллинга; наряду с бухгалтерской используется чисто количественная и качественная информация, причем ее источником являются непосредственно хозяйственные области предприятия.

Главная задача контроллинга здесь видится в координации получения и подготовки информации с потребностями в ней. Однако рациональное включение обширных информационных задач в хозяй-

ственную структуру предприятия представляет трудную проблему. Эти задачи не самоцель, они являются производными вышестоящих целей, которые связаны со специфическими информационными потребностями. Если вся область информационного хозяйства становится функцией контроллинга, то ее включение в общефирменное поле действия приобретает неопределенный, размытый характер, поскольку информационные потребности вышестоящих инстанций слишком многоаспектны и слабо специфицированы. В этом изъян данной группы концепций.

*Концепции с ориентацией на координацию* базируются на различии между системой управления и системой исполнения. Первичная координация исполнения управленческих решений является задачей самой системы управления. Вторичная координация внутри управленческой системы, разбиваемой на ряд подсистем, относится к контроллингу. В отношении объема его координационной задачи различаются две группы концепций – с ориентацией на планирование и контроль и ориентацией на управленческую систему в целом.

Ориентированные на планирование и контроль концепции нацелены на координацию планирования, контроля и информационного обеспечения, но характеризуются более широким спектром задач, чем подходы с информационной ориентацией.

С осознанием того, что координационные проблемы могут возникнуть внутри всех и между всеми подсистемами управленческой системы (включая организацию и персонал), координационная задача контроллинга была расширена, в результате чего появились концепции с ориентацией на общеуправленческую систему. Выполняемая контроллингом функция – координация. Она охватывает структуры всех управленческих подсистем, все процессы согласования между ними, а также координацию внутри самих подсистем.

Концепция контроллинга может быть представлена графически в виде пирамиды (рисунок 8.2.), вершиной которой является система целей предприятия, а гранями - различные факторы, определяющие требования к организации системы управления компанией. Эти факторы можно поделить на общие и специальные. Первые обусловлены рассмотрением процесса управления в рамках целеориентированной структуры потенциала и совокупности фаз принятия решений, базирующегося на комплексе инструментов управления компанией. Они типичны для всех хозяйствующих субъектов. Вторые предусматривают учет специфики предприятия и управление им в разрезе функ-

циональных программ, производственных процессов и проектов.

Основанием пирамиды является информационная база процессов принятия управленческих решений, представленная как количественными показателями производственного финансового учета, так и качественными характеристиками внешней и внутренней среды организации. Высота пирамиды зависит от количества уровней иерархической структуры системы планов и отчетов организации, посредством которых осуществляется информационное обеспечение ориентированных на результат процессов управления компанией. Система планов и отчетов, по сути, и составляет предмет контроллинга - внутреннюю область пирамиды.

Плановые и отчетные документы являются материальным «выходом» процессов обработки информации менеджерами фирмы.

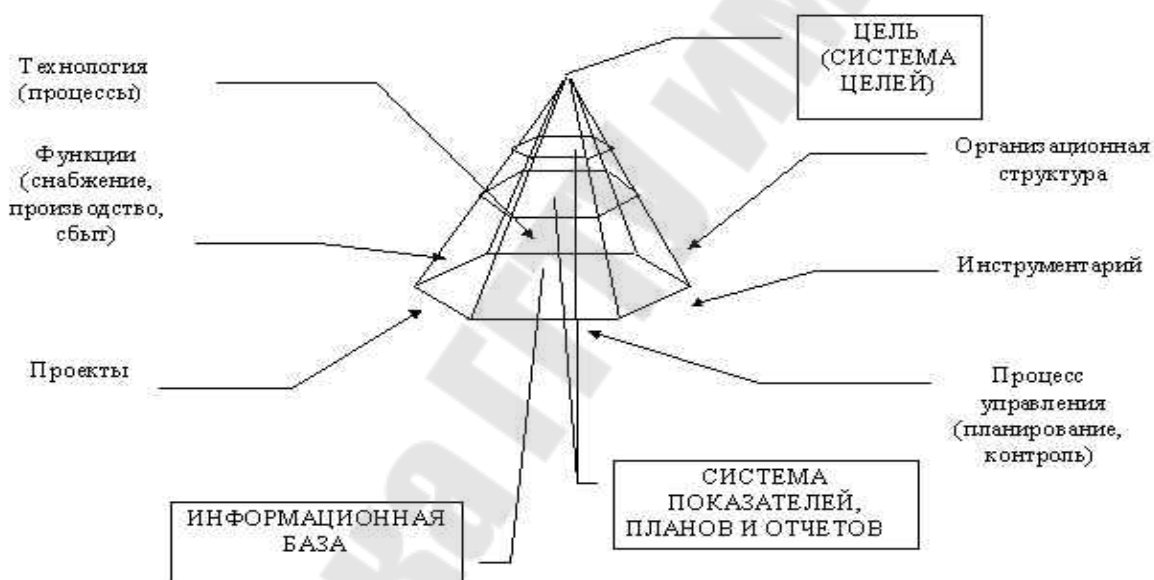


Рис. 8.2. Концепция контроллинга на предприятии

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, кон-

тролем 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.

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

## **8.2. Методологические и организационные аспекты организации службы контроллинга на предприятии**

Организационно-методические основы создания системы контроллинга на предприятии включают в себя вопросы организации службы контроллинга, определения ее места в организационной структуре предприятия, анализа информационных потоков и возможных вариантов внедрения контроллинга.

При создании службы контроллинга должны учитываться определенные требования. Служба контроллинга должна иметь возможность получать необходимую ей информацию от экономических, инженерных, юридической и других служб. Ей должна быть предоставлена возможность внедрять новые процедуры сбора аналитической информации на постоянной основе. Служба контроллинга должна быть независимой от других служб управления, иметь высокий статус и авторитет в иерархии управления, а также иметь возможность быстро доводить информацию до сведения высшего руководства предприятия.

Существует перечень аргументов «за» и «против» организации службы контроллинга на предприятии, они перечислены в таблице 8.1.



Таблица 8.1.

Положительные и отрицательные стороны создания службы контроллинга

«Плюсы» создания службы контроллинга	«Минусы» создания службы контроллинга
Появится конкретное лицо (контроллер), с которого можно будет спросить за результаты работы и выполнения возложенных обязанностей	Придется изменять устоявшуюся организационную структуру управления и объяснить, зачем это нужно
Информация о финансово-экономическом состоянии предприятия будет сосредоточена в одном месте, и ее можно будет получать достаточно оперативно. Можно быстрее добиться введения единых стандартов и правил планирования, контроля, учета и отчетности по подразделениям, что облегчит компьютеризацию процесса управления	Возникнут проблемы с подразделениями предприятия, у которых будут изъяты отдельные функции, а взамен появятся дополнительные функции. Трудно найти специалиста, который мог бы работать в качестве контроллера (скорее всего, надо будет обучать кого-либо из нынешнего состава. Кого?)
Планы всех подразделений будут лучше скоординированы и проверены на правдоподобность, если этим вопросом будет заниматься одна служба. Снизятся тенденции к изоляции подразделений	Есть опасность чрезмерного усилия влияния службы контроллинга на другие подразделения, что вызовет недовольство в коллективе

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.

Известны различные подходы к внедрению контроллинга на промышленном предприятии, такие как метод параллельной адаптации, метод быстрой функциональной замены, метод пилотного проекта и метод поэтапного реформирования. Характеристики подходов приведены в таблице 8.2.

Таблица 8.2.

Подходы к внедрению контроллинга на промышленном предприятии

Наименование подхода	Сущность подхода	Преимущества подхода	Недостатки подхода
1. Метод параллельной адаптации	Старая и новая системы управления функционируют параллельно, замена происходит после полной адаптации новых структур и технологий управления	Отсутствие сопротивления, возможность корректировать новую систему контроллинга, не теряя эффективности существующей системы управления	Увеличиваются затраты, дублируются работы
2. Метод быстрой функциональной замены	Новая система форсированно сменяет существующую	Возможно быстрое внедрение элементов системы контроллинга	Появляется опасность возникновения сильного сопротивления внутри организации
3. Метод пилотного проекта	В отдельных функциональных областях реализуются лишь отдельные функции и элементы новой системы управления до полной реструктуризации системы управления	Слабое сопротивление проводимым изменениям	Опасность затянуть процесс реорганизации, что может привести к полному прекращению внедрения
4. Метод поэтапного реформирования	Реализуется итерационная схема внедрения контроллинга, которая предусматривает четкое структурирование этапов и критериев перехода с этапа на этап	Сочетает преимущества первых двух подходов, снижает сопротивление изменениям	Высокая стоимость проекта, значительная продолжительность

Одним из наиболее эффективных в условиях ограниченности ресурсов методов внедрения контроллинга является поэтапное изменение информационных и управляющих потоков предприятия.

Его применение означает последовательное проведение ряда шагов, эффективность каждого из которых можно оценить сразу после осуществления. Условно можно выделить четыре этапа (таблица 9.8): целеполагание; внедрение на предприятии управленческого учета и отчетности; внедрение процедур планирования; внедрение процедур и механизмов контроля.

Последовательность действий относительно внедрения контрол-

линга:

1. Назначение руководителя проекта – приказ руководителя.
2. Развитие «стратегического мышления» – обучение исполнителей.
3. Подготовка информации (понимание) – разработка концепции контроллинга.
4. Стимулы к работе – оплата работы, продвижение кадров.
5. Условия работы (необходимое время) – план внедрения системы контроллинга.
6. Профессиональный уровень – подбор команды из внедрения системы контроллинга.
7. Система планирования – должностные инструкции, создание системы мониторинга.
8. Внедрение – координация усилий по сбору и обработке данных контроллинга.
9. Утверждение структуры и процедур контроллинга – приказ руководителя.

Процесс реализации контроллинга организации включает:

- а) *пассивный контроллинг* – ревизия и аудит;
- б) *активный контроллинг* – административный и технологический контроль.

Контроллинг может быть предварительный, текущий и заключительный.

*Предварительный контроллинг* осуществляется до начала реализации целей и программ организации. Основная задача такого контроля – разработка или корректировка критериев оценки, отладка методики и регламента проведения дальнейшего контроля. Неудачно разработанная система контроля может ориентировать работников не на выполнение поставленных целей, а на удовлетворение требований контроля.

*Текущий контроллинг* проводится в ходе выполнения работ организацией по установленному регламенту.

*Заключительный контроллинг* выполняется после завершения работ и достижения целей. В результате создаются или пополняются базы данных по следующим направлениям:

- наименование целей и составляющих их задач;
- начальные, промежуточные и конечные параметры деятельности организации;
- перечень критериев для оценки исходных данных и динамика

их изменения;

- набор решений о корректировках в контрольной деятельности - сроки разработки и выполнения;

- побочные (положительные и отрицательные) результаты достижения целей при конкретных параметрах деятельности организации;

- набор дополнительных решений по нейтрализации или усилению побочных явлений.

**Объекты контроллинга** - система производства и управления.

Типология контроллинга:

**Административный контроль** - это проверка процессов и явлений и постоянное наблюдение за ними в целях фиксирования текущих состояний и отклонений от установленных администрацией значений для обеспечения достижения организацией своих целей.

**Технологический контроль** - это операция, являющаяся неотъемлемой частью технологического процесса. Синонимы технологического контроля - операционный контроль, специальная приемка продукции и управленческий контроль использования ресурсов.

**Ревизия** - это документальная проверка финансово-хозяйственной деятельности организации или должностного лица с целью определения правильности и законности их действий. Ревизия обычно проводится по заданию правоохранительных и контрольно-ревизионных органов, вышестоящих ведомств или собственника организации.

### **8.3. Организация службы контроллинга в корпоративных образованиях. Структура службы контроллинга**

В небольших фирмах (а также для управления небольшими цехами или производственными участками) служба контроллинга может иметь линейную структуру. Она ориентирована на большой объем информации, передаваемой от одного уровня управления к другому, ограничение инициативы у работников низших уровней управления. Руководители должны быть компетентны и квалифицированы в вопросах деятельности организации и управления подчиненными. На более крупных фирмах служба контроллинга может иметь функциональную структуру. В этом случае для отдельных функций управления создаются специальные подразделения (например, отдел маркетинга, производства, финансов). Плюс данной струк-

туры в том, что она стимулирует деловую и профессиональную специализацию, улучшает координацию деятельности.

Служба контроллинга также может иметь линейно-функциональную (штабную) структуру. В данной структуре при основных звеньях линейной структуры формируются функциональные подразделения, которые подготавливают проекты решений, после чего решения утверждаются линейными руководителями. Линейно-функциональная структура позволяет сочетать целенаправленность линейной структуры и специализацию выполнения отдельных функций, что повышает компетентность управления в целом.

Матричная структура слишком сложна, характеризуется многоначалием, провоцирует конфликты при принятии решений и в целом снижает эффективность контроллинга.

Служба контроллинга готовит информацию и предоставляет ее высшему руководящему составу предприятия (генеральному директору, заместителю директора по экономике), поэтому она должна подчиняться напрямую генеральному директору или заместителю директора по экономике, которому в свою очередь подчинены непосредственно главный бухгалтер, начальники финансового и планово-экономического отделов, начальник службы сбыта. Это позволяет службе контроллинга быть независимой от других начальников других финансово-экономических служб. По приказу генерального директора службе контроллинга должны предоставлять всю необходимую информацию остальные службы предприятия, что ставит службу контроллинга в некоторое привилегированное положение. Не рекомендуется подчинять службу контроллинга начальнику планово-экономического отдела или главному бухгалтеру, несмотря на близость функций данных служб функциям службы контроллинга. Организация службы контроллинга может быть централизованной либо децентрализованной.

**Централизованная организация.** В этом случае служба контроллинга является самостоятельным подразделением, а главный контроллер подчиняется директору фирмы. Служба контроллинга разрабатывает рекомендации по принятию решений, а главный контроллер обобщает эти рекомендации и предоставляет их лицам, принимающим решения. Помимо этого, главный контроллер координирует деятельность централизованных служб контроллинга в области текущего и стратегического планирования, сметного планирования, анализа плановых и фактических показателей, корреспонденции и отчетности,

выполняет специальные поручения, особые заказы и задания лиц, принимающих управленческие решения. Контроллеры подразделений ведут подготовительную работу по разработке рекомендаций, контролируют процесс разработки планов и рекомендаций, а также экономические результаты деятельности фирмы. Контроллеры подразделений подготавливают информацию, необходимую для принятия управленческих решений, предоставляют ее руководству и консультируют руководителей по вопросам выбора наиболее оптимальных решений.

**Децентрализованная организация.** При децентрализованной организации службы контроллинга часть задач централизованной службы контроллинга делегируется другим подразделениям. Недостаток такой формы организации в том, что подразделением может быть принято решение, выгодное скорее для самого подразделения, чем для фирмы в целом. Также может иметь место дублирование деятельности.

Опишем наиболее известные способы организации децентрализованной службы контроллинга.

1) Контроллер по направлению дисциплинарно подчинен линейному руководителю соответствующего направления, а функционально – вышестоящему контроллеру. Достоинство этого способа в том, что четко определена сфера ответственности контроллера направления и он независим по отношению другим подразделениям своего уровня управления. Недостаток – то, что у руководителя направления есть возможность контролировать информацию, идущую к центральному контроллеру (так как контроллер направления дисциплинарно подчинен непосредственно руководителю направления).

2) Контроллер направления административно подчиняется контроллеру более высокого уровня направления, а функционально – руководителю направления. Такой способ делает службу контроллинга более самостоятельной, давление руководителя направления на контроллера снижается, улучшается взаимодействие между подразделениями, однако могут возникать разногласия между руководителем направления и центральным контроллером.

3) Контроллер подчиняется руководителю соответствующего уровня управления, самостоятельных решений не принимает, а только консультирует. Его рекомендации могут быть приняты только в том случае, если их поддерживает линейный руководитель контроллера.

4) Контроллер административно и функционально подчинен

центральному контроллеру и ориентирован на работу с руководителем направления. Этот способ рекомендуется при кризисных ситуациях и при расположенных далеко друг от друга объектах.

Существуют три варианта организации службы контроллинга на предприятии: отдел контроллинга, группа в составе планово-экономического отдела и временная группа.

*1-й вариант.* Организация службы контроллинга как самостоятельного подразделения. Эта служба получает от других служб отчеты, сводит их в консолидированный и предоставляет директору и зам. директора по экономическим вопросам. В службу контроллинга входят наиболее профессиональные специалисты. Они помимо прочего контролируют деятельность подчиненных служб контроллинга,

*2-й вариант.* На практике функции контроллинга часто выполняет планово-экономический отдел. Он составляет плановые сметы затрат и калькуляции на отдельные виды продукции, работ и услуг, составляет на основании данных бухгалтерии фактические сметы затрат и калькуляции, определяет отклонения, занимается ценообразованием, проверкой калькуляций поставщиков и др. В связи с этим попытки создать на предприятии службу контроллинга может натолкнуться на сопротивление планово-экономический отдела. Однако нельзя недооценивать значение аналитической работы, и допускать, чтобы функции контроллинга выполнялись планово-экономическим отделом в свободное от его основной работы время. Основные обязанности планово-экономического отдела – расчет затрат и финансового результата по отделам, предприятию в целом, видам продукции, а не анализ хозяйственной деятельности предприятия. Бывает, что служба контроллинга подчинена главному бухгалтеру, руководителю коммерческой службы или подразделения информационных технологий. Иногда служба контроллинга может входить в отдел аудита или внутреннего контроля.

*3-й вариант.* Существует также мнение, что аналитическая работа на предприятии может вестись специально создаваемыми временными группами. Такая группа, в которую входят представители планового, финансового отделов и бухгалтерии, формируется для решения определенной проблемы в области аналитической работы и после ее решения расформировывается. Кроме того, аналитическая работа должна быть системной, она требует системного подхода, работы на постоянной основе, ответственности за сроки и результаты.

Рассмотрим плюсы и минусы трех вариантов организации служб-

бы контроллинга на предприятии.

*Отдел контроллинга.* Сбор информации (в том числе детализированной) проходит быстро, совершенствуется на системной основе документооборот, составляются методические указания по экономическому анализу и оценке инвестиционных проектов, скорость достижения целей контроллинга высокая. Из минусов можно отметить конфликт интересов планово-экономического отдела и отдела контроллинга, возможен отказ других служб предоставлять необходимые данные.

*Группа в составе планово-экономического отдела.* Плюсы – отсутствие конфликта интересов между планово-экономическим отделом и отделом контроллинга, значительное совершенствование процесса планирования, составляются методические указания по экономическому анализу и оценке инвестиционных проектов, возможность для отдела контроллинга пользоваться уже имеющимся потенциалом ПЭО. Минусы – традиционное мышление сотрудников ПЭО может тормозить контроллинговую деятельность, отсутствует альтернативная точка зрения (выводы делаются только со стороны ПЭО), задачи контроллинга могут отойти на второй план (так как у ПЭО много других задач), начальник ПЭО может отсечь информацию, с которой он не согласен, сотрудники регулярно привлекаются для текущей работы и поэтому не выполняют задач контроллинга.

*Временная группа.* Плюсы - аналитические отчеты высокого качества (так как работают команда специалистов из разных отделов). Минусы – работа по сбору информации продвигается медленно (только через приказы финансового директора), нечеткая ответственность за поддержание системы документооборота в актуальном состоянии, специалисты временной группы отвлекаются на текущую деятельность (что может служить оправданием за невыполнение задач контроллинга), проблемы с координацией расчетов и сбором данных для составления методических указаний по экономическому анализу и оценке инвестиционных проектов, конфликт интересов начальников различных отделов и финансового директора (начальники отделов хотят, чтобы сотрудники выполняли текущую работу), скорость достижения целей контроллинга – медленная.



#### **8.4. Права и обязанности контроллера. Главный контроллер и его функции. Требования, предъявляемые к контроллеру**

**Контроллер** - специалист, реализующий на предприятии функции и задачи контроллинга. Контроллер выполняет на предприятии сервисные функции в области экономики и управления:

- обеспечивает прозрачность в отношении затрат и результатов по предприятию в целом, а также по отдельным подразделениям и продуктам;
- координирует цели и планы подразделений;
- организует работу по созданию и ведению учета, ориентированного на менеджмент;
- отвечает за создание методической и инструментальной базы по управлению рентабельностью и ликвидностью предприятия.

**Контроллер** – это человек, работающий в организации, помогающий высшему руководству принимать управленческие решения, используя управленческий учет, как основной инструмент в своей деятельности. Итак, перечислим **функции контроллера**:

**1. Функция обеспечения.** Для определения места функций контроллера в функциональной структуре предприятия функция обеспечения имеет центральное значение. Логистическую функцию наряду с руководителями отделов закупок, персонала и финансов выполняет контроллер как специалист по информации. Финансист добывает деньги, а контроллер предоставляет информационные и плановые данные, преимущественно количественную информацию, ведь в итоге успех или неудача предприятия характеризуются конкретными показателями. Поэтому контроллер нуждается во внутреннем управленческом учете, который следовало бы называть информационной системой для экономических расчетов.

Поскольку контроллер – это человек, который должен подготовить информацию, чтобы предприятие могло функционировать в соответствии с конкретными планами и целями, получается, что ему должен подчиняться отдел обработки данных.

**2. Функция организации.** Организационная работа преимущественно заключается в регулировании информационных потоков. Помимо этого, она тесно связана с обработкой данных.

**Функциональные обязанности контроллера:**

1. Руководство плановой и бюджетной работой; координация и взаимное согласование отдельных целей и планов.

2. Содержание информационной системы отчетности, точно и быстро функционирующей и обеспечивающей получение каждым именно той информации и документов, в которой он нуждается в своей области принятия решений (информационная система менеджмента).

3. Консультирование работников линейных отделов, прежде всего отдела сбыта, производственного отдела и отдела закупок, в процессе принятия ими решений. Описание последствий этих решений, а также разработка альтернатив улучшения ситуации предприятия по показателям оборота, затрат и прибыли и рекомендаций по выбору наиболее приемлемых из предложенных альтернатив.

4. Проведение расчетов эффективности инвестиций и подготовка мероприятий по внедрению современных методов менеджмента в интересах предприятия.

5. Анализ существующих взаимосвязей, методов и состояния системы управления, их сравнение с поставленными целями, ограничениями, заданными правлением предприятия, и критериями результативности.

6. Сохранение имущественного комплекса предприятия.

7. Осуществление текущего контроля за затратами.

8. Выполнение функций председателя комитета по расчетам цен на продукцию.

9. Проявление инициативы в вопросе увязки уровня оплаты труда работников, в первую очередь руководителей продуктовых групп и агентов по сбыту, с результативными показателями.

10. Недопущение того, чтобы намеченные мероприятия по совершенствованию так и остались на бумаге, поддержка их внедрения в практику работы линейных отделов.

В чем разница между деятельностью контроллера и финансиста?

*Контроллер* – это специалист, который работает внутри предприятия и ориентирует его по направлению к прибыли. Он должен следить, чтобы при постановке целей, планировании и принятии решений менеджером прибыль была достаточной, или должен препятствовать незаметному сползанию в зону убытков.

*Финансист* выполняет функцию казначея. Этот человек, который содержит в порядке финансы, управляет кассой, ведет переговоры с кредиторами и в обязанности которого входит формирование пассива баланса.

В соответствии с вышеизложенным, контроллер должен ориен-

тироваться на внутренние экономические расчеты, а финансист должен быть компетентен в вопросах внешней отчетности. К ним помимо торгового и налогового баланса следует отнести консолидированную отчетность концерна и международное право.

Контроллер не контролирует, а заботится о том, чтобы каждый мог контролировать себя сам в процессе достижения поставленных руководством целей, прежде всего целей по прибыли.

Кроме того, контроллер является также генератором целей и планов. Контроллинг предлагает сигнальную систему отклонений, которые должны направить менеджера на осуществление корректирующих мероприятий, чтобы плановый курс достижения цели действительно был выдержан, насколько это возможно.

Для выполнения поставленных перед контроллером задач ему необходим набор инструментов. И в первую очередь, это будет управленческий учет.

В текущей деятельности контроллер, выполняя свои профессиональные обязанности, вынужден контактировать с руководством и другими отделами. Это обстоятельство определяет требования к его профессиональным и личным качествам.

#### **Профессиональные знания и требования:**

- основы экономики и организации предприятия;
- финансовый учет (бухгалтерия);
- расчет затрат на предприятии;
- умение читать и анализировать баланс предприятия;
- планирование, расчет и анализ инвестиций;
- владение методами и инструментами планирования;
- владение методикой анализа по отклонениям;
- знание ЭВМ, позволяющее поставить задачу программисту;
- знание методов и техники контроллинга:
  - анализ конкурентов;
  - анализ шансов и рисков предприятия на рынке;
  - анализ слабых и сильных сторон предприятия;
  - анализ жизненного цикла продукции;
  - анализ существующей и перспективной структуры продукции и услуг предприятия;
  - методы прогнозирования;
  - методы решения проблем;
  - технико-экономический анализ.

Дополнительные требования к стратегическому контроллеру:

- видеть и ставить проблемы в условиях неопределенности;
- думать о факторах, влияющих на успех предприятия в перспективе;
- абстрагироваться от рутинной деятельности;
- оценивать новшество и содействовать его продвижению.

#### **Методические способности контроллера:**

- способность мыслить аналитически;
- способность мыслить абстрактно;
- умение объяснять и доказывать;
- способность осваивать новое и учиться;
- коммуникабельность, знание основ коммуникабельности в организациях; аналитическая любознательность; умение пользоваться техническими средствами коммуникации и презентации;
- способность к системному мышлению.

#### **Требования к поведению:**

- отсутствие показной «важности» при общении с другими;
- толерантность, т.е. терпимость, к другим мнениям и суждениям;
- умение преподносить неприятные факты так, чтобы получатель информации мог бы их легко переносить (в идеале смеяться над своими неудачами);
- корректность при публичной оценке результатов, свидетельствующих о неудаче подразделений или работников предприятия.

### **8.5. Внедрение контроллинга в организации: этапы и типичные ошибки**

Благоприятным моментом для начала построения системы контроллинга является появление первых слабых сигналов (индикаторов) о возможных рисках для успешного функционирования предприятия. Немаловажным фактором является наличие у предприятия достаточного количества финансовых и людских ресурсов. Необходимо учитывать также психологический климат в коллективе на момент принятия решения. Гораздо проще начать процесс разработки и внедрения системы контроллинга при устойчивом финансовом состоянии предприятия, а следовательно, в благоприятный с психологической точки зрения момент.

Факторы, являющиеся основанием для создания системы контроллинга в организации:

- ухудшение (или худшие) в сравнении с подобными предприятиями экономических показателей;
- появление новых или изменение целей в сложившихся условиях функционирования;
- отсутствие согласования целей;
- устаревшие методы планирования, калькуляции и анализа, не удовлетворяющие менеджменту предприятия;
- отсутствие методик учета и анализа, несоответствие требованиям как основы для отслеживания деятельности и принятия управленческих решений;
- дублирование или отсутствие некоторых функций, наличие конфликтных ситуаций при их выполнении.

При наличии одного или нескольких вышеперечисленных факторов чаще всего имеет место ряд предпосылок внедрения системы контроллинга по направлениям: организация, продукция, закупки, персонал, оборудование, система информационного обеспечения и отчетность. Фазы внедрения контроллинга.

**Принятие решения.** Процесс внедрения начинается с принятия решения о разработке системы контроллинга на предприятии.

Благоприятным моментом для начала построения системы контроллинга является появление первых слабых сигналов (индикаторов) о возможных рисках для успешного функционирования предприятия. Речь идет как о внутренних, так и внешних по отношению к предприятию сигналах, проявляющихся, как правило, в слабозаметных тенденциях и признаках.

Немаловажным фактором, который надо обязательно учитывать при выборе момента внедрения системы контроллинга, является наличие у предприятия достаточного количества финансовых и людских ресурсов. Необходимо учитывать также психологический климат в коллективе, складывающийся на момент принятия решения. Гораздо проще начать процесс разработки и внедрения системы контроллинга при устойчивом финансовом состоянии предприятия, а следовательно, в благоприятный с психологической точки зрения момент.

**Вхождение контроллинга в «двери» предприятия.** После того как принято решение о разработке системы контроллинга и назначены исполнители, начинается этап формирования инструментальной базы контроллинга. Создание службы контроллинга не тождественно созданию системы контроллинга на предприятии в целом.

Прежде чем внедрять инструменты контроллинга в практику менеджмента, необходимо их разработать и адаптировать к конкретным условиям предприятия. В первую очередь речь идет о разработке следующих инструментов:

- системы планирования и бюджетирования на предприятии (имеется в виду как стратегическое, так и оперативное планирование);
- методики расчета маржинальной прибыли по предприятию в целом, отдельным подразделениям, продуктам, клиентам и рынкам;
- методов расчета затрат по видам, местам возникновения и продуктам;
- системы отчетности, ориентированной на конкретных пользователей внутри предприятия;
- методики расчета эффективности инвестиций и текущей деятельности предприятия;
- методики анализа отклонений плановых и фактических показателей и т.п.

Все разрабатываемые для конкретного предприятия инструменты контроллинга должны быть признаны пользователями.

Контроллеры должны уметь «продавать» собственную продукцию внутри предприятия конкретным пользователям, в противном случае применение разработанных контроллерами инструментов в текущей деятельности менеджеров практически исключается.

**«Вживание» контроллинга в текущую деятельность предприятия.** На этой фазе контроллеры должны продемонстрировать действенность разработанных инструментов и убедить менеджеров в необходимости их применения в практической деятельности. Перечислим основные признаки «вживания» контроллинга в текущую деятельность предприятия:

- четкий и ясный язык представления результатов деятельности анализируемых объектов;
- убедительная для менеджеров предприятия интерпретация результатов деятельности их подразделений;
- появление у контроллеров определенной независимости и элементов настойчивости в аргументации;
- проявление со стороны «клиентов» (менеджеров) дружелюбного и доверительного отношения к контроллерам;
- готовность к сотрудничеству и коммуникациям.

Как правило, рассматриваемая фаза внедрения контроллинга протекает достаточно долго: 1-2 года. Продолжительность фазы

«вживания» во многом зависит от степени понимания важности и желания со стороны высшего руководства предприятия иметь систему, позволяющую осуществлять «прозрачный» менеджмент.

**Упрочение позиций.** О наступлении этой фазы свидетельствуют следующие признаки:

- удовлетворение менеджеров результатами деятельности контроллеров заметно растет;
- появляется взаимное доверие, возрастает объем совместных работ и коммуникаций;
- становится заметным улучшение результатов работы подразделений, пользующихся услугами контроллеров;
- руководство подразделений предприятия в своей оперативной деятельности не может больше обходиться без контроллеров;
- служба контроллинга получает более высокий иерархический уровень в организационной структуре предприятия, расширяется спектр решаемых задач;
- контроллеры становятся признанными партнерами менеджеров;
- на предприятии говорят о хорошей и полезной работе подразделения контроллинга.

Появление перечисленных выше признаков говорит о том, что произошло упрочение позиций системы контроллинга: организационно и инструментально создана служба контроллинга, а система контроллинга получила признание и распространение в подразделениях предприятия.

**Рост значимости и объема функций контроллинга.** Для многих предприятий наступление этой фазы в развитии контроллинга — вероятная, но еще достаточно отдаленная перспектива. Тем не менее анализ практики контроллинга на ведущих предприятиях индустриально развитых стран Запада позволяет выделить некоторые признаки наступления фазы роста:

- контроллер выступает в качестве лидера и модератора при формировании рамочных показателей деятельности предприятия на плановый период;
- контроллеры осваивают новые сферы деятельности на предприятии, например контроллинг распространяется в функциональных подразделениях: возникает контроллинг маркетинга, контроллинг логистики, контроллинг НИР и ОКР и т.п.;
- налаживается сотрудничество с высшими менеджерами при

разработке долгосрочных целей предприятия;

- в рамках службы контроллинга появляются подразделения стратегического контроллинга.

На большинстве отечественных предприятий, находящихся на начальных фазах разработки и внедрения контроллинга, задачи последнего сводятся к созданию и апробированию методик учета затрат и результатов в различных аспектах деятельности предприятия. Отдельные предприятия уже практически прошли этап создания системы управленческого учета и находятся в стадии разработки инструментария для планирования и бюджетирования. Однако еще рано говорить о том, что контроллеры на отечественных предприятиях стали равноправными партнерами менеджеров.

**Типичные ошибки при внедрении контроллинга.** Отдельно стоит остановиться на том, в каких случаях нецелесообразно внедрять контроллинг на предприятии:

1. Контроллинг имеет смысл, если руководство предприятия действительно делает выводы из отчетов и реализует соответствующие мероприятия. Это можно установить исходя из прошлого опыта управления на фирме. Если этого нет, то внедрение системы контроллинга не имеет смысла.

2. Если предприятием руководит авторитарист, который убежден, что он и сам все знает и для принятия решений ему не нужна аналитическая информация. Для такого типа руководителей контроллинг может служить лишь для того, чтобы снять с себя ответственность в случае принятия неверных решений, возложив ее на подразделения контроллинга.

3. Если среднее звено управления осознает, что контроллинг выявит неэффективность работы подразделений и личную некомпетентность, то внедрять контроллинг преждевременно. Очень высока вероятность сопротивления со стороны среднего звена управления мероприятиям по внедрению контроллинга. Возможна также дискредитация контроллинга как концепции управления в глазах рядовых сотрудников. В связи с этим было бы ошибочным начать активную работу по внедрению контроллинга, не проведя работу по анализу, оценке, обучению и воспитанию персонала предприятия.

Изучение опыта и ошибок предшественников, конечно же, не застраховывает от появления новых ошибочных решений. Тем не менее было бы неразумно повторять негативный опыт других предприятий. Мы остановимся лишь на самых распространенных ошибках,



возникающих на стадии внедрения и становления контроллинга.

**Ошибки в понимании сущности и задач контроллинга.** К числу очень грубых ошибок, которые могут полностью дискредитировать идею и концепцию контроллинга, следует отнести простое переименование классического бухгалтера в контроллера. Руководитель предприятия должен сначала понять, что такое контроллинг, затем осознать его необходимость для фирмы и лишь потом шаг за шагом начать закладывать кирпичики в фундамент системы контроллинга. Если персонал не поймет собственной выгоды от внедрения контроллинга, то даже самые высококвалифицированные консультанты по контроллингу не смогут ничего сделать. Сотрудники должны быть убеждены в том, что контроллинг дает больше шансов иметь работу в долгосрочной перспективе, получать устойчивую и достаточную заработную плату, т.е. приносит в жизнь работников чувство уверенности в будущем.

Концептуальная ошибка при построении системы контроллинга возникает и в том случае, если контроллеру ставится задача «указывать руководителям подразделений на их ошибки». Задача контроллинга заключается не в поиске виновных лиц, а в выявлении и устранении причин, которые помешали достижению цели. На предприятии должна быть создана атмосфера терпимого отношения к промахам и ошибкам персонала, желания разобраться в причинах и обстоятельствах неправильных действий. Если специалисты и руководители направлений знают, что за их ошибки они получают суровое наказание, то они либо вообще перестанут проявлять инициативу, либо будут советоваться с начальством по каждой мелочи, либо займутся обманом и приукрашиванием реальной ситуации.

**Ошибки в выборе целей.** Одно из определений контроллинга звучит так: «Контроллинг представляет собой такую концепцию организации, которая позволяет выявить ответственность за прибыль на предприятии и предложить обоснованные меры по достижению заданного уровня прибыли». Большинство руководителей считают прибыль главной целью деятельности коммерческого предприятия. На практике же многие предприятия ставят соподчиненные цели: высокий уровень ликвидности, доля рынка, рост объемов продаж, сохранение персонала, снижение риска.

Если прибыль выбрана в качестве основной цели, то нужно обязательно уточнить временной аспект: идет ли речь о прибыли в краткосрочном либо долгосрочном периоде. Так, предприятие может за-

метно улучшить ситуацию с прибылью, если оно откажется от инвестиций в новое оборудование, прекратит профилактические ремонты, снизит издержки на рекламу. Но это означает, что сегодняшнее благополучие достигнуто за счет перекалывания проблем и трудностей на будущие периоды.

Другая существенная ошибка заключается в смешении различных понятий прибыли. Известно несколько видов прибыли:

- планируемая и фактическая «управленческая» прибыль, т.е. полученная в результате сравнения планируемых и фактических издержек и доходов за период;

- бухгалтерская прибыль, определяемая на основе нормативных документов, издаваемых правительственными органами, полученная по данным бухгалтерского учета.

Для контроллинга как контролирующей и управляющей системы в первую очередь важна прибыль «управленческая». Выбирая в качестве контролируемой величины бухгалтерскую прибыль, следует помнить, что ее исчисление строго регламентируют различные положения и инструкции. Например, существует разрешенный норматив отнесения расходов на рекламу в себестоимость продукции. Таким образом, если руководство запланировало проведение рекламной кампании и ее бюджет превышает нормативную величину расходов, то при расчете налогооблагаемой прибыли в расходы будут включены нормативные затраты на рекламу. Получается, что фактическая прибыль будет ниже той, которую покажет отчет бухгалтерии. Из этого примера видно, что бухгалтерская прибыль не отражает реального состояния дел на предприятии. Иначе и быть не может, так как этот показатель предназначен для внешней отчетности предприятия.

**Избыточное или недостаточное количество информации.** На многих предприятиях становится практикой ежемесячное предоставление отчета отдела контроллинга правлению или директорату. Зачастую эти отчеты носят либо описательный характер (например, «результаты за прошедший период ухудшились, так как снизился объем продаж»), либо напоминают подробный отчет аудитора или ревизора. Этого не должно быть. Отчет контроллинга должен ответить на ряд вопросов:

1. Достигнуты ли поставленные цели? Если нет, то какие причины помешали этому?
2. Какие существуют возможности для устранения установленных отклонений или повышения степени вероятности достижения

цели?

Распространенная ошибка заключается в избыточности контролируемых показателей. Желая оперативно и адекватно оценивать экономическую и финансовую ситуацию на предприятии, руководство требует от службы контроллинга создания системы контроля, охватывающей по возможности большее число показателей с еженедельной отчетностью об их состоянии. Либо, напротив, желая продемонстрировать значимость подразделения контроллинга в организации, сотрудники этого отдела перегружают руководителей избыточной текущей информацией.

**Ошибки в выборе источников информации.** Во многих организациях проблему источников поступления сигнальной информации, на основании которой судят о степени достижения предприятием поставленных целей, решают достаточно просто — сигналы должны поступать из тех подразделений, которые занимаются вопросами учета, калькуляции, бухгалтерской и статистической отчетности. Против такого подхода есть ряд возражений:

1. Система бухучета и внешней отчетности регулируется юридическими нормативными актами государства, поэтому задача подразделений финансового учета заключается вовсе не в том, чтобы отразить реальную прибыль или рентабельность предприятия. Главное — своевременно и в соответствии с их требованиями отчитаться перед налоговой инспекцией, различными фондами и акционерами.

2. Зафиксированные в бухгалтерском учете факты не всегда соответствуют реальным событиям (амортизационные отчисления, переоценка средств, начисленные, но не полученные проценты и т.д.)

3. Главное в финансовом учете — информация о процессах, происшедших на предприятии в прошлом, и ее практически невозможно прямо использовать для перспективного управления.

4. Существует опасность, что всеобъемлющая система бухучета будет сигнализировать о значительных отклонениях плановых и фактических величин по малозначительным показателям. Конечно, увеличение в два раза затрат на телефонные разговоры — факт примечательный, однако если в себестоимости производства эта величина составляет сотые доли процента, то вряд ли стоит сообщать об этом на очередном заседании правления.

Если все же в качестве источников сигнальной информации выбраны только подразделения учета и внешней отчетности, то не следует ждать от контроллера большего, чем он может дать в результате

анализа и обработки имеющейся вторичной информации.

**Прочие ошибки.** Среди прочих ошибок как наиболее распространенные можно отметить:

- фокусирование внимания на затратах и жесткий контроль бюджетов;
- отсутствие анализа доходов и рисков;
- внедрение контроллинга без предварительного анализа достоверности нормативной базы предприятия и организационно-технологических процессов;
- встраивание контроллинга в структуру финансовой или планово-экономической службы предприятия;
- попытка внедрить контроллинг «снизу вверх».

## ТЕМА 9. НАУЧНО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ БЮДЖЕТОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

### 9.1. Критерии формирования и типы бюджетов

### 9.2. Технология составления бюджета

### 9.3. Составление бюджета потока денежных средств

#### 9.1. Критерии формирования и типы бюджетов

Бюджетное планирование — процесс коллективной разработки плана деятельности предприятия на будущий период, в результате которого все мероприятия хозяйственной деятельности представляются в формате бюджетов в разрезе финансовой структуры предприятия (по центрам финансовой ответственности).

Цель бюджетного планирования — описать будущее состояние предприятия в экономических показателях таким образом, чтобы оптимально обеспечить достижение стоимостных (или иных, выражающихся через финансово-экономические показатели) целей предприятия.

Задача планирования — разработать бюджет предприятия, обеспечивающий получение оптимального результата для данного объема хозяйственной деятельности в планируемом периоде.

Результат планирования — согласованный и утвержденный бюджет предприятия на планируемый период.

Таблица 9.1.

Критерии формирования бюджетов

Критерий формирования бюджета	Тип бюджета
По всему предприятию	Итоговый бюджет
По центрам финансовой ответственности	Операционный бюджет
По различным областям деятельности	Функциональный бюджет

**Операционный бюджет** – бюджет, описывающий хозяйственные операции обособленного подразделения предприятия, несущего определенную финансовую ответственность (ЦФО). По сути, операционный бюджет – инструмент делегирования полномочий и ответственности каждому ЦФО за относящиеся к нему финансовые показатели (плановые и фактические).

Для каждого ЦФО составляется только один бюджет, следовательно, общее количество сформированных операционных бюджетов равно количеству сформированных в нем ЦФО и в этом количественном соответствии проявляется возможность установления связи между финансовой и бюджетной структурой.

**Функциональный бюджет** – это бюджет, отражающий определенную сторону деятельности предприятия (функциональную область). Цель составления – определение потребности в ресурсах для различных отраслей деятельности предприятия.

Безусловно, между функциональными и операционными бюджетами существуют взаимосвязи: отчасти потому что ряд ЦФО образован по функциональному признаку, частично потому, что некоторые бюджеты носят «территориальный характер».

Каждый функциональный бюджет составляется по всему предприятию, следовательно, именно система функциональных бюджетов предприятия образует его бюджетную структуру.

**Бюджетная структура** – это система функциональных бюджетов предприятия, в соответствии с которой происходят последовательное планирование и учет результатов хозяйственной деятельности всего предприятия.

Каждый функциональный бюджет относится к одному из трех типов бюджетов:

- Натурально-стоимостной;
- Бюджет доходов и расходов;
- Бюджет движения денежных средств.

В соответствии с данной классификацией функциональные бюджеты консолидируются и образуют соответствующие итоговые бюджеты. При этом многие операции предприятия оказывают влияние на все три итоговых бюджета.

Таким образом, итоговые бюджеты нужны не только для планирования финансовых результатов, но и для отслеживания «отдаленных» и «побочных эффектов» изменения тех или иных моментов в стратегии и тактике предприятия. А также для обоснованной корректировки бюджета в целом.

Такое понятие, как основной бюджет (по-английски master budget) охватывает все стороны деятельности предприятия. Знание алгоритма составления бюджета позволяет понять последовательность и источники информации на каждом шаге процесса, а также учесть "могучие властительные связи", которые руководят конкрет-

ным бизнесом. Знание алгоритма его составления дает возможность:

1) Получить представление о логике составления бюджета предприятия во всех его аспектах.

2) Понять последовательность и источники информации на каждом шаге этого процесса.

3) Иметь возможность еще раз вернуться к рассмотрению каждого бюджета более глубоко - для выявления факторов, которые следует учитывать в ходе составления бюджета, а также для упрощения последующего формирования финансово-бюджетной структуры.

#### **Схема составления основного бюджета:**

Блок 1. Прогноз продаж.

Блок 2. Бюджет производства.

Блок 3. Бюджет запасов.

Блок 4. Бюджет коммерческих расходов.

Блок 5. Бюджет административных расходов.

Блок 6. Бюджет снабжения.

Блок 7. Бюджет расходов основных материалов.

Блок 8. Бюджет прямой заработной платы.

Блок 9. Бюджет косвенных производственных расходов.

Блок 10. Бюджет себестоимости.

Блок 11. Бюджет доходов и расходов.

Блок 12. Прогноз выручки.

Блок 13. Прогноз баланса.

Блок 14. Проект инвестиций.

Блок 15. Бюджет движения денежных средств.

С позиции этого определения схема составления основного бюджета, безусловно, отражает бюджетную структуру, т.к. ее блоки представляют не что иное, как функциональные бюджеты.

Существуют *три основных подхода к составлению бюджетов*, которые могут применяться на этапах их планирования, согласования и утверждения. Это подходы «снизу вверх», «сверху вниз», а также итеративный подход.

Наиболее приемлема итерационная процедура бюджетирования, при которой, как правило, сначала сверху спускаются целевые финансовые показатели, а после формирования по направлению "снизу-вверх" всей системы бюджетов предприятия вплоть до основных заключительных бюджетов - БДР, БДДС и Баланса, следует их анализ на соответствие выполнения поставленных руководством целевых показателей (оборачиваемость, рентабельность, ликвидность и т.п.).

Если желаемые значения целевых показателей достигаются, бюджет представляется руководству на утверждение, после чего он из проекта становится директивным и рассылается всем менеджерам компании для выполнения и контроля. Если же по результатам анализа обнаруживается расхождение полученных целевых показателей с желаемыми, то от руководства компании следует задание на подготовку следующей версии бюджетов. Такие итерации повторяются до достижения приемлемой версии, которая принимается в качестве утвержденной.

## 9.2. Технология составления бюджета

Техника составления бюджета предусматривает 9-11 шагов, последовательность формирования бюджета определяется руководителем предприятия. Применительно к практике отечественных предприятий следует придерживаться схемы формирования бюджетов из одиннадцати последовательных шагов.

*Составление бюджета продаж* – первый и самый ответственный шаг, так как оценка объема продаж влияет на все последующие бюджеты. Для надежности прогноза продаж используют комбинации экспертных и статистических методов:

- статистические методы – корреляционно – регрессивный, трендовый и другие виды анализа позволяют сделать прогноз на основе соответствующих тенденций развития, однако не позволяют предвидеть возможные качественные изменения;

- метод экспертных оценок – функциональный метод, основанный на экспертных оценках: информация от руководителей отделов, экспертов поступает к директору по маркетингу, который несет ответственность за точность прогноза объема продаж и составление бюджета продаж;

Факторы, влияющие на прогноз объема продаж:

- Объем продаж предшествующих периодов;
- Производственные мощности.

Зависимость продаж от общеэкономических показателей, уровня занятости, цен, уровня личных доходов и т.д.;

- Относительная прибыльность продукции;
- Изучение рынка, рекламная компания;
- Ценовая политика, качество продукции;
- Конкуренция;



- Сезонные колебания.
- Долгосрочные тенденции продаж для различных товаров.

Руководитель предприятия утверждает бюджет продаж после рассмотрения представленных двух основных документов (Бюджет продаж, График ожидаемых поступлений денежных средств от продаж) руководителями других структурных подразделений (производственного, материально – технического, финансового отделов и др.).

Бюджет продаж составляется с учетом: уровня спроса на продукцию предприятия, географию сбыта, категории покупателей, сезонных факторов и прочих аналогичных факторов.

Бюджет продаж должен отражать квартальный или месячный объем продаж в натуральных и стоимостных показателях. Цены на продукцию должны планироваться с учетом ожидаемой инфляции.

Бюджет продаж включает в себя ожидаемый денежный поток от продаж, который в дальнейшем будет включен в доходную часть бюджета потока денежных средств. Для прогноза денежных поступлений от продаж необходимо учитывать коэффициенты инкассации, которые показывают, какая часть отгруженной продукции будет оплачена в первый месяц отгрузки, во второй и т.д.

Второй шаг – составление *бюджета коммерческих расходов*. Расчет коммерческих расходов должен соотноситься с объемом продаж. Он производится по группам расходов, учитывая типы продукции, типы покупателей, географию сбыта, вид торговли (реализации).

Большую часть коммерческих расходов составляют затраты на продвижение товаров на рынок, рекламу, транспортировку и т.д., поэтому ответственный исполнитель (обычно директор по маркетингу) должен четко определить где, когда, и как должна быть проведена рекламная компания и сколько потратить на нее, чтобы достичь максимальной выгоды при минимальных затратах. Большинство затрат на сбыт продукции планируется в процентном отношении к объему продаж, за исключением арендных платежей за складские помещения. Величина планируемого процента зависит от жизненного цикла товара.

Третий шаг – *бюджет производства* – представляет собой план выпуска продукции в натуральных показателях, составляется исходя из бюджета продаж. При его составлении необходимо учитывать производственные мощности, увеличение или уменьшение запасов, величину внешних закупок и др.

Необходимый объем выпуска продукции определяется следую-

щим образом: предполагаемый запас готовой продукции на конец периода плюс объем продаж за данный период и минус запас готовой продукции на начало периода.

Следующий шаг - *разработка бюджета производственных запасов*. Он включает информацию, необходимую для подготовки двух заключительных финансовых документов основного бюджета: прогноза о прибылях и убытках – в частности подготовки данных о производственной себестоимости реализованной продукции; прогноза балансового отчета – в части подготовки данных по оборотным средствам (сырье, материалы и др.) на конец планируемого периода.

Все затраты подразделяются на прямые и косвенные; к прямым затратам относятся, например, сырье и материалы, заработная плата основного производственного персонала, большая часть общецеховых расходов.

Прямые затраты на сырье и материалы – это затраты на сырье и материалы, из которых производится конечный продукт.

После разработки бюджета производственных запасов разрабатывается *бюджет прямых затрат на материалы*. Он составляется на основе производственного бюджета и бюджета продаж.

Бюджет прямых затрат на материалы показывает, сколько сырья и материалов требуется для изготовления и сколько сырья и материалов должно быть закуплено.

Бюджет прямых затрат на материалы – формируется исходя из объема закупок сырья и материалов, из ожидаемого объема их использования и предполагаемого уровня запасов.

Алгоритм расчета объема закупок таков:

Объем закупок = объем использования + запасы на конец периода – запасы на начало периода.

Бюджет прямых затрат на материалы составляется с учетом сроков и порядка погашения кредиторской задолженности за материалы.

Шестой шаг – разработка *бюджет прямых затрат на оплату труда* – зависит от вида продукции, трудоемкости изготовления и расценок на оплату труда за один час работы. На предприятиях, где существуют разные формы оплаты труда, выделяют финансовую и сдельную части оплаты труда.

Если к моменту составления бюджета накопилась кредиторская задолженность по выплате заработной платы, то необходимо предусмотреть график ее погашения. График погашения задолженности по заработной плате составляется по тому же принципу, что и график

оплаты приобретенных материалов.

На следующем шаге составляем бюджет общепроизводственных накладных расходов. Этот бюджет включает все затраты, связанные с производством продукции, за исключением затрат на материалы и прямых затрат на оплату труда.

Общепроизводственные цеховые расходы включают в себя постоянные и переменные части. Постоянная часть планируется исходя из потребностей производства, переменная – как норматив, например, от трудозатрат основных производственных рабочих.

Бюджет общепроизводственных накладных расходов обычно включает в себя ряд стандартных статей затрат: амортизацию и аренду производственного оборудования, страховку, дополнительные выплаты рабочим, оплату непроизводительного времени и т.д.

Восьмой шаг включает в себе *бюджет управленческих расходов*. Управленческие расходы – это все расходы не связанные с производственной или коммерческой деятельностью предприятия. Бюджет управленческих расходов включает в себя затраты на содержание управленческих отделов (отдел кадров, АСУ, юридический отдел, плановый отдел и т.д. ), освещение, отопление офисов, сооружений производственного назначения, услуг связи и т.п.

Большинство управленческих расходов носит постоянный характер: переменная часть затрат, если она присутствует, планируется как процент (например, от объема продаж).

Далее составляется *бюджет себестоимости*, при составлении которого возникает несколько вопросов, связанных с управлением себестоимостью:

- понятно, что валовая себестоимость по сути равна общей сумме расходов на продукт, реализованный в данном периоде. Но как работать с этой общей суммой, чтобы можно было оценить ее? Много или мало, что изменилось по сравнению с прошлым периодом или планом? Есть ли что-то, что можно сэкономить, и т. д.?

- «Много — мало» и всякие изменения легко отслеживать по удельной себестоимости, т. е. по себестоимости в расчете на единицу продукции. Но тогда как увязать валовые расходы (косвенные производственные, коммерческие, административные) с общей массой произведенных или реализованных товаров?

Ответы на эти вопросы крайне важны. Составление двух бюджетов себестоимости (валовой и удельной) — это содержание девятого шага алгоритма основного бюджета.

На девятом шаге создаётся и первый из итоговых документов основного бюджета – отчет (прогноз) о прибылях и убытках –, показывающий, какой доход должно заработать предприятие и какие затраты понести.

*Балансовый отчет (прогнозный)*, разрабатываемый на десятом шаге, показывает, какими средствами финансирования предприятие обладает, как они используются, и характеризует финансовое состояние предприятия на конкретную дату.

Для прогноза баланса используется величина нормативных оборотных средств (сырье, материалы, незавершенное производство и запасы готовой продукции) и величина дебиторской задолженности, которые рассчитываются при подготовке соответствующих бюджетов. Инвестиционные проекты (программы) служат основой для прогноза стоимости основных средств.

Пассивная часть баланса формируется исходя из предполагаемой оборачиваемости кредиторской задолженности и прочих текущих пассивов.

В первом приближении никаких изменений в постоянном капитале (кредиты банков плюс собственный капитал) не планируется.

Расхождения в прогнозах активной и пассивной частей баланса дает представление о недостатке (избытке) финансирования. Изменение структуры баланса сказывается на итоге денежных средств.

### 9.3. Составление бюджета потока денежных средств

Наконец одиннадцатый, заключительный, этап – составление бюджета потока денежных средств – один из самых важных и сложных шагов в бюджетировании.

С помощью бюджета движения денежных средств в бюджетировании контролируется денежный поток.

Под бюджетом движения денежных средств (БДДС) понимают бюджет (план) движения расчетного счета и наличных денежных средств в кассе предприятия или его структурного подразделения, отражающий все прогнозируемые поступления и снятия денежных средств в результате хозяйственной деятельности предприятия.

**Бюджет движения денежных средств** отражает будущие платежи и поступление денег. В данный бюджет сводятся итоговые данные основных операционных бюджетов. Основой для его составления служат составленные (ранее изложенные) бюджеты и в первую оче-

редь прогноз объема продаж.

Цель БДДС – раскрыть информацию о денежных потоках в связи с событиями которые их сгенерировали. Если БДР дает оценку – какую стоимость создает предприятие, то БДДС – какие денежные потоки генерирует предприятие или насколько созданная им стоимость ликвидна.

В отличие от БДР, в котором мы не допускаем планового убытка, при составлении БДДС возможно получение отрицательного денежного потока по отдельному виду деятельности. Однако суммарный денежный поток должен быть таким, чтобы сальдо денежных счетов было положительный. В тоже время, если прогнозная прибыль может иметь отрицательное значение в середине планируемого периода, например из-за сезонности продукции, то прогнозный остаток на денежных счетах не может быть отрицательным ни в один из периодов.

Для этого предусматривается либо запас денег на счетах, либо планируется источник финансирования. Отрицательный денежный поток по операционной деятельности означает, что данный бизнес не генерирует деньги, а наоборот требует финансирования.

Когда процесс бюджетирования происходит снизу вверх, обычно руководители структурных подразделений планируют объемы продаж, цены и необходимые затраты. Руководитель бюджетного центра, наряду с БДР, обязательно готовит и БДДС, в котором он определяет - какой денежный поток он может сгенерировать.

БДДС составляют как с целью обеспечения постоянного наличия денежных средств, направляемых на исполнение обязательств предприятия, так и для эффективного использования избытка этих средств. Следовательно, в БДДС должны быть предусмотрены меры против так называемых "кассовых разрывов", т.е. ситуаций, связанных с нехваткой наличных денежных средств для текущих выплат (в качестве мер могут быть банковские кредиты, выпуск акций или иное привлечение денежных средств). Временно свободные денежные средства могут направляться, например, в инвестиционные проекты, банковский вклад под процент и т.д.

Таким образом, БДДС должен обеспечивать наличие оптимального ежедневного остатка (конечного сальдо) денежных средств на протяжении всего периода планирования.

Прогноз отчета о движении денежных средств рассчитывается отдельно по видам деятельности (основной, инвестиционной, финан-

совой).

Поступление средств от основной деятельности рассчитывается с учетом изменений в дебиторской задолженности, расходы (оттоки денежных средств) – с учетом изменений в кредиторской задолженности.

Обычно бюджет потока денежных средств составляется на год или полгода вперед с разбивкой по месяцам. В реальной практике нередко случаи определения понедельных (на неделю вперед) бюджетов потока денежных средств.

Существуют два метода составления бюджета: прямой и косвенный.

Прямой метод расчета потока денежных средств основан на анализе движения денежных средств по счетам предприятия.

Косвенный метод основан на анализе статей баланса и отчета о финансовых результатах.

Различия в составлении денежных потоков прямым и косвенным методом относятся только к операционной деятельности.

**Прямой метод формирования БДДС.** Суть прямого метода заключается в том, что последовательно рассчитываются основные поступления и основные выплаты от операционной деятельности, разница между которыми составляет чистый приток или чистый отток денег за счет операционной деятельности. Бюджет движения денежных средств составляют прямым методом при решении задачи обеспечения бездефицитности бюджета движения денежных средств и для определения направлений вложения свободных движения денежных средств. Такой метод позволяет получить точную картину движения денежных средств, но подразумевает грамотно построенную систему учета.

Для общей картины достаточно увидеть сколько денег поступило на расчетный счет. Однако система бюджетного управления строится, как правило, с разбивкой на бюджетные центры, поэтому необходим механизм получения информации с детализацией движения денег.

Таким образом, для получения управленческой отчетности по БДДС в разрезе структурных подразделений, предпочтительно использовать прямой метод.

**Косвенный метод формирования БДДС.** Бюджет движения денежных средств можно также составлять и косвенным методом. Такой формат бюджета движения денежных средств используется для

другой цели, а именно для выяснения взаимосвязи между финансовыми потоками, финансовым результатов и изменением финансового положения.

Косвенный метод применяется только к операционной деятельности и позволяет оценить сгенерированный ею денежный поток. Для этого полученная операционная прибыль корректируется на амортизацию (неденежная статья расходов) и изменение оборотного капитала. Данный способ эффективен в силу того, что позволяет быстро построить бюджет предприятия, подразделения и даже отдельного проекта. Амортизация добавляется к чистой прибыли, поскольку является неденежной статьей затрат, т. е. начисляется, но не выплачивается (деньги остаются в компании).

Кроме этого, при формировании данного отчета используются два принципа:

а) уменьшение статей текущих активов приводит к увеличению денежного потока (например, уменьшение дебиторской задолженности говорит о том, что клиенты выплатили часть долгов прошлых периодов);

б) уменьшение статей текущих пассивов приводит к уменьшению денежного потока (например, уменьшение кредиторской задолженности свидетельствует о том, что компания выплатила поставщикам часть долгов прошлых периодов, следовательно, произошел отток денег).

Равенство денежных потоков свидетельствует о правильности составления бюджета. В случае расхождения двух отчетов необходимо проверить правильность формирования результирующих (возможно, какое-либо число не попало в отчет) и операционных бюджетов.

В рассматриваемом примере чистый денежный поток за бюджетный месяц положительный, предприятие не нуждается в кредитовании. В случае если по бюджету планируется дефицит денежных средств, необходимо спланировать получение краткосрочной ссуды и выплаты процентов по ней. Для этого необходимо сделать следующие операции:

а) в бюджете движения денежных средств добавить раздел “финансовая деятельность”, в которой будет отражаться поступление кредита и оплата процентов;

б) в прогнозном балансе на конец месяца учесть сумму краткосрочного кредита в текущих пассивах;

в) в прогнозном отчете о прибыли предусмотреть сумму про-

центных платежей при расчете прибыли до налога.

**Заявочно -договорная методика формирования БДДС.** Возможности эффективного планирования движения денежных средств зависят от периода планирования. Долгосрочные (год и больше) и среднесрочные (квартал, год) БДДС могут практически совпадать с БДР. Чем больше период планирования, тем ближе БДДС к БДР. При переходе к краткосрочному (оперативному) планированию не представляется возможным брать за основу скорректированный на тот же период БДР из-за сильной подверженности процесса движения денежных средств случайным воздействиям, которые почти невозможно предусмотреть на этапе составления БДР, как то: колебания сроков и размеров оплаты, условий и объемов поставок.

Традиционная методика формирования расходной части бюджета движения денежных средств позволяет формировать бюджет движения денежных средств на период от нескольких месяцев до года, однако не всегда подходит для нужд оперативного (краткосрочного) планирования сроком до 1 месяца.

В связи с этим предлагается в дополнении к традиционной методике заявочно-договорная методика, в которой предполагается формирование бюджета движения денежных средств и платежного календаря (под которым понимается график поступлений средств и платежей предприятия) на основе заявок на расходование денежных средств.

Ключевая особенность предлагаемого алгоритма формирования БДДС на краткосрочный период заключается в том, что, в первую очередь, проводятся анализ текущей потребности подразделений и сложившейся к концу периода структуры платежей по договорным взаимоотношениям. Только после этого сверяются заложенные в БДР и инвестиционный бюджет доходы и расходы с потребностями по текущему движению денежных средств.

Такой подход к планированию движения денежных средств соответствует известному в математической теории оптимального управления принципу оптимальности Р. Беллмана: оптимальный путь движения к достигаемой цели из текущего состояния, в котором находится объект, не зависит от предыстории движения объекта в текущее состояние. "Текущее состояние" объекта в нашем случае - сложившаяся к началу периода планирования ситуация по договорным взаимоотношениям и потребностям предприятия в денежных средствах.



На первом этапе после определения максимальной суммы выплат производится выбор наиболее приоритетных статей оплат. Если максимальной суммы выплат недостаточно, чтобы покрыть свои наиболее приоритетные (обязательные к уплате) статьи, то делается вывод о необходимости получения кредита, займа в размере, необходимом для оплаты этих расходов. Кредиты и займы увеличивают поступления предприятия за планируемый период, но увеличивают выплаты следующих периодов.

На втором этапе проводится определение дат выплат. Для этого составляется график поступлений денежных средств, на основе которого определяется остаток денежных средств на каждый шаг планирования (минимальный, неделимый период планирования - например, день, неделя и т.д.).

Изначально определяются сроки наиболее приоритетных статей выплат исходя из требуемых сроков оплаты и возможностей предприятия по выполнению этих обязательств. Далее сроки оплаты определяются по остальным статьям, начиная с наиболее приоритетных статей, и заканчивая менее приоритетными. При этом проводится контроль кассовых разрывов, т.е. отсутствие периодов с отрицательными остатками на начало, конец периода. Кроме того, сумма выплат по статьям формируется с учетом лимитов по расходам для каждого подразделения.

Применение методики показало, что методика обладает следующими достоинствами:

1. Простота . Методика довольно проста в применении и реализации на производстве.
2. Достоверность . Достоверность достигается за счет того, что данные представляются только о реально необходимых затратах, и все подразделения предприятия участвуют в планировании.
3. Наглядность . Исполнители оперативно получают отчет об утвержденных и неутвержденных расходах.

Таким образом руководитель бюджетного центра может увидеть полную картину своей операционной деятельности. Это упрощает постановку ключевых показателей оценки деятельности предприятия и весь процесс урегулирования разногласий в процессе формирования бюджета.

## ТЕМА 10. ПОСТАНОВКА БЮДЖЕТНОГО УПРАВЛЕНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ

10.1. Концептуальный подход к постановке бюджетного управления предприятия

10.2. Организация бюджетирования. Бюджетный цикл

10.3. Участники процесса бюджетирования

10.4. Функции участников процесса бюджетирования

10.5. Виды анализа выполнения бюджетов

10.6. Принципы проведения анализа бюджетов предприятия

10.1. Концептуальный подход к постановке бюджетного управления предприятия

**Концептуальный подход** — предполагает предварительную разработку концепции исследования, т. е. комплекса ключевых положений, определяющих общую направленность, архитектонику и предметность исследования.

**Подход может быть эмпирическим, прагматическим и научным.** Если он в основном опирается на опыт, то это эмпирический подход, если на задачи получения ближайшего результата, то прагматический. Наиболее эффективным является, конечно, научный подход, который характеризуется научной постановкой целей исследования и использованием научного аппарата в его проведении.

**Методология исследования** должна включать также определение и формулировку ориентиров и ограничений. Они позволяют проводить исследование более последовательно и целенаправленно. Ориентиры могут быть мягкими и жесткими, а ограничения — явными или неявными.

**Главную роль** в методологии играют средства и методы исследования, которые можно разделить на три группы: **формально-логические, общенаучные и специфические.**

**Формально-логические** — это методы интеллектуальной деятельности человека, составляющей основу исследований управления.

**Общенаучные** методы отражают научный аппарат исследования, определяющий эффективность любого типа.

**Специфические** — это методы, которые рождаются специфической системой управления и отражают особенность управленческой деятельности.

Как говорилось в предыдущих лекциях, бюджет предприятия - система взаимосвязанных коммерческих, производственных, хозяйственных и финансовых планов развития организации в целом, так и отдельных структурных подразделений, исходя из текущих и стратегических целей функционирования.

Ограниченность материально-финансовых ресурсов усиливает роль правильного выбора приоритетов деятельности хозяйствующего субъекта. В связи с этим бюджетирование призвано обеспечить конкурентоспособный процесс производства продукции при условии оптимального использования всех ресурсов, эффективное развитие предприятия в соответствии с изменениями внешних условий.

Для белорусского предпринимательства актуальными являются следующие вопросы, на которые обычно отвечает бюджетирование:

- прогнозирование финансовых результатов хозяйственной деятельности и финансовой состоятельности отдельных видов деятельности и продуктов;
- установление целевых показателей эффективности деятельности и лимитов затрат ресурсов;
- определение наиболее предпочтительных для дальнейшего развития организации бизнес-проектов и решений об уровнях их финансирования из внутренних и внешних источников;
- контроль выполнения бюджетных показателей и анализ эффективности работы структурных подразделений.

В качестве основных требований к разработке бюджета предприятия можно определить **следующие принципы**:

**Принцип точности** означает, что бюджет предприятия должен быть составлен с такой степенью точности, которая совместима с определенным уровнем неизвестности, в пределах которого приходится принимать управленческие решения. Планы должны быть конкретизированы и детализированы в той степени, в какой позволяют внешние и внутренние условия деятельности компании.

**Принцип непрерывности** предполагает, что процедура формирования бюджета и контроля его исполнения должна осуществляться постоянно в рамках установленного регламента.

**Принцип участия** означает, что все заинтересованные лица становятся участником плановой деятельности (центрами планирования) - структурные подразделения или должностные лица, определяющие основные направления развития предприятия в пределах своей компетенции.

**Принцип оптимальности** подразумевает составление бюджета на основе моделирования и выбора лучшего варианта из нескольких возможных альтернатив.

**Принцип пропорциональности** означает сбалансированный учет ресурсов и возможностей предприятия.

**Принцип эффективности** требует разработки такого варианта производства товаров и услуг, который при существующих ограничениях используемых ресурсов обеспечивает получение наибольшего экономического эффекта.

Бюджетное управление будет работать только в том случае, если «рабочими» будут все его этапы. Для этого нужно каждый из этапов на предприятии «поставить», настроить, добиться регулярного ведения, корректного с точки зрения специфики компании. Что для этого нужно?

1. Необходимо на основе орг.структуры сформировать финансовую структуру. Это предполагает предварительные шаги в виде проверки корректности орг.структуры и формулировки финансовых целей для различных уровней управления. Наравне с основным своим предназначением, структура ЦФО важна при автоматизации. Когда будет происходить автоматизация бюджетирования и планирования, структура ЦФО явится одной из основных сущностей системы, от которой организовано планирование, и разрезом для анализа информации.

2. Требуется сформировать бюджетную структуру предприятия. На этом же этапе рекомендуется провести обоснование и выбор бюджетных показателей, а также методов их прогнозирования и планирования.

3. Необходимо совместить финансовую и бюджетную структуры с тем, чтобы установить ответственность каждого ЦФО за исполнение определенных бюджетов или отдельных бюджетных статей. Эта информация закладывается в систему при автоматизации бюджетирования и в дальнейшем управленческого учета. Ответственность должна быть персонализирована — руководство предприятия имеет право знать, кто именно эту ответственность несет и «с кого спрашивать».

4. Бюджеты обязательны для составления в первый раз и впоследствии периодически. Алгоритмы их разработки должны быть не просто корректны с точки зрения соответствия модели деятельности предприятия, но и опираться на те исходные данные, которые на

предприятию есть возможность получить. Поэтому параллельно этапам 1–3 ведется настройка системы управленческого учета, информация которого ляжет в основу и составления, и анализа исполнения бюджетов.

5. Следует организовать анализ исполнения бюджетов и принятие управленческих решений по результатам анализа. На каждом этапе должны быть приняты определенные решения и предприняты соответствующие этим решениям шаги, которые с большой вероятностью приведут к организационным изменениям.

Контроль исполнения бюджета, являясь составной частью бюджетного процесса, представляет собой мониторинг производственно-хозяйственной деятельности предприятия в контексте достижения бюджетных показателей.

**Контроль исполнения бюджета** базируется на четырех основных принципах:

**Принцип темпоральности** определяет, что контроль исполнения бюджета осуществляется множественно и параллельно во времени на базе соответствующего отчетным интервалам информационного обеспечения.

**Принцип объективности** предъявляет требования системности и целостности к информационному обеспечению, на базе которого осуществляется контроль исполнения бюджета. Априори целостной системой учета хозяйственных операций на предприятии является бухгалтерский учет.

**Принцип сравнимости** обуславливает необходимость однозначной идентификации хозяйственных операций и их параметров, что естественно включает требование наличия единого бюджетного классификатора, таблиц соответствия регистров бухгалтерского и бюджетного учета, а также систему согласования информации в параллельных контурах учета.

**Принцип ответственности** – принцип персональной ответственности руководителей структурных подразделений при формировании, утверждении и последующего исполнения бюджета в рамках компетенций определенных регламентом.

Условия работы механизма контроля бюджетных показателей определяются масштабом деятельности предприятия; определением и документальным закреплением процедур контроля; реакцией руководителей соответствующих уровней на выявленные отклонения, своевременностью принятия ими решений; налаженностью системы ин-

формационного обеспечения управления.

В регламенте бюджетирования и соответствующих должностных инструкциях определяются задачи по контролю и анализу бюджета, назначаются ответственные исполнители, устанавливаются бюджетные поручения и сроки выполнения. Отсутствие единого описания процедур влечет несогласованность действий отдельных работников и целых подразделений.

Повышение эффективности управления бюджетным процессом достигается за счет:

- обеспечения лиц, принимающих решения, полной и детализированной до требуемого уровня информацией по всем аспектам бюджетного процесса;

- повышения достоверности и оперативности формирования бюджетных показателей;

- обеспечения результативного контроля исполнения бюджета.

Контроль и анализ исполнения бюджета - многогранный и регулярно повторяющийся процесс, который имеет две основные цели: плановую и контрольно-стимулирующую.

Управленческий цикл бюджетного процесса на предприятии, как правило, начинается с анализа фактических исторических данных для постановки целей и планирования деятельности. Для анализа бюджетных показателей в процессе планирования требуется соотносить представленные прогнозы и расчетные данные с показателями работы прошлых лет и/или с соответствующей информацией аналогичных предприятий, конкурентов, партнеров.

Контрольно-стимулирующая цель анализа выполнения бюджета реализуется на основании полученной информации по отклонениям фактических показателей от плана при оценке результатов работы центров функциональной ответственности. Бюджетные задания рассматриваются как основа для работы подразделений и руководителей. С помощью различных схем оценки показателей применяются меры материального и морального стимулирования за перевыполнение плановых заданий по продажам, получение доходов, сокращение затрат.

Компании, эффективно применяющие систему контроля исполнения бюджета, определяют двухконтурный учет хозяйственных операций: в течение контролируемого интервала используется оперативный управленческий учет или ожидаемое исполнение, а по завершению периода - бухгалтерский учет, который позволяет системно

определить фактическое состояние ресурсов: активов и их источников.

Без оперативного мониторинга состояния и результатов бизнес-процессов не могут быть своевременно сформированы управленческие воздействия руководства. Без комплексного анализа хозяйственной деятельности предприятия на основе системы бухгалтерского учета невозможно построить план-фактную диагностику для выработки корректировочных мероприятий, нередко включающих в себя изменения самих плановых заданий.

В знаменитой формуле Анри Файоля: "Управлять - значит прогнозировать и планировать, организовывать, руководить командой, координировать и контролировать", каждая функция выступает множителем и если хотя бы одна выпадает, то обнуляется весь результат.

## **10.2. Организация бюджетирования. Бюджетный цикл**

Качество бюджетирования определяется структурой бюджетов, составом бюджетных статей, согласованностью бюджетов между собой, а также деятельностью менеджеров, участвующих в системе бюджетирования.

Оперативная система управления компанией (бюджетное управление) по центрам ответственности с помощью бюджетов позволяет достигать поставленные цели путем наиболее эффективного использования ресурсов. Важным моментом бюджетного управления является мотивация, использующая механизм учета отклонений от запланированных показателей затрат и результатов и разграничение ответственности за эти отклонения. В экономической литературе для простоты понимания материала очень часто термины «бюджетирование» и «бюджетное управление» используются как синонимы.

Для того чтобы процесс бюджетирования начал эффективно действовать необходимо провести ряд подготовительных работ.

**Организация бюджетирования включает следующие основные моменты:**

1. *Проектирование и утверждение финансовой структуры организации.* Это необходимо для того, чтобы делегировать полномочия в части составления конкретных (частных) бюджетов ответственными организационными звеньями системы управления предприятием.

2. *Разработка структуры генерального бюджета организации.* Этот этап включает в себя работы по формированию классификато-

ров бюджетов, бюджетных статей, наложению видов бюджетов на организационные звенья структуры управления предприятием.

3. *Утверждение бюджетной политики.* Сама бюджетная политика по форме аналогична учетной политике и формируется с целью выработки и закрепления принципов формирования показателей бюджетных статей, методов их оценки.

4. *Разработка регламента бюджетирования.* Сюда включаются: определение временного периода бюджетирования, процедуры планирования, форматы бюджетов, программа действий каждого из участников процесса бюджетирования.

Степень функционирования процесса бюджетирования зависит от количества положенных на него усилий и затрат. В крупных компаниях со сложной организационной структурой данным вопросом занимается специально созданный *бюджетный комитет* – коллегиальный орган, состоящий из представителей всех бюджетных центров. Особенности деятельности бюджетных комитетов зависят от особенностей самих организаций, но общими для всех являются следующие вопросы: трансформация стратегических целей в серию операционных бюджетов, организация рабочих совещаний, утверждение функциональных бюджетов и объединение их в единый мастер-бюджет, рассмотрение отчетов о выполнении бюджетов и дальнейший анализ отклонений, разрешение конфликтов, возникающих в процессе функционирования бюджетной системы.

Полноценное бюджетное планирование на предприятии невозможно без учета цикла деловой активности, отраслевого цикла, цикла развития предприятия и жизненного цикла продукта. Анализ различных моделей роста и стабилизации предприятия показал, что на каждом этапе развития фирмы должна формироваться своя финансовая политика и данные, представляемые управленческим учетом, необходимо формировать, принимая во внимание основополагающую модель развития.

Основные факторы, которые необходимо учитывать при построении соответствующей *модели бюджетирования*, должны быть разделены на основные внутрифирменные факторы, оказывающие влияние на построение модели бюджетирования, и факторы, имеющие значение при влиянии собственника на процесс бюджетирования.



### 10.3. Участники процесса бюджетирования

В процессе бюджетного управления должно участвовать все предприятие. Если бюджетирование локализовано в финансово-экономических службах, то точно можно сказать, что бюджетирование на предприятии не работает. Оно оторвано от реальной практики управления предприятием. При постановке бюджетирования очень важно сформировать полный список всех участников процесса бюджетирования, то есть всех сотрудников, которые выполняют хотя бы одну функцию бюджетирования.

Особенно важно выделить участников процесса бюджетирования в подразделениях. При регламентации участников процесса бюджетирования нужно помнить об особенностях работы с разными группами (типами) участников. Характеристики основных групп участников процесса бюджетирования приведены в рис 10.1. Конечно же, не для каждого предприятия будут справедливы сильные и слабые стороны, которые приписываются в данной таблице соответствующим группам участников процесса бюджетирования. В этой таблице отражены наиболее часто встречающиеся ситуации.

Основные группы	Потенциальные сильные стороны	Потенциальные слабые стороны	Потенциальные основные проблемы	Основные направления решения проблем
Собственники	<ul style="list-style-type: none"> <li>• наличие опыта инвестиционной деятельности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• отсутствие четкого видения стратегических показателей компании</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• отсутствие четкой стратегии развития компании и согласованных бюджетов</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• разработка стратегических показателей</li> <li>• участие собственников в определении граничных значений стратегических показателей</li> </ul>
Генеральный директор	<ul style="list-style-type: none"> <li>• сильные менеджерские навыки</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• недостаточная финансово-экономическая грамотность</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• оторванность от процесса бюджетирования</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• мотивация генерального директора на выполнение стратегических показателей</li> <li>• обучение технологиям бюджетирования</li> </ul>
Бюджетный комитет (топ-менеджеры)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• комплексный охват решаемых проблем</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• различные интересы</li> <li>• неустойчивые отношения между топ-менеджерами</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• низкая эффективность работы в процессе бюджетирования</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• мотивация топ-менеджеров на выполнение финансовых бюджетов</li> </ul>
Подразделения	<ul style="list-style-type: none"> <li>• сильные менеджерские навыки</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• недостаточная финансово-экономическая грамотность</li> <li>• слабые аналитические способности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• сильное противодействие</li> <li>• заинтересованность в отсутствие четких регламентов и системы контроля</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• жесткий контроль исполнения регламентов бюджетирования</li> <li>• мотивация на выполнение бюджетов</li> <li>• обучение технологиям бюджетирования</li> </ul>
Финансовая дирекция	<ul style="list-style-type: none"> <li>• сильные аналитические способности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• слабые менеджерские навыки</li> <li>• отсутствие знаний объектов бюджетирования (бизнес-процессы, проекты, подразделения)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• отсутствие управляемости в процессе бюджетирования</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• мотивация на выполнение регламента бюджетирования</li> <li>• изучение объектов бюджетирования</li> <li>• развитие менеджерских навыков</li> </ul>

Рис 10.1. Основные группы участников процесса бюджетирования

Соответственно и проблемы в системе бюджетного управления, вызванные потенциально слабыми сторонами каждой группы участников процесса бюджетирования, также могут не проявляться на каждом предприятии. Тем не менее данная таблица отражает наиболее типичную ситуацию, с которой сталкиваются специалисты, выполняя проекты по постановке бюджетирования на предприятии. По каждой группе участников процесса бюджетирования приведены и типовые методы решения проблем, с которыми сталкиваются предприятия при попытке внедрения и использования системы бюджетного управления.

#### **10.4. Функции участников процесса бюджетирования**

Для эффективной реализации системы бюджетирования на предприятии необходимо четкое определение функций участников бюджетного процесса, на этапах формирования, исполнения, корректировки, контроля и анализа исполнения бюджетов.

Руководитель организации:

- обеспечивает организацию бюджетного процесса и системы бюджетирования;
- утверждает перечень объектов бюджетирования;
- утверждает состав показателей системы бюджетирования;
- утверждает перечень отчетных форм системы бюджетирования;
- утверждает значения целевых и планово-контрольных показателей;
- на основании результатов анализа информации об исполнении показателей системы бюджетирования обеспечивает принятие и исполнение управленческих решений;
- рассматривает и разрешает бюджетные конфликты между участниками бюджетного процесса;
- рассматривает и согласовывает изменения нормативно-методических документов системы бюджетирования;
- утверждает систему организации процесса бюджетирования;
- определяет цели и задачи участников бюджетного процесса.

Координатор процесса бюджетирования – планово-экономическая служба:

- осуществляет методическое обеспечение структурных подразделений организации в части заполнения бюджетных форм, организа-

ции процедур планирования и сбора отчетной информации;

- готовит предложения по составу объектов бюджетирования для утверждения руководителем предприятия;

- готовит предложения по составу показателей системы бюджетирования;

- определяет формы бюджетных планов и содержание показателей плановых форм для всех участников процесса планирования;

- определяет подразделения, ответственные за подготовку конкретных бюджетных форм, исходя из их функций в системе управления финансово-хозяйственной деятельностью организации;

- инициирует процесс планирования и определяет сроки предоставления информации другими участниками процесса планирования в планово-экономическую службу, исходя из последовательности их заполнения и общего срока подготовки бюджетов;

- разрабатывает и устанавливает значения, нормативы и лимиты целевых показателей системы бюджетирования с учетом требований соответствия планово-контрольным показателям;

- доводит значения целевых показателей до участников процесса бюджетирования;

- координирует деятельность структурных подразделений в соответствии с утвержденным регламентом бюджетирования, обеспечивает контроль сроков, форм предоставления и достоверность предоставляемых бюджетных данных;

- осуществляет консолидацию бюджетной информации, получаемой от участников процесса бюджетирования, для формирования сводных бюджетных форм;

- рассматривает и выносит на утверждение руководства предприятия бюджеты, дает, в случае необходимости, рекомендации по корректировке показателей;

- осуществляет анализ соответствия плановых и фактических показателей бюджетов, соответствия фактических ежемесячных платежей организации утвержденным лимитам;

- анализирует причины отклонений плановых и фактических показателей бюджетов (план-факт анализ) и перечень мероприятий по устранению выявленных причин отклонений;

- собирает, обобщает предложения участников бюджетного процесса, разрабатывает мероприятия по совершенствованию системы бюджетирования.

Кураторы - заместители руководителя организации:

- рассматривают и согласовывают значения целевых показателей;
- обеспечивают исполнение утвержденных целевых показателей;
- на основании результатов анализа информации об исполнении показателей системы бюджетирования обеспечивают принятие и исполнение управленческих решений;
- рассматривают и разрешают бюджетные конфликты между участниками бюджетного процесса;
- рассматривают и согласовывают изменения нормативно-методических документов системы бюджетирования;
- рассматривают и согласовывают методику планирования показателей бюджетных форм, систему организации процесса бюджетирования.

Ответственные за участки планирования:

- обеспечивают формирование значений показателей системы бюджетирования;
- определяют методологию формирования показателей бюджетных форм подразделения в части, не определяемой нормативными документами организации;
- контролируют процесс исполнения сотрудниками структурных подразделений порядка формирования плана;
- обеспечивают достижение утвержденных показателей бюджетной системы;
- обеспечивают своевременное предоставление бюджетной информации другим участникам бюджетного процесса;
- проводят сбор, формирование и предоставление фактических данных для контроля исполнения показателей системы бюджетирования;
- разрабатывают предложения по совершенствованию системы бюджетирования организации.

Ответственное выполнение всеми участниками бюджетного процесса своих функций делает систему бюджетирования эффективной, что позволяет достичь ее главных целей: увеличения финансовой устойчивости и улучшения финансового состояния предприятия, повышения ответственности руководителей различного уровня управления за финансовые результаты своей деятельности и роста финансовой дисциплины в организации.

## 10. 5. Виды анализа выполнения бюджетов

Бюджетирование как управленческая технология является не только (а может, и не столько) инструментом планирования. Это еще и инструмент контроля над состоянием и изменением положения дел с финансами предприятия в целом или в отдельном виде бизнеса.

Чтобы проанализировать исполнение бюджета и выявить отклонения фактической деятельности от запланированной, в полную бюджетную систему включаются не только плановые, но и фактические (отчетные) данные. Контролировать бюджет можно еженедельно, ежемесячно или ежеквартально — как целесообразно в конкретной ситуации.

Для эффективности действий необходимо установить соответствующие методы контроля и убедиться в компетентности сотрудников предприятия в вопросах анализа доходов и своевременного контроля затрат, что позволит с заданной периодичностью правильно заполнять бюджетные формы.

**Бюджетный контроль** — это процесс сопоставления фактических результатов с бюджетными, анализ отклонений и внесение необходимых корректировок в бюджеты следующих периодов.

Теоретически после окончательного согласования бюджета бюджетные доходы должны быть получены, а бюджетные затраты — не превышены.

Конечно, эта цель скорее идеальна, чем реальна, поскольку внутренние и внешние обстоятельства могут измениться, что оказывает на бюджет предприятия определенное влияние: положительное или отрицательное. Поэтому на практике бюджеты подлежат постоянному пересмотру, в них могут вноситься поправки на заседании бюджетного комитета. Тем не менее следует стремиться к достижению поставленной цели, иначе не имеет смысла приступать к составлению бюджета.

**Методы контроля.** Для того чтобы легче соблюдать бюджет, необходимо установить методы контроля, которые должны быть:

- регулярные;
- легко применимые;
- осуществимые на самом нижнем уровне управления.

**Регулярность** — это неукоснительное соблюдение установленных на предприятии сроков формирования и предоставления заинтересованным лицам управленческой отчетности.

*Легко применимые методы* предполагают, что текущий контроль над доходами, затратами, прибылью, движением денежных средств, состоянием активов и пассивов компании является легким и быстрым, а не трудным и отнимающим много времени. Важно также, чтобы данные были легко доступны в любое время, когда в них возникнет необходимость.

Эффективный контроль над бюджетом обычно предполагает, что *процедуры начинаются на самом нижнем уровне управления компанией* - т. е. непосредственно там, где получены доходы и понесены затраты.

Основная цель анализа исполнения бюджета — получение приоритетных показателей, дающих объективную картину финансового состояния предприятия.

Для этого выработаны следующие методы анализа:

- горизонтальный;
- вертикальный;
- "план-факт" анализ;
- сравнительный;
- ранжирование,
- анализ трендов,
- кластерный анализ,
- факторный;
- метод финансовых коэффициентов.
- маржинальный.

**Горизонтальный (или временной) анализ** предполагает сравнение показателей отчетности с аналогичными параметрами предыдущих периодов. Применяется простое сравнение статей отчетности и изучение причин их резких изменений, а также анализ изменения одних статей отчетности по сравнению с колебаниями других.

**Вертикальный (или структурный) анализ** осуществляют с целью определения удельного веса отдельных статей отчета, например, баланса, в общем итоговом показателе и последующего сравнения полученного результата с данными прошлого периода. Горизонтальный и вертикальный анализ дополняют друг друга и при составлении аналитических таблиц могут применяться одновременно.

**"План-факт" анализ.** По окончании бюджетного периода (например, ежеквартально или ежемесячно) по оперативным данным должен проводиться "план-факт" анализ исполнения бюджетов, результаты которого необходимо учитывать при разработке бюджетов

следующего периода. "План-факт" отчеты о ходе исполнения бюджетов в целом, филиалов, бизнес-направлений и отдельных ЦФО составляются централизованно планово-экономическим отделом с учетом внутренних корректировок - трансфертных сделок, аллокаций, перераспределений внутренних доходов-расходов. (Аллокации в управленческом учете – это распределение накладных (косвенных) расходов организации по подразделениям, бизнес-направлениям, продуктам, клиентам, точкам продаж, бизнес-процессам и другим объектам учета с целью оценки их себестоимости.)

В процессе "план-факт" анализа контролируется и анализируется выполнение бюджетов, выявляя и оценивая отклонения, анализируя причины возникновения этих отклонений. А также при необходимости проводится внутренний аудит бюджетов. При этом аудиторское заключение должно включать как анализ случаев невыполнения бюджетов, так и другие замечания и предложения по его исполнению.

**Сравнительный (или пространственный) анализ** проводят на основе показателей подобных предприятий (имеются в виду конкуренты или просто предприятия, имеющие аналогичные схемы ведения бизнеса).

**Ранжирование** реализует методику проведения сравнительного анализа центров прибыли и центров затрат, бизнес-направлений, филиалов и продуктов по статьям бюджета. Применение данного вида анализа позволяет:

- выявлять наиболее и наименее доходные подразделения;
- обнаруживать наиболее и наименее прибыльные продукты и услуги;
- сравнивать расходы и доходы разных подразделений по заданной статье бюджета.

Результаты сравнительного анализа доходов и расходов различных подразделений могут быть использованы для разработки технологии минимизации затрат, а также для обоснования организационных решений.

С помощью **трендов** возможно проводить анализ изменений счетов и показателей, произошедших в течение заданного периода. Глубина исследования определяет количество периодов, на протяжении которых необходимо проследить изменения показателей. Тренд создается на основании предварительно сформированной выборки статей бюджета или бюджетных показателей, требующих постоянного контроля за их состоянием. Анализируя тренд, можно провести

следующие исследования:

1. Выявить показатели, существенно изменившиеся в течение текущего периода по сравнению с предыдущими, и проанализировать причины этих изменений. При этом может быть выполнен расчет как абсолютных, так и относительных отклонений по анализируемым статьям бюджета.

2. Рассчитать темпы изменений, отражающие динамику изменений состояния статей бюджета или бюджетных показателей. Анализ таких данных позволяет обнаружить рост или падение темпов изменений.

3. Анализируя тренд по бюджетной статье, аналитики прибегают к построению графика тренда для наглядного представления изменений и их тенденций. Графики трендов представляют собой три кривые по выбранному счёту или показателю, а именно:

- кривая изменения значения статьи бюджета или бюджетного показателя во времени;
- кривая темпов изменения значений статьи бюджета или бюджетного показателя;
- кривая ускорения изменения, отражающего направление изменения тенденций.

**Кластерный анализ** позволяет объединять статьи бюджета в группы (кластеры) по некоторым признакам, сравнивать эти группы и выявлять среди них наиболее и наименее влиятельные. Например, можно определить наиболее и наименее доходные группы статей центров прибыли, бизнес-направлений, структурных подразделений и предприятия в целом.

При проведении данного анализа вычисляются граничные значения статей для каждой из групп, а затем исследуемые значения статей относятся к соответствующей группе. Количество групп определяется исходя из потребностей анализа.

Применение кластерного анализа особенно удобно для проведения различных маркетинговых исследований. Например, с его помощью возможно выполнить следующие аналитические исследования:

- сегментирование собственной клиентской базы, то есть определение наиболее и наименее устойчивых групп потребителей продукции предприятия среди множества клиентов;
- анализ предметной области, например, анализ организационно-штатной структуры (кадровый анализ) или анализ финансовой структуры предприятия.



Результаты выполнения кластерного анализа могут быть представлены в виде долевой или столбчатой диаграммы с указанием процентного соотношения анализируемых групп статей бюджетов.

**Факторный анализ** предполагает изучение влияния отдельных факторов (причин и условий) на результативный показатель. Анализ факторов, ориентированный на последующие управленческие решения, предполагает более детальный факторный анализ влияния различных отклонений параметров бизнеса на итоговый показатель бюджета. По существу, происходит декомпозиция влияния всех отклонений на величину исследуемого (результативного) фактора. Контроль проводится поэтапно:

1. установление всех факторов, влияющих на величину исследуемого показателя;
2. определение суммарного отклонения фактического значения показателя от его бюджетного значения;
3. определение отклонения исследуемого показателя в результате отклонения каждого отдельного фактора;
4. составление таблицы приоритетов влияния, в которой все факторы располагаются по порядку, начиная с более значимых;
5. составление окончательных выводов и рекомендаций в части управленческих решений, направленных на выполнение бюджета.

Результаты проведения анализа могут быть представлены в виде долевой диаграммы с указанием процентного соотношения влияния факторов на суммарный бюджетный показатель.

Горизонтальный (план-фактный) и факторный анализы, как правило, осуществляется в рамках шага планирования, т. е. если плановый бюджет формируется ежемесячно, то и анализ его исполнения проводится ежемесячно.

**Метод финансовых коэффициентов.** Для анализа исполнения бюджета относительно крупных временных промежутков (например, квартала, полугодия, года) можно применять метод финансовых коэффициентов. Метод финансовых коэффициентов — это расчет отношений данных отчетности, определение взаимосвязи показателей и их интерпретация.

Финансы - это язык бизнеса. Неудивительно, что самые важные коэффициенты - те, которые основаны на финансах. Однако каждый менеджер понимает, что финансовые показатели - лишь отражение того, что в действительности происходит в бизнесе, и необходимо

управлять реальными процессами, а не соотношением чисел.

Эффективность деятельности любого предприятия можно оценить с помощью основных экономических и финансовых показателей, которые выводятся из соотношений, существующих между основными финансовыми параметрами бизнеса. Анализ финансовых коэффициентов основан на расчете относительных показателей, характеризующих различные аспекты деятельности предприятия и его финансовое положение. Однако главное при проведении такого анализа не расчет показателей, а умение трактовать полученные результаты.

Информационной базой для проведения анализа служат три итоговых бюджета: бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств и управленческий баланс. Основные направления анализа с помощью финансовых коэффициентов это:

- анализ ликвидности баланса, который показывает, в какой степени предприятие способно расплатиться по краткосрочным обязательствам текущими активами. Слишком низкое значение ликвидности показывает неспособность предприятия удовлетворить свои краткосрочные обязательства, слишком высокое - является благоприятным для кредиторов-заемодателей, но свидетельствует о чрезмерных инвестициях в рабочий капитал, не производящих дохода.

- анализ эффективности использования собственных оборотных средств берут показатели оборачиваемости и длительности периодов оборота активов. При больших объемах продаж увеличение периода оборота дебиторской задолженности даже на два-три дня может улучшить показатель рентабельности на несколько процентов. Если при управлении текущими активами и дебиторской задолженностью основное внимание должно быть направлено на увеличение показателей оборачиваемости, то при управлении кредиторской задолженностью и текущими пассивами в целом необходимо насколько возможно затягивать платежи, уменьшая показатель оборачиваемости. Если есть разрыв в периодах (например, дебиторская задолженность оборачивается в два раза медленнее, чем кредиторская), то предприятию необходимо искать источник привлечения заемных средств.

- анализ финансовой устойчивости характеризует способность предприятия противостоять ухудшению внешней и внутренней экономической ситуации. Коэффициент финансовой устойчивости отражает уровень риска деятельности предприятия в зависимости от величины заемного капитала.

- анализ эффективности использования активов позволяет оценить уровень доходности различных видов активов и динамику роста деловой активности предприятия. Это направление анализа позволяет в комплексе оценить уровень маркетингового, производственного и финансового управления предприятием.

Сущность **маржинального анализа** заключается в анализе соотношения объема продаж (выпуска продукции), себестоимости и прибыли на основе прогнозирования уровня этих величин при заданных ограничениях. Методика анализа базируется на изучении соотношения между тремя группами важнейших экономических показателей: «издержки – объем производства (реализации) продукции – прибыль» и прогнозирования критической и оптимальной величины каждого из этих показателей при заданном значении других. Данный метод управленческих расчетов называют еще анализом безубыточности или содействия доходу. Маржинальный анализ в управлении служит поиску наиболее выгодных комбинаций между переменными затратами на единицу продукции, постоянными издержками, ценой и объемом продаж. Поэтому этот анализ невозможен без разделения издержек на постоянные и переменные.

Значения удельных маржинальных доходов для каждого конкретного вида продукции важны для менеджера. Если данный показатель отрицателен, то выручка от реализации продукта не покрывает даже переменных затрат. Исчисление маржинального дохода позволяет определить влияние объема производства и сбыта на величину прибыли от реализации продукции, работ, услуг и тот объем продаж, начиная с которого предприятие получает прибыль.

## **10.6. Принципы проведения анализа бюджетов предприятия**

Следует соблюдать одно из основных требований системы бюджетирования — бюджетные и фактические данные должны представляться в едином формате, иначе их сравнение окажется некорректным. Отклонения, выявленные между этими данными за период, часто служат базой для оценки каждого центра финансовой ответственности или функциональной области (снабжение, производство, сбыт, логистика, финансы, кадры и т. п.) и принятия регулятивных решений.

Руководствуясь принципом **управления по отклонениям**, менеджер концентрирует внимание только на значительных отклонени-

ях от плана и не учитывает показатели, выполняемые удовлетворительно.

Приходится мириться с существенными отклонениями, которые объясняются объективными причинами - например, падение спроса, закрытие предприятий клиентов. Однако в подобной ситуации необходимо срочно пересмотреть бюджет продаж, связанные с ним бюджеты и основной, так как исполнение неточного бюджета может оказаться пагубным. При этом, возможно, окажутся неоправданными выполнение производственных графиков и закупка капитального оборудования без поступления необходимых доходов.

Выявленные отклонения - первый шаг в оценке деятельности предприятия, позволяющий выявить области эффективности (неэффективности) всей деятельности или отдельных областей и функций предприятия.

Анализ того, какие изменения произошли в системе и какие действия следует предпринять, чтобы провести текущую корректировку поведения системы на основании данных о ее состоянии, есть управление текущим процессом или обратная связь. Наличие обратной связи делает систему жизнеспособной. Для системы финансового планирования обратной связью является контроль и анализ исполнения планов и бюджетов.

Отклонения фактических величин от плановых могут возникать по всем параметрам, определенным в бюджете, а именно:

- 1) По стоимостным параметрам (внешние и внутренние доходы-расходы, маржинальная прибыль, привлечение и размещение ресурсов, капитал и т.п.);
- 2) По параметрам финансовой структуры предприятия (новые ЦФО, соотношение в финансовой структуре групп ЦФО разных типов и т.д.);
- 3) По временным параметрам (день, неделя, месяц, квартал, год и т.п.).

Различают следующие виды отклонений:

**Абсолютное отклонение** - разница, получаемая путем вычитания одной величины из другой. Принято считать, что если отклонение позитивно влияет на прибыль банка, то его исчисляют со знаком "плюс". В связи с этим в практике исчисления абсолютных отклонений используют подход, при котором рост фактического показателя по сравнению с плановым обозначают знаком "плюс", а уменьшение - знаком "минус".

**Относительное отклонение** - отклонение, рассчитываемое по отношению к другим величинам и выраженное в процентах. Чаще всего относительное отклонение исчисляется по отношению к какому-либо общему показателю или параметру. Применение относительных отклонений повышает уровень информативности проводимого анализа и позволяет более отчетливо оценить изменения.

**Селективные отклонения.** Метод расчета селективных отклонений предполагает сравнение контролируемых величин во временном разрезе: квартал, месяц и реже день. Сравнение контролируемых величин за определенный месяц текущего года с тем же месяцем предыдущего года может быть гораздо информативнее сравнения с предыдущим месяцем рассматриваемого планового периода. Метод расчета селективных отклонений используется для анализа причин изменения бюджетных показателей, характеризующих "сезонный" продукт.

**Кумулятивное отклонение** - отклонение, рассчитанное как разница между кумулятивными показателями. Кумулятивный показатель - сумма, исчисленная нарастающим итогом. Кумулятивное отклонение позволяет оценить степень выполнения плана за прошедшие периоды (например, месяцы) и возможную разницу к концу бюджетного периода (например, квартала или года). Возникающие в отдельных периодах случайные колебания бюджетных показателей могут привести к значительным отклонениям на коротком отрезке времени. Кумуляция позволяет компенсировать случайные отклонения и более точно выявить тренд.

Прогнозные бюджетные показатели следует рассчитывать не только на основе статистических экстраполяционных прогнозов, но и путем изучения текущих отклонений и анализа причин их возникновения.

Анализ отклонений в первую очередь базируется на расчете определенных показателей или их групп, динамика и изменения которых дадут ответ на ключевые вопросы: «Почему произошло отклонение от плана?» и «Что можно сделать, чтобы скорректировать его выполнение?»

Процесс планирования чрезвычайно многогранен, и на протяжении всего процесса можно выделить огромное количество показателей, которые в той или иной степени отражают произошедшие изменения. Однако на практике на каждом предприятии выделяется группа показателей, которая удовлетворяет ряд требований:

- соответствие ключевым стратегическим целям компании: если ключевой стратегией компании на текущий период является завоевание рынка сбыта, то значение показателя объема продаж гораздо выше, чем, например, показателя фондоемкости;

- удобопонятность показателя для топ-менеджера. Человеку, к сожалению, свойственно уделять внимание лишь наиболее важной информации, поэтому зачастую, как бы ни был показателен расчет того или иного индекса, его значение для большинства неспециалистов может быть непонятно;

- сопоставимость единой совокупности показателей. Статистика — вещь двулика: можно накормить одного обедом и другого оставить голодным, а проведенный анализ по выборке даст ответ, что все съели по половине обеда. Показатели, на основании которых принимается управленческое решение, должны отображать наиболее достоверную картину и отсекают излишнюю информацию, которая может сглаживать общую тенденцию.

Можно выделить стратегический подход к анализу отклонений, который базируется на гипотезе, что оценка результатов деятельности предприятия, в частности выполнения бюджета, должна осуществляться с учетом стратегии, которой следует предприятие. Система контроля выполнения планов в данном случае является крайне важным элементом для предприятия, которое ориентируется на стратегию использования при стратегическом позиционировании конкурентных преимуществ. Отражением этого стремления является метод контроля бюджета, сфокусированный на управленческих решениях.

Методика контроля исполнения финансовых планов компании состоит из нескольких шагов:

1. Выявление и оценка отклонений
2. Анализ причин отклонений
3. Принятие управленческих решений

**Оценка отклонений.** Перед тем, как проводить анализ выявленных отклонений необходимо выяснить, является ли данное отклонение случайным или регулярным. В случае если отклонение носит разовый характер и не играет значительной роли в достижении целевых плановых бюджетных показателей, выполнять анализ, оценку и корректировку этого отклонения нерационально и бессмысленно.

*Выявленные возникшие отклонения должны отвечать следующим критериям:*

- оценка по допустимым пределам. Анализ отклонения следует

проводить, если отклонение какого-либо параметра бюджета выходит за установленные допустимые границы. Например, если установлен допустимый предел отклонений по исследуемой статье бюджета за каждый месяц равным 5%, то анализу следует подвергать значение статьи за те месяцы, где отклонение, как в "плюс", так и в "минус" превысило заданную величину;

- оценка отклонений по влиянию на прибыль. Величина процентного отклонения отдельного бюджетного параметра в первую очередь свидетельствует о качестве планирования и бюджетной дисциплине, но практически ничего не говорит о степени влияния на прибыль. Например, 25%-ное отклонение по статье бюджета доходов и расходов "канцелярские товары" внешне очень значимо, однако 5%-ное снижение объема продаж влияет на прибыль гораздо больше. Данный подход предполагает ранжирование параметров, влияющих на прибыль, как в позитивном, так и негативном направлениях.

#### Анализ причин отклонений

При анализе отклонений следует различать контролируемые и неконтролируемые причины.

Неконтролируемые причины отклонений связаны с изменениями во внешней среде.

Предприятие в состоянии в определенной мере влиять на контролируемые причины. Отклонения чаще всего возникают либо из-за ошибок при планировании, либо из-за ошибок, связанных с реализацией плана. Ошибки при планировании могут быть вызваны следующими причинами:

- недостаточностью информации;
- недостоверным прогнозом развития;
- неподходящими методами планирования.

В практике анализа причин отклонений различают анализ, ориентированный на прошлое, и анализ, ориентированный на будущее (на перспективу). При этом анализ отклонений с ориентацией на перспективу возможен в случае, если на предприятии осуществляется регулярный прогноз развития контролируемых параметров. Сравнивая плановые и прогнозные величины, можно оценить вероятные отклонения в перспективе, а также установить причины возможных отклонений. Прогнозируемое отклонение является предупреждением о том, что запланированная цель может быть не достигнута и что должны быть выработаны корректирующие мероприятия.

Таким образом, из всего вышесказанного следует, что эффек-

тивная система бюджетирования предполагает не только постановку плановых задач по ЦФО, но и своевременный контроль и анализ исполнения бюджетов с целью принятия эффективных управленческих решений.

Различают регулярный и окончательный контроль исполнения финансового плана компании:

- **регулярный** контроль осуществляется в течение планового периода. Технология регулярного контроля позволяет на ранней стадии обнаружить тенденции к нарушению плана и принять меры по корректировке финансовой ситуации. Регулярный контроль исполнения бюджетов филиалов осуществляется на уровне центров финансовой ответственности (ЦФО). При этом возрастает роль бюджетного комитета, контролирующего процесс исполнения плановых бюджетных показателей филиалами;

- **окончательный** контроль проводится по завершении планового периода на основе отчетов об исполнении бюджетов компании.

Контроль исполнения бюджета основывается на данных о значениях бюджетных показателей и осуществляется путем вычисления отклонений фактического значения бюджетного показателя от планового. Можно начинать проверку с обобщающих статей бюджета, постепенно опускаясь на уровень составляющих статей для выявления причин расхождений.

Для облегчения принятия управленческих решений в автоматизированной системе ведения бюджета предприятия должна быть реализована возможность эффективного анализа причин возникновения отклонений путем детализации выявленных отклонений до первичных документов.

Подводя итог, необходимо сказать, что разработка системы контроля исполнения бюджетов — безусловно, один из наиболее важных аспектов всего процесса финансового планирования и управления компанией в целом. Выбор методов, оценки исполнения, системы показателей уникален для каждого конкретного предприятия и напрямую зависит от тех стратегических целей, которые были поставлены перед компанией, и от специфики ее функционирования.

Процесс построения системы бюджетирования и системы исполнения бюджетов довольно сложен и трудоемок, поэтому реализовать его возможно лишь с помощью систем автоматизации. Выбирая информационную систему, в которой будет реализовано бюджетное управление организацией, нужно заранее предусмотреть возможность



создания инструментов исполнения бюджета. Большинство программных продуктов, представленных на рынке, в той или иной степени поддерживают эти требования или содержат готовые решения. Тем не менее при продуманной организации контроля исполнения бюджета автоматизировать и ускорить работу можно и за счет таких общедоступных программных продуктов, как Excel или Access.

В заключение хочется снова отметить, что в первоначально принятые положения по исполнению бюджета потребуется вносить дополнения и изменения, продиктованные опытом и спецификой деятельности предприятия.

## СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Булгакова С.В. Управленческий учет: методология и организация. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2008. - 199 с.
2. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / под ред. Е.И. Костюковой. М.: КноРус, 2014. - 266 с.
3. Варьяш И.Ю. Контроллинг экономических ожиданий. М.: Финансовый университет, 2012. - 173 с.
4. Вахрушина М.А., Сидорова М.И., Борисова Л.И. Стратегический управленческий учет. М.: Рид Групп, 2011. - 868 с.
5. Дайле А. Практика контроллинга: Пер с нем./Под ред. и с предисл. М.Л.Лукашевича, Е.Н.Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 336 с.
6. Добровольский Е. Карабанов Б. Боровков П. Глухов Е. Бреслав Е. Бюджетирование шаг за шагом. – СПб.: Питер, 2006. – 448с.
7. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. Пер. с англ. - М., “Аудит”, ИИИТИ, 1994. - 560с.
8. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование. /Академия контроллинга, Horvath & Partners; Пер. с нем. – М.Альпина Бизнес Букс, 2005. – 269 с.
9. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М.Оленев, А.Г.Примак, С.Г.Фалько. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 256 с.: ил.
10. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А.Ананькина, С.В.Данилочкин, Н.Г.Данилочкина и др.; Под ред. Н.Г. Данилочкиной. — М: Аудит, ЮНИТИ, 2001. - 279с.
11. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник/Пер. с англ.- М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
12. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Магистр, 2011. - 576 с.
13. Каплан Р. С., Нортон Д. П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Пер. с англ. М.: «Олимп-Бизнес», 2003.- 379с.
14. Лукасевич И.Я. Финансовый менеджмент: учебник. М.: Национальное образование, 2013. - 768 с.
15. Николаева О., Алексеева О. Стратегический управленческий учет. М.: ЛКИ, 2008. - 304 с.
16. Переверзев М.П., Шайденко Н.А., Басовский Л.Е. Ме-

- неджмент: учебник. М.: Инфра-М, 2013. - 330 с.
17. Самылин А.И. Финансовый менеджмент: учебник. М.: Инфра-М, 2013. - 413 с.
  18. Соколов Я.В. Управленческий учет. М.: Магистр, 2010. - 428 с.
  19. Уткин Э.А, Музаев А.А., Юсупова С.Я. Контроллинг и управление персоналом. М.: Richard Cash Publishers, 2007. -438с.
  20. Финансовый менеджмент: учеб. пособие. 3-е изд., перераб. и доп. / под общ. ред. Н.А. Адамова. М.: ИД «Экономическая газета», 2012. - 518 с.
  21. Хорин А.Н., Керимов В.Э. Стратегический анализ: учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЭКСМО, 2009. 286с.

Гиль Марина Олеговна

## **БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЛИНГ**

### **Пособие**

**по одноименному курсу для магистрантов  
специальности 1-25 80 04 «Экономика  
и управление народным хозяйством»  
дневной и заочной форм обучения**

Подписано к размещению в электронную библиотеку  
ГГТУ им. П. О. Сухого в качестве электронного  
учебно-методического документа 30.10.16.

Пер. № 4Е.  
<http://www.gstu.by>