

Калиакпарова Г.Ш., Бокижанова Ф.И.

КОНТРОЛЛИНГ

Учебное пособие

г. Алматы 2020

Академия «Кайнар»

Калиакпарова Г.Ш., Бокижанова Ф.И.

КОНТРОЛЛИНГ

Учебное пособие

Издательство «Интеллект»

г. Алматы 2020

УДК 005(075.8)
ББК 65.290-2я73
К17

Рекомендовано к изданию решением Ученого совета академии «Кайнар»
№ 4/65 от 27 ноября_2020 года

Рецензенты:

Сауранбай Санлугаш Бабагаликызы – PhD, доцент Казахского
национального аграрного исследовательского университета, кафедра
«Учет, аудит и финансы»

Сыздыкова Куляш Шаймолденовна - к.э.н., профессора Академии
«Кайнар», кафедра «Экономика и бизнес»

Контроллинг: Учебное пособие /Г.Ш. Калиакпарова, Ф.И
К 17 Бокижанова. – Алматы: Издательство «Интеллект», 2020. – 205 с.

ISBN 978-601-08-0292-6

Целью учебного пособия является формирование теоретических и практических знаний в области контроллинга. В учебном пособии даются основные понятия о сущности, принципах и задачах контроллинга, его роли в деятельности субъектов, обслуживающих различные сектора экономики. В ходе изучения курса важно научиться осуществлять диагностику системы учета и планирования деятельностью предприятий, которые представляют собой базовые элементы контроллинга; владеть техникой разработки текущих и стратегических бюджетов предприятия; владеть методикой организации контроллинга на предприятиях в рамках дифференцированных структурных моделей.

Учебное пособие предназначено для студентов экономических специальностей высших учебных заведений, а также преподавателей экономических дисциплин в системе профессиональной подготовки и переподготовки специалистов в области экономики.

УДК 005(075.8)
ББК 65.290-2 я73

ISBN 978-601-08-0292-6

© Калиакпарова Г.Ш., Бокижанова Ф.И., 2020
© ТОО «Издательство «Интеллект», 2020

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	7
ТЕМА 1. КОНЦЕПЦИЯ КОНТРОЛЛИНГА	10
1.1 Эволюция концепции контроллинга	10
1.2 Цели, задачи и принципы контроллинга	15
1.3 Особенности развития контроллинга в Казахстане	18
ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:	21
ТЕСТЫ	22
2. ВИДЫ И РАЗДЕЛЫ КОНТРОЛЛИНГА	27
2.1 Стратегический контроллинг.....	27
2.2 Оперативный контроллинг.....	33
2.3 Диспозитивный (ситуационный) контроллинг	37
ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	39
ТЕСТЫ	40
3. ЗАДАЧИ И РОЛЬ КОНТРОЛЛЕРА НА ПРЕДПРИЯТИИ	44
3.1 Создание службы контроллинга на предприятии	44
3.2 Структура и персонал службы контроллинга	45
3.3 Функции и задачи контроллера	53
ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:	62
ТЕСТЫ	62
ТЕМА 4. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ КАК ОСНОВА КОНТРОЛЛИНГА 67	
4.1 Управленческий учет как элемент системы контроллинга	67
4.2 Ошибки, возникающие на стадии внедрения и становления контроллинга	72
ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	75
ТЕСТЫ	75
ТЕМА 5. ИНСТРУМЕНТЫ КОНТРОЛЛИНГА	80
5.1 Структура контроллинга в системе управления предприятием	80
5.2 Классификация инструментов контроллинга	85
ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:	88
ТЕСТЫ	88

ТЕМА 6. ИНФОРМАЦИОННАЯ ПОДДЕРЖКА КОНТРОЛЛИНГА	92
6.1 Информация как технологическая основа контроллинга	92
6.2 Свойства и виды информации	94
6.3 Источники информации	97
ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	99
ТЕСТЫ.....	100
ТЕМА 7. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ И ЦЕНТРЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА.....	105
7.1 Классификация расходов предприятия по решению контроллинговых задач.....	105
7.2 Понятие центров ответственности в контроллинге и их классификация	109
ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	115
ТЕСТЫ	115
ТЕМА 8. ПЛАНИРОВАНИЕ, БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ В КОНТРОЛЛИНГЕ	120
8.1 Планирование и бюджетирование в системе контроллинга	120
8.2 Анализ отклонений в системе контроллинга	125
8.3 Требования к критериям принятия управленческих решений.....	130
ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	136
ТЕСТЫ.....	137
ТЕМА 9. КОНТРОЛЛИНГ НАПРАВЛЕНИЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	141
9.1 Общая характеристика контроллинга по видам деятельности	141
9.2 Особенности контроллинга инвестиционных проектов	142
9.3 Контроллинг маркетинга.....	147
9.4 Контроллинг инновационных процессов	151
9.5 Финансовый контроллинг	156
9.6 Контроллинг логистики.....	163
ТЕСТЫ.....	167
10.МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ РАЗВИТИЯ КОНТРОЛЛИНГА.....	172
10.1 Применение современных зарубежных методов контроллинга в системе управления предприятием	172
10.2 Современные модели контроллинга в зарубежной практике	178

10.3 Контроллинг в Германии	181
10.4 Контроллинг в США.....	184
10.5 Контроллинг в России	189
ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	192
ТЕСТЫ.....	192
ГЛОССАРИЙ.....	197
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	203

ВВЕДЕНИЕ

В середине 90-х годов в Казахстане и в странах СНГ начинает возникать научный и практический интерес к контроллингу.

Зарубежный опыт применения контроллинга и управления предприятием показывает успешные результаты управления бизнесом, потому что контроллинг проникает во все секторы деятельности предприятия: как в маркетинге, так в производстве и в снабжении, и требует от них единой слаженной работы.

Основными источниками работы системы контроллинга является постоянный и своевременный сбор информации, ее анализ и планирование с целью долгосрочных перспектив развития предприятия. Применение слаженной системы контроллинга позволяет своевременно реагировать на рыночные изменения и быстро принимать эффективные управленческие решения.

Слово контроллинг произошло от английского to control - контролировать, управлять. Однако в Великобритании и США укоренился термин “управленческий учет”, хотя работников, в чьи должностные обязанности входит ведение управленческого учета, там называют контроллерами. В Казахстане термин “контроллинг” пришел из Германии и в настоящее время он используется наравне с термином “управленческий учет”.

Основная конечная цель любого коммерческого предприятия - получение прибыли (контроллинг можно назвать системой управления прибылью предприятия), но в некоторых случаях цели предприятия могут быть и иными, - например, завоевание доли рынка, устранение конкурентов, - тогда контроллинг ориентирует усилия предприятия в направлении этих целей, хотя конечная цель та же - получение прибыли.

Находясь на пересечении учета, информационного обеспечения, контроля и координации, контроллинг занимает особое место в управлении предприятием: он связывает воедино все эти функции, интегрирует и координирует их, причем не подменяет собой управление предприятием, а лишь переводит его на качественно новый уровень. Контроллинг является своеобразным механизмом саморегулирования на предприятии, обеспечивающим обратную связь в контуре управления.

Контроллинг основывается на научных достижениях различных дисциплин: экономической теории, анализа хозяйственной деятельности, бухгалтерского учета, планирования, менеджмента, кибернетики, социологии. Для овладения контроллингом необходимы широкий кругозор и способность мыслить аналитически; кроме того, нужны знания по широкому спектру предметов, связанных с экономикой, управлением, кибернетикой. Следует иметь в виду, что не существует готовых решений для всех проблем, с которыми может столкнуться предприятие. Реальные экономические проблемы всегда нестандартны и запутаны, а времени и исходной информации для их решения обычно недостаточно. Поэтому следует научиться смело

комбинировать различные подходы, применять весь накопленный опыт и знаний для поиска творческих решений в условиях неопределенности и неполной информации.

Система контроллинга представляется как ориентированная на выполнение миссии организации система оказания помощи менеджменту, позволяющая анализировать, прогнозировать и корректировать деятельность организации с учетом нивелирования конфликтов интересов агентов и корреспондентов. По мнению ряда ученых, управленческий учет является информационной основой системы менеджмента, в том числе и контроллинга.

Контроллинг как новая система управления неразрывно связан с информационным обеспечением руководства в процессе принятия управленческих решений. Решение оперативных и рассмотрение стратегических задач представляется возможным только на базе регулярного поступления полной и достоверной информации о финансовой ситуации и результатах в разрезе всех процессов хозяйственной деятельности организации. Иными словами, контроллинг является инструментом интегрированного (комплексного) управления деятельностью, который обеспечивает методическую и инструментальную базу для поддержки основных функций менеджмента: планирования, управления и контроля. Как целостная концепция менеджмента контроллинг в основном опирается на учетную информацию. Рассмотрение учетной информации становится базой проведения специалистом по контроллингу оценки финансовой ситуации хозяйствующего субъекта, процессов планирования и контроля. Именно в учете формируется база данных, определяется содержание, определяется оценка и отбор параметров для характеристики количественного и качественного состояния исследуемых объектов.

Контроллинг направлен на устранение узких мест в работе компании, ориентирован на будущее в соответствии с фиксированными в ее миссии целями, на достижение конкретных результатов бизнеса с комплексным использованием методов оперативного и стратегического менеджмента.

Категория «контроллинг» в сочетании с другими категориями позволяет повысить значение анализа производственных отношений до уровня научности экономических процессов: позволяет найти ресурсы для инноваций, активизирует творческую работу персонала, стимулирует повышение результативности труда, способствует развитию системного мышления сотрудников, приводит к высокой продуктивности трудовой деятельности. Внедрение контроллинга выступает гарантией повышения конкурентоспособности предприятий и уровня жизни в стране.

Контроллинг будущего должен будет переориентировать сектор своей деятельности в сторону основных источников эффективности: разработка новых продуктов, технологий и методов организации труда и производства во всех функциональных сферах деятельности предприятия.

Основной целью написания учебного пособия «Контроллинг» стало обучение студентов теоретическим основам и практическим аспектам

организации контроллинга, являющегося неотъемлемой частью новейшей системы управления предприятиями.

Изучая данный курс важно помнить, что необходимо применять знания, полученные по фундаментальным учебным дисциплинам. Так, при изучении основ управленческого учета для решения конкретных ситуаций (хозяйственных операций), необходимо применять знание учебных курсов: основы экономики, финансового права, трудового права.

Знание основ контроллинга пригодится в работе будущих специалистов экономических, финансово-банковских и хозяйственных служб. Важно уметь осуществлять диагностику системы учета и планирования деятельностью предприятий, которые представляют собой базовые элементы контроллинга, обладать методами инвестиционных, финансовых расчетов, а также методами расчета затрат, ориентированными на управление предприятием, владеть техникой разработки текущих и стратегических бюджетов предприятия, иметь представление об особенностях организации систем оперативного и стратегического контроллинга и т.д.

Учебное пособие предназначено для студентов вузов, изучающих экономику, а также преподавателей экономических дисциплин в системе профессиональной подготовки и переподготовки специалистов в области экономики.

ТЕМА 1. КОНЦЕПЦИЯ КОНТРОЛЛИНГА

1.1 Эволюция концепции контроллинга

Основная цель контроллинга - ориентация управленческого процесса на достижение всех целей, стоящих перед предприятием. Для этого контроллинг обеспечивает выполнение следующих функций:

- координация управленческой деятельности по достижению целей предприятия;
- информационная и консультационная поддержка принятия управленческих решений;
- создание и обеспечение функционирования общей информационной системы управления предприятием;
- обеспечение рациональности управленческого процесса.

Появление контроллинга на современных предприятиях объясняется следующими причинами:

- 1) повышение нестабильности внешней среды выдвигает дополнительные требования к системе управления предприятием, в частности:
 - смещение акцента с контроля прошлого на анализ будущего;
 - увеличение скорости реакции на изменения внешней среды, повышение гибкости предприятия;
 - необходимость в непрерывном отслеживании изменений, происходящих во внешней и внутренней средах предприятия;
 - необходимость продуманной системы действий по обеспечению выживаемости предприятия и избежанию кризисных ситуаций.
- 2) Усложнение систем управления предприятием требует механизма координации внутри системы управления;
- 3) Информационный бум при недостатке релевантной (существенной, значимой) информации требует построения специальной системы информационного обеспечения управления;
- 4) Общекультурное стремление к синтезу, интеграции различных областей знания и человеческой деятельности.

Понятие «контроллинг» можно считать сравнительно новым, как в теории, так и в практике управления предприятием, образовавшееся на рубеже планирования, менеджмента, экономического анализа и управленческого учета.

Изначально контроллинг зародился в средних веках при королевских дворах Англии и Франции.

Во второй половине 50-х годов XX века концепция контроллинга переходит на земли Германии, где к ней относятся критически из-за неправильного ее понимания или неточной интерпретации. Понятие контроллинга, прежде всего, сводилось к увеличению полномочий контроллера, а деятельность контроллинга ограничивалась лишь контрольной функцией управления.

Контроллинг – это управление будущим для обеспечения длительного функционирования предприятия и его структурных единиц.

В определении термин объединяет две составляющие: контроллинг как философия и контроллинг как инструмент:

1) Контроллинг - философия и образ мышления руководителей, ориентированные на эффективное использование ресурсов и развитие предприятия (организации) в долгосрочной перспективе.

2) Контроллинг - 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.

Основные постулаты современной философии контроллинга можно сформулировать следующим образом:

1. Примат рентабельности деятельности предприятия над ростом объемных показателей, т.е. размеры предприятия, объемы выпуска, количество филиалов и клиентов, ассортимент продукции, сумма баланса и т.п. являются второстепенными по сравнению с эффективностью работы предприятия в целом и его подразделений;

2. Рост объемов бизнеса предприятия (организации) оправдан лишь при сохранении прежнего уровня или росте эффективности;

3. Мероприятия по обеспечению роста доходности не должны повышать допустимые для конкретных условий функционирования предприятия уровни рисков.

Целевая задача контроллинга заключается в системно - интегрированной информационной, аналитической, инструментальной и методической поддержке руководства для обеспечения долгосрочного существования и развития предприятия.

Слово контроллинг произошло из английского *to control* - контролировать, управлять, которое в свою очередь происходит от французского слова, означающего «реестр, проверочный список».

Рассмотрим, какие определения контроллинга дают ведущие экономисты:

П.Хорват интерпретирует контроллинг как информационное руководство для финансового учреждения, направленное на координирование, реагирование и приспособление к внутренним и внешним изменениям, чтобы реализовать поставленные цели. Контроллинг – это функция поддержки руководства в целях слияния и регулирования процесса планирования и информационного обеспечения развития финансового учреждения.

Т. Райхман подобно П. Хорвату больше внимания уделяет направленности контроллинга на результат, основное назначение контроллинга он видит в сборе и обработке полученных материалов в

процессе разработки, согласования и контроля над выполнением планов в финансовом учреждении.

Х.Ю. Кюппер видит проблему контроллинга с точки зрения регулирования системы управления в финансовом учреждении, разделяя ее на следующие составляющие: организацию, систему планирования и контроля, информационную систему, систему руководства персоналом, систему целей и принципы управления.

Контролинг – 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.

В этом нередко кроется причина того, что руководители предприятий по-разному трактуют понятие "контролинг" и подразумевают под ним все, что угодно. Чаще всего возникает ассоциация с непрерывно осуществляемым контролем.

Однако, по нашему мнению, несмотря на разницу в определениях контроллинга, его можно рассматривать как отдельное функционально обособленное направление экономической работы в организации. В экономическом смысле контролинг – это управление и наблюдение, направленное на стремление обеспечить долгосрочное эффективное существование бизнеса. При этом эффективное управление и наблюдение невозможно без постановки целей и планирования мероприятий по реализации этих целей.

Контролинг определяют, как интегрированную систему планирования и контроля, базирующуюся на непрерывном потоке внутренней и внешней информации.

В краткосрочном плане контролинг выступает как система обеспечения выживаемости фирмы, нацеленная на оптимизацию прибыли, в долгосрочном – на адаптацию стратегического развития предприятия к изменяющимся условиям внешней среды.

Основной принцип контроллинга заключается в следующем: «Делать сегодня то, о чем другие завтра будут только думать».

Процесс становления и модернизации системы контроллинга прошел разные его периоды: от понимания его как функции и концепции управления в конце XX века, к восприятию как системы управления на данный период времени. Данная система управления позволяет в полной мере использовать весь инструментарий контроллинга для повышения эффективности деятельности компаний.

Рассмотрим этапы развития контроллинга в таблице 1.

Таблица 1 - Эволюция концепций контроллинга

Концепции контроллинга					
1980-е гг.	Конец 1980-х гг.	Начало 1990-е гг.	Середина 1990-е гг.	Конец 1990-х гг.	2000 – по настоящее время
Функция управления		Концепция управления		Система управления	
Управленческий учет	Информационная система	Планирование и контроль	Координация	«Управление управлением»	Координация, согласование, интеграция, контроль
Контроллинг как система управления затратами, на основе информационного обеспечения	Контроллинг как накопление информации для использования при планировании, управлении, оценке	Контроллинг как планирование и контроль	Контроллинг как функция менеджмента, обеспечивающая планирование, реализацию и управление по обратной связи	Контроллинг как мета-система управления	Контроллинг как метафункция, обеспечивающая управление, координацию, согласование и контроль процесса принятия управленческих решений
Р.Манн, Э.Майер, Х.Й.Фольмут, Ч.Хонгрэн, И.Глушенко, П.Фридман и др.	Т.Рейхман, П.Прайссер, Х.Берр, А.Карминский, Н.Оленев, С.Фалько и др.	Д.Хан, П.Хорват и др.	Х-Ю.Книппер, А.Зунд, А.Шмидт, Й.Вебер и др.	Х.Штайнман, Й.Шрайог, Е.А.Ананьин, Н.Г.Данилочкина, С.Фалько и др.	Г.Пич, Э.Шерм, Х.Штайнман, А.Беккер, А.Дайле и др.

Таким образом, в настоящее время можно говорить о существовании следующих концепций контроллинга:

- концепция контроллинга, ориентированная на систему учета;
- концепция контроллинга, ориентированная на информационную систему;
- концепция, ориентированная на систему управления;
- классическая концепция, согласно которой выделяется система планирования и контроля, а также система информационного обеспечения, координацию между которыми обеспечивает контроллинг;
- практическая концепция контроллинга, в которой контроллинг рассматривается как инструмент целенаправленного управления предприятием.

Рассмотрим сущность и основные задачи контроллинга в рамках вышеперечисленных концепций (Таблица 2).

Таблица 2. - Основные концепции контроллинга

Ориентация концепции	Сущность и основные задачи контроллинга в рамках данной концепции
На систему учета	Переориентация системы учета из прошлого в будущее, создание на базе учетных данных информационной системы поддержки управленческих решений, связанных с планированием и контролем деятельности предприятия
На управленческую информационную систему	Создание общей информационной системы управления. Разработка концепции единой информационной системы, ее внедрение, координация функционирования информационной системы, оптимизация информационных потоков
На систему управления	
- с акцентом на планирование и контроль	Планирование и контроль деятельности структурных подразделений предприятия
- с акцентом на координацию	Координация деятельности системы управления предприятием (управление управлением)

Как свидетельствует опыт функционирования хозяйствующих субъектов Казахстана, четкого разграничения по содержанию между концепциями не существует, каждая из них может и должна дополнять друг друга. Однако следует отметить, что схему контроллинга, которая функционирует за рубежом, невозможно имплементировать в полной мере в условиях постсоветских хозяйственных систем.

Контроллинг современности должен быть непрерывно функционирующей системой, которая обеспечивает концентрацию контрольных операций на основных направлениях деятельности предприятия и одновременно обеспечивает информационную поддержку принятия управленческих решений, сбор и систематизацию информации, структурирование информационной системы и обеспечение экономичности ее функционирования.

Введение контроллинга в процесс координирования деятельности предприятия дает потенциал:

- предусмотреть возможные экономические проблемы предприятия и своевременно принимать адаптивные меры в условиях многомерной конкуренции;
- предоставить надежную, проанализированную информацию административному персоналу для выполнения решений управления бизнесом в соответствии с поставленными целями;
- исключить наличие «узких мест» в деятельности предприятия;
- способность быстро реагировать на изменения, происходящие во внешней среде: спрос покупателей, изменение цены у конкурентов и т.д.;
- постоянно получать необходимые сведения из бухгалтерии, экономического и финансовых отделов, отдела маркетинга и службы сбыта и оперативно менять аналитическую информацию.

Особенностью казахстанской модели контроллинга является разграничение финансового, управленческого и налогового учетов; в сравнении с американской и немецкой моделями, где отсутствуют четкие различия и урегулирование со стороны государства, в Казахстане со стороны государства мы наблюдаем постоянный контроль, так как в нашей стране преобладает роль государства в управлении развитием экономики через законодательное и нормативное регулирование в основном финансового сектора.

Благоприятным моментом для начала построения системы контроллинга является появление первых слабых сигналов (индикаторов) о возможных рисках для перспективного успешного функционирования организации.

Контроллинг позволяет установить контроль за достижением как стратегических, так и тактических целей деятельности фирмы. В системе управления он отслеживает движение предприятия к намеченной стратегической цели своего развития. Для этого фиксируются качественные (предотвращение кризисных ситуаций) и количественные (объем и структура оборота, структура и величина расходов, отношение прибыли к капиталу, объем заемных средств, платежеспособность, конкурентоспособность товаров и услуг, численность персонала, число партнеров) цели предприятия.

1.2 Цели, задачи и принципы контроллинга

Основная цель контроллинга заключается в предоставлении менеджерам актуальной, ориентированной на результат и ликвидность информации, обеспечивающей улучшение процедур, настроенных на достижение результата общей системы целей предприятия.

Главной задачей контроллинга является системно-интегрированная информационная, аналитическая, инструментальная и методическая поддержка руководства для обеспечения долгосрочного существования и развития предприятия.

Цели контроллинга на предприятии можно разделить на общие и специальные. Общие цели, как направление деятельности, всегда совпадают с целями организации, так как по своей сути они ими и определяются. Общие цели контроллинга выражаются преимущественно в количественных экономических терминах, например, в достижении определенного уровня прибыли, рентабельности или производительности организации, в гарантированном обеспечении заданного уровня ликвидности, в минимизации затрат предприятия (точнее говоря, в оптимизации затрат) и т.п. В наиболее общем виде специфическая цель деятельности службы контроллинга должна заключаться в обеспечении эффективности системы управления компанией посредством информационно-аналитической и методологической поддержки руководителей всех уровней предприятия в процессе принятия ими управленческих решений, направленной на гарантированность достижения

основных (прежде всего монетарных) целей предприятия. Причем поддержка эта осуществляется с помощью специальных финансовых инструментов: методов учета, анализа и расчета затрат, планирования и бюджетирования, контроля за системой, выявления и анализа и расчета затрат, планирования и бюджетирования, контроля за системой, выявления и анализа отклонений факта от плана и т.д. Достижение целей системы контроллинга обеспечивается реализацией задач, в которых от взаимосвязи и взаимодействия различных ее элементов требуется достичь конкретных финансовых показателей, по которым можно судить об эффективности управления и развития компании.

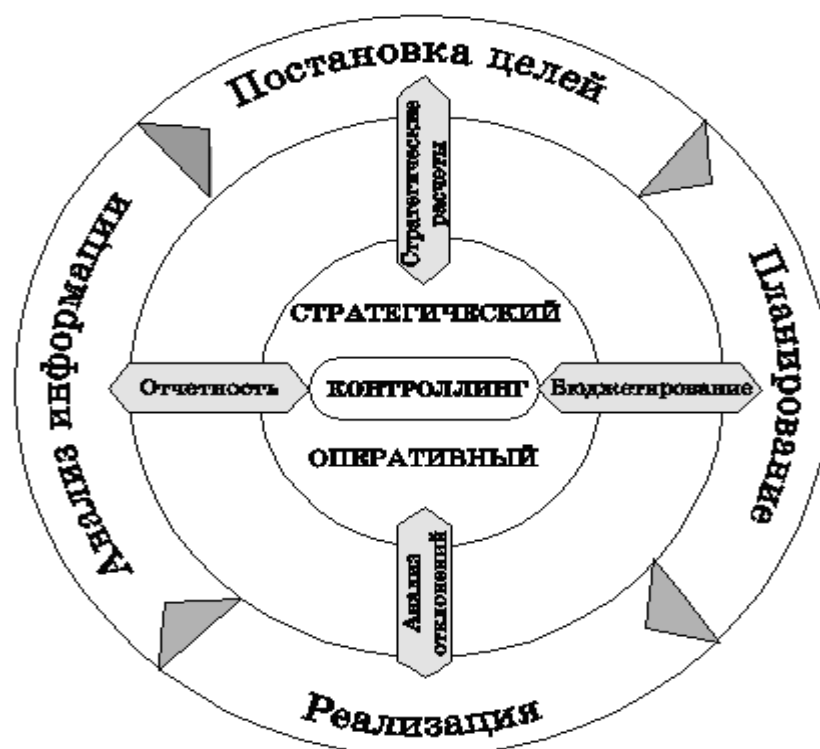


Рисунок 1. - Задачи контроллинга как системы поддержки управления

Основная целевая универсальная задача контроллинга можно сформулировать в следующем виде: построение на предприятии эффективной системы принятия, реализации, контроля и анализа управленческих решений, обеспечивающей достижение оперативных и стратегических целей предприятия. Осуществление такой метазадчи реализуется через комплекс задач в сферах учета, поддержки процессов планирования и контроля за реализацией планов, обеспечения руководства аналитической информацией, финансового менеджмента и т.д.

Поскольку главной стратегической целью коммерческого предприятия является максимизация прибыли и повышение рентабельности деятельности, то основной функциональной задачей контроллинга является управление затратами и финансовыми результатами деятельности предприятия.

Определим основные задачи контроллинга:

- планирование - определение действий, необходимых для достижения оперативных и стратегических целей, т.е. превращение целей предприятия в планы;

- управленческий учет (на наш взгляд, ключевой элемент подсистемы контроллинга) - отражение в удобной форме финансово-хозяйственной деятельности предприятия в ходе выполнения плана. Он ориентирован на внутренних пользователей информации, в отличие от учета бухгалтерского или налогового;

- организация потоков информации внутри предприятия;

- мониторинг процессов, проходящих на предприятии, в необходимом временном режиме;

- контроль - оценка свершившегося и соответствия фактических показателей плановым.

Поддержка процесса планирования заключается в выполнении следующих задач контроллинга:

- формирование и развитие системы комплексного планирования и бюджетирования;

- разработка методов планирования;

- определение необходимой для планирования информации, источников информации и путей ее получения.

Служба контроллинга принимает действенное участие в разработке базисных планов предприятия (продаж, ликвидности, инвестиций и т.д.), а также координирует отдельные планы по времени и содержанию, проверяет составленные планы на полноту и напряженность. Участвует в составлении единого оперативного плана предприятия. Более того, руководство процессом бюджетирования является одной из основных задач контроллинга.

В обеспечении руководства аналитической информацией, как в задачу контроллинга, входит разработка архитектуры информационно-коммуникационной системы, стандартизация информационных каналов и носителей и выбор методов обработки информации. Система контроллинга должна обеспечивать сбор, обработку и предоставление руководству существенной (релевантной) для принятия управленческих решений информации. Для обеспечения сопоставимости данных контроллерам необходимо разработать единые форматы управленческой отчетности, которые затем будут использоваться для бюджетирования.

В задачи контроллинга входит также проведение специальных исследований, определяющих состояние и тенденции развития предприятия в рыночных условиях; сравнение уровня производительности, доходности и затрат с аналогичными предприятиями конкурентов (например, с помощью бенчмаркинга); расчеты эффективности инвестиционных и инновационных проектов; разработка методики налогового планирования на предприятии и т.д.

Особенности контроллинга как типа управления наиболее ярко проявляется в его принципах. Известно, что принципы – это правила, в соответствии с которыми осуществляется управление. Контроллинг

подчиняется всем принципам управления как такового. В то же время его специфика находит в его собственных принципах, к которым, в частности, относятся:

Принцип обратной связи - работник постоянно должен получать реакцию на свои действия (всегда иметь информацию для принятия решения) и постоянно должен информировать о своих решениях и действиях.

Принцип позитивности – работник зачастую ассоциирует контроль с обязательным наказанием и настолько боится сделать ошибку, что старается выполнять только минимум, не проявляя творчества (креатива) и инициативы. Поэтому контроллинг должен давать право на ошибку (определённую, расчётную) и формировать лояльное отношение к контролю (желание контроля), как реальной помощи в деятельности работника.

Принцип технологичности – максимизация своевременности, доступности, автоматизации (компьютеризации) методик, процессов сбора, хранения, передачи и анализа информационных (контроллинговых) данных;

Принцип повсеместности - контроллинг постоянно, в любое время, охватывает все уровни управления, все бизнес направления, все виды управленческой деятельности

Принцип соответствия целям - контроллинговые процессы направлены на формирование различных подходов, ведущих к стратегической цели предприятия, где даже само планирование рассматривается как объект исследования, а не как функция контроллинга;

Принцип релевантности - контроллинговая информация должна быть значимой, полезной, понятной и своевременной, в целях принятия осознанных и ответственных управленческих решений;

Принцип презентативности – контроллинговая информация должна быть достоверной, непротиворечивой, полной (объёмность), в целях принятия правильных, для достижения целей и качественных управленческих решений.

1.3 Особенности развития контроллинга в Казахстане

В практике казахстанских предприятий сложилась однотипная структура организации финансовой службы - это бухгалтерия, плановый отдел и финансовый отдел.

В функции бухгалтерских служб входит сбор, регистрация и учет сведений об имуществе и источниках образования имущества предприятия, а также составление финансовых отчетов для их предоставления внешним пользователям. Планово-экономические отделы занимаются, в основном, проведением калькуляции продукции, а также планированием затрат на производство. Существующие на промышленных предприятиях финансовые отделы, отвечают за печать платежных поручений, выставление счетов и счетов-фактур. Помимо этого, финансовые отделы отслеживают суммы расчетов с поставщиками и подрядчиками, а также задолженности

покупателей и заказчиков предприятия. Бывают случаи, когда, наблюдая за остатками по задолженности покупателей или заказчиков и задолженности поставщикам у бухгалтерии и финансового отдела в части учета пересекаются, а бывают ситуации, когда остатки по ним не совпадают.

Такая текущая ситуация на казахстанских предприятиях является источником следующих проблем организации управления финансами предприятия:

1. Низкая оперативность информации и, как следствие, растянутость во времени планирования на предприятии.

2. Процесс планирования на предприятиях начинается от производства, а не от сбыта продукции, соответственно, при планировании используется себестоимость произведенной, а не реализованной продукции.

3. Отсутствие разделения между управлением прибылью и управлением денежными средствами.

4. Использование прямых и накладных затрат, а не переменных и постоянных. Не используются показатели «вклада на покрытие», «операционный рычаг».

5. Низкая культура анализа достижения целей. Получение прибыли часто является единственной целью компании.

Эти проблемы не всегда могут быть решены в пределах ранее находившихся применений технологий управления. Все это приводит к необходимости внедрения в Казахстане контроллинга.

Успех деятельности предприятия, внедрившего контроллинг, зависит от умелого взаимодействия с управленческим персоналом предприятия, его внешними контрагентами.

Необходимость появления на современных предприятиях такого явления, как контроллинг, можно объяснить следующими причинами:

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

О необходимости внедрения службы контроллинга известный российский ученый В. Ивашкевич, изучавший вопросы контроллинга еще на заре его появления в России, в 1991 г., заметил: «Подобно современному навигационному оборудованию корабля, контроллинг надежнее ориентирует предприятие в бурном море рыночных отношений, чем прежние системы планирования и контроля, которые в лучшем случае играют роль обычного компаса».

Основные постулаты современной философии контроллинга можно сформулировать следующим образом:

1. Во главе деятельности предприятия рентабельность над ростом объемных показателей, т.е. размеры предприятия, объемы выпуска, количество филиалов и клиентов, ассортимент продукции, сумма баланса и т.п. являются второстепенными по сравнению с эффективностью работы предприятия в целом и его подразделений.

2. Рост объемов бизнеса предприятия оправдан лишь при сохранении прежнего уровня или росте эффективности.

3. Мероприятия по обеспечению роста доходности не должны превышать допустимые для конкретных условий функционирования предприятия уровни рисков.

Следовательно, вопрос функционирования действующей системы контроллинга на промышленных предприятиях республики на сегодня особо актуален. Процесс развития контроллинга в Казахстане, авторы связывают с относительным регулированием социально-экономических условий управления в стране. Экономическая стабилизация и политическая ситуация в стране приводят к всё большему увеличению потока привлекаемых иностранных инвестиций, следовательно, это всё это ведет к проникновению зарубежных технологий управления в Казахстан.

По нашему мнению, контроллинг можно рассматривать как философию и образ мышления руководителей, ориентированных на действенное использование возможностей и развитие предприятия (организации) в долгосрочной перспективе.

Контроллинг нужно приспособить к условиям казахстанского рынка, к его специфике частой непредсказуемости. Только такой путь позволяет защитить предприятие, гарантировать персоналу постоянную работу приличную оплату труда, обеспечивать постоянные выплаты дивидендов их владельцам, а государству – налогов. Контроллинг можно назвать системой подготовки предприятия к приближению наиболее возможных событий.

В целом контроллинг направлен на совершенствование управления предприятием, внедрением новых форм управления.

Большинство казахстанских компаний испытывают трудности с процессом реализации выпускаемой продукции. Рыночные цены на оборудование, арендуемое имущество, сырье и материалы, электроэнергию растут, как правило, быстрее, чем цены на производимую продукцию. Отсюда уменьшается прибыль предприятия и приходится постоянно производить

анализ, какой материал покупать, где, у какого производителя, по какой цене и т.д., следовательно, необходимо внедрять контроллинг, который позволит найти наиболее приемлемые альтернативные варианты действий, сохранить свои позиции на рынке, получать максимальную прибыль для конкретных условий.

Таким образом, изучив сущность контроллинга и его виды, мы пришли к выводу, что контроллинг – это комплексная система управления организацией, которая получила свое развитие во всех экономически развитых странах, и является новым этапом в развитии экономики Казахстана.

Внедрение контроллинга в систему управления предприятием в Казахстане в конечном итоге должно способствовать процессам увеличения продуктивности функционирования предприятия и позволить:

- прогнозировать результаты деятельности;
- помочь повысить продуктивность применения возможностей предприятия, планируя их;
- точно и в срок получать данные важные для принятия управленческих решений;
- результативно применять налоговое планирование и модели снижения налогового бремени.

Рассмотрев сущность и необходимость развития контроллинга, перейдем к вопросам изучения методологических основ развития контроллинга в системе управления предприятием, так как контроллинг – это функция управления, представляющая собой учет на предприятии. Внедрение на предприятии контроллинга возможно там, где существует стратегическое планирование, управленческий учет, бюджетирование.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. В чем заключается основная цель контроллинга?
2. Какими причинами объясняется появление контроллинга на современных предприятиях?
3. Выполнение каких функций обеспечивает контроллинг?
4. В чем заключается основной принцип контроллинга?
5. Как происходил процесс становления и модернизации системы контроллинга?
6. Перечислите существующие концепции контроллинга и дайте им характеристику?
7. В чем заключается отличие американской концепции контроллинга от германской?
8. В чем заключается особенность казахстанской модели контроллинга?
9. Каковы общие и специальные цели контроллинга?
10. Каковы основные задачи контроллинга?
11. Назовите основные принципы контроллинга как типа управления?

12. Назовите причины слабого внедрения контроллинга на казахстанских предприятиях?

ТЕСТЫ

1. *Что неверно: контроллинг обеспечивает выполнение следующих функций:*

- а) координация управленческой деятельности по достижению целей предприятия;
- б) информационная и консультационная поддержка принятия управленческих решений;
- в) смещение акцента с контроля прошлого на анализ будущего;
- г) создание и обеспечение функционирования общей информационной системы управления предприятием;
- д) обеспечение рациональности управленческого процесса.

2. *Появление контроллинга на современных предприятиях объясняется следующими причинами:*

- а) повышение нестабильности внешней среды выдвигает дополнительные требования к системе управления предприятием;
- б) усложнение систем управления предприятием требует механизма координации внутри системы управления;
- в) информационный бум при недостатке релевантной (существенной, значимой) информации требует построения специальной системы информационного обеспечения управления;
- г) общекультурное стремление к синтезу, интеграции различных областей знания и человеческой деятельности;
- д) все ответы верны.

3. *Повышение нестабильности внешней среды выдвигает дополнительные требования к системе управления предприятием, в частности:*

- а) смещение акцента с контроля прошлого на анализ будущего;
- б) увеличение скорости реакции на изменения внешней среды, повышение гибкости предприятия;
- в) необходимость в непрерывном отслеживании изменений, происходящих во внешней и внутренней средах предприятия;
- г) необходимость продуманной системы действий по обеспечению выживаемости предприятия и избежанию кризисных ситуаций;
- д) все ответы верны.

4. *В какой концепции выделяется система планирования и контроля, а также система информационного обеспечения, координацию между которыми обеспечивает контроллинг:*

- а) концепция контроллинга, ориентированная на систему учета;
- б) концепция контроллинга, ориентированная на информационную систему;
- в) практическая концепция контроллинга;
- г) классическая концепция;
- д) концепция, ориентированная на систему управления.

5. *Какая концепция рассматривает контроллинг как инструмент целенаправленного управления предприятием*

- а) концепция контроллинга, ориентированная на систему учета;
- б) концепция контроллинга, ориентированная на информационную систему;
- в) практическая концепция контроллинга, в которой контроллинг рассматривается как инструмент целенаправленного управления предприятием;
- г) классическая концепция;
- д) концепция, ориентированная на систему управления.

6. *К основным задачам контроллинга относятся:*

- а) планирование;
- б) управленческий учет;
- в) организация потоков информации внутри предприятия;
- г) мониторинг процессов проходящих на предприятии и контроль;
- д) все ответы верны.

7. *Поддержка процесса планирования заключается в выполнении следующих задач контроллинга:*

- а) формирование и развитие системы комплексного планирования и бюджетирования;
- б) разработка методов планирования;
- в) определение необходимой для планирования информации, источников информации и путей ее получения;
- г) все ответы верны;
- д) нет верного ответа.

8. *В задачи контроллинга входит:*

- а) проведение специальных исследований, определяющих состояние и тенденции развития предприятия в рыночных условиях;
- б) сравнение уровня производительности, доходности и затрат с аналогичными предприятиями конкурентов (например, с помощью бенчмаркинга);
- в) расчеты эффективности инвестиционных и инновационных проектов;
- г) разработка методики налогового планирования на предприятии;
- д) все ответы верны.

9. *Работник постоянно должен получать реакцию на свои действия (всегда иметь информацию для принятия решения) – это:*

- а) принцип обратной связи;
- б) принцип позитивности;
- в) принцип повсеместности;
- г) принцип презентативности;
- д) принцип технологичности.

10. *Контроллинг постоянно, в любое время, охватывает все уровни управления, все бизнес направления, все виды управленческой деятельности - это:*

- а) принцип обратной связи;
- б) принцип позитивности;
- в) принцип повсеместности;
- г) принцип презентативности;
- д) принцип технологичности.

11. *Контроллинг дает право на ошибку (определённую, расчётную) и формировать лояльное отношение к контролю (желание контроля), как реальной помощи в деятельности работника - это:*

- а) принцип обратной связи;
- б) принцип позитивности;
- в) принцип повсеместности;
- г) принцип презентативности;
- д) принцип технологичности.

12. *Контроллинговая информация должна быть достоверной, непротиворечивой, полной (объёмность), в целях принятия правильных, и качественных управленческих решений – это:*

- а) принцип обратной связи;
- б) принцип позитивности;
- в) принцип повсеместности;
- г) принцип презентативности;
- д) принцип релевантности.

13. *Контроллинговая информация должна быть значимой, полезной, понятной и своевременной, в целях принятия осознанных и ответственных управленческих решений- это:*

- а) принцип обратной связи;
- б) принцип позитивности;
- в) принцип повсеместности;
- г) принцип презентативности;
- д) принцип релевантности.

14. *Максимизация своевременности, доступности, автоматизации (компьютеризации) методик, процессов сбора, хранения, передачи и анализа информационных (контроллинговых) данных - это:*

- а) принцип обратной связи;
- б) принцип технологичности;
- в) принцип позитивности;
- г) принцип повсеместности;
- д) принцип презентативности.

15. *Внедрение контроллинга в систему управления предприятием в Казахстане в конечном итоге должно позволить:*

- а) все ответы верны;
- б) прогнозировать результаты деятельности;
- в) точно и в срок получать данные важные для принятия управленческих решений;
- г) помочь повысить продуктивность применения возможностей предприятия, планируя их;
- д) результативно применять налоговое планирование и модели снижения налогового бремени.

16. *Цели контроллинга – как направления деятельности, вытекают из целей:*

- а) руководителя;
- б) организации;
- в) учета и анализа;
- г) планирования;
- д) бюджетирования.

17. *Руководство, регулирование, управление, контроль – это:*

- а) менеджмент;
- б) контроллинг;
- в) администрирование;
- г) планирование;
- д) координирование.

18. *Каковы элементы контроллинга:*

- а) информационное обеспечение всей работы предприятия;
- б) анализ и координация всей работы предприятия;
- в) организация управленческого учета на предприятии;
- г) все ответы верны;
- д) нет правильного ответа.

19. *Укажите функцию контроллинга в сфере учета:*

- а) определение допустимых границ отклонения величин;
- б) сбор и обработка информации;
- в) сбор и анализ данных о рынке капиталов;
- г) проведение калькуляции для особых заказов;
- д) нет правильного ответа.

20. *Сопоставление каких характеристик дает выявление достижения поставленной цели контроллинга?*

- а) начальных и конечных;
- б) фактических и плановых;
- в) плановых и внеплановых;
- г) качественных и количественных;
- д) плановых и конечных.

2. ВИДЫ И РАЗДЕЛЫ КОНТРОЛЛИНГА

2.1 Стратегический контроллинг

Основная цель контроллинга - ориентировать процесс управления предприятием на достижение поставленных целей. Как правило, цели предприятия образуют «дерево целей», и для каждого уровня «дерева целей» формируется своя цель. Соответственно и контроллинг как инструмент менеджмента достижения целей подразделяется на:

- стратегический - делать правильное дело;
- оперативный - делать дело правильно;
- диспозитивный (ситуационный) - что делать, если дело делается неправильно.

Цель стратегического контроллинга – обеспечение выживаемости предприятия и «отслеживание» движения предприятия к намеченной цели развития. Для этого нужно формулировать и внедрять стратегии поиска, построения и сохранения потенциала успеха (доходности)

Задача стратегического контроллинга - сопровождать и поддерживать стратегический план относительно обеспечения его жизнеспособности. Сопровождение включает проверку адекватности формулировки стратегии, ее внедрение и реализацию.

Основными задачами стратегического контроллинга являются:

- 1) установление стратегических целей и подцелей развития производства;
- 2) разработка стратегии развития на альтернативной основе;
- 3) обоснование решений по стратегии развития предприятия;
- 4) определение и формирование источников стратегического развития предприятия;
- 5) текущий контроль направлений стратегического развития с учетом внутренних и внешних условий, лежащих в основе стратегических планов,
- 6) оперативное регулирование (принятие новых управленческих решений) процесса реализации стратегически важных решений и целей при возникновении неблагоприятных отклонений.

Стратегический контроллинг координирует функции стратегического планирования, контроля и системы стратегического информационного обеспечения. Целевая задача стратегического планирования заключается в обеспечении продолжительного успешного функционирования организации. Для этого нужно формулировать и внедрять стратегии поиска, построения и сохранения потенциала успеха (доходности). Если предприятие может обеспечить более эффективное, чем у конкурентов, решение имеющихся, изменяющихся или новых проблем клиентов, то это означает его способность генерировать новые потенциалы успеха.

Потенциалы успеха можно разделить также на внешние и внутренние. Внешние потенциалы зависят от успешной комбинации «продукт/рынок»,

внутренние потенциалы представляют собой информационные, структурные, технические, финансовые, кадровые и др. потенциалы.

Центральным пунктом стратегического планирования является разработка стратегий - возможных действий по достижению целей, стоящих перед предприятием.

Стратегические цели - это цели, которые выводятся из общих целей (миссии) предприятия и конкретизируются как новые и существующие (либо внутренние и внешние) потенциалы успеха. Одновременно вводятся ограничения в виде фиксированных и независимых переменных. Эти ограничения как экзогенного (внешнего), так и эндогенного (внутреннего) характера представляют собой исходные предпосылки процесса планирования. Сформулированные плановые цели и ограничения определяют процесс поиска альтернативных вариантов, а также оценку их реализуемости.

В рамках стратегического анализа следует зафиксировать исходную ситуацию, потенциалы и стратегические «люки» предприятия - разность между возможными и реально достигнутыми результатами. Анализ исходной ситуации на предприятии позволяет выявить его сильные и слабые места. Кроме того, можно установить разницу между целью как плановой величиной и исходной ситуацией как фактической величиной в настоящий момент времени.

На этом этапе разработки стратегии следует искать и конкретизировать возможные альтернативные решения, позволяющие достигнуть поставленных целей и устранить имеющиеся «люки». Необходимо разрабатывать по возможности большее количество альтернативных стратегий на базе предложений, ожиданий и прогнозов с использованием соответствующего инструментария.

Из-за неполной количественной и качественной информации, а также вследствие открытого (неопределенного) горизонта планирования оценка генерируемых альтернатив в рамках стратегического планирования сильно затруднена.

Стратегическое решение - это последняя фаза процесса планирования, на которой происходит осознанное установление целенаправленных действий.

Поскольку оценка включает выявление однозначных приоритетов, то сокращается число наиболее важных выбранных альтернатив. Как правило, стратегические решения ведут к действиям, которые служат причиной эволюции, реструктурирования или создания новой структуры предприятия.

При формировании концепции стратегического контроллинга важно:

- формирование контролируемых величин для измерения и оценки потенциала успеха;
- установление нормативных величин, действующих в качестве базы для сравнения;
- определение фактических (реальных) значений контролируемых величин;

- перепроверку реальных величин по отношению к нормативным путем сравнения плана и факта (т.е. по статистике за прошедший период) и сравнения плана с реально сложившимися (желаемыми) контролируруемыми величинами, характеризующими актуальный потенциал успеха;

- фиксацию отклонений и анализ причин, ответственных за отклонения;

- выявление требуемых корректирующих мероприятий для управления отклонениями от стратегического курса.

Контролируемыми величинами могут быть цели, стратегии, потенциалы успеха, факторы успеха, сильные и слабые стороны предприятия, шансы и риски, предположения-сценарии, рубежи и последствия.

Проведение контрольной оценки - эта фаза стратегического контроллинга может рассматриваться как собственно контроль в узком смысле. Здесь определяются и оцениваются эффективность текущего процесса и созданной структуры, а также правильность поставленной цели. В частности, на этой фазе могут проводиться сравнение, анализ и оценка отклонений, а также обоснование причин, вызвавших выявленные отклонения.

На последней фазе процесса стратегического контроллинга по данным анализа отклонений между контролируемыми величинами генерируются и реализуются корректирующие мероприятия. Кроме того, стимулируется проведение самих корректировок.

Процесс стратегического контроллинга состоит из трех фаз:

- комплектование проверяемых величин (цели, стратегии, возможности и причины успеха, SWOT-анализ предприятия, вероятности и риски, предположения-сценарии, рубежи и последствия);

- выполнение контрольного анализа (результативность текущего процесса и созданной структуры, обоснованность определенного намерения, анализ и оценка возникающих неточностей, а также аргументация причин, полученных отклонения);

- определение выводов по результатам стратегического контроллинга (по данным анализа различий между контролируемыми размерами создаются и осуществляются координирующие мероприятия, стимулируется проведение самих исправлений).

Центральным пунктом стратегического планирования является разработка стратегий – возможных действий по достижению целей, стоящих перед предприятием. Установление стратегических целей начинают с анализа информации о внешних и внутренних условиях работы предприятия, (рисунок 1). Процесс стратегического планирования можно разбить на следующие фазы:

- поиск и формулирование стратегической цели;
- оформление и оценка стратегии;
- принятие стратегического решения.

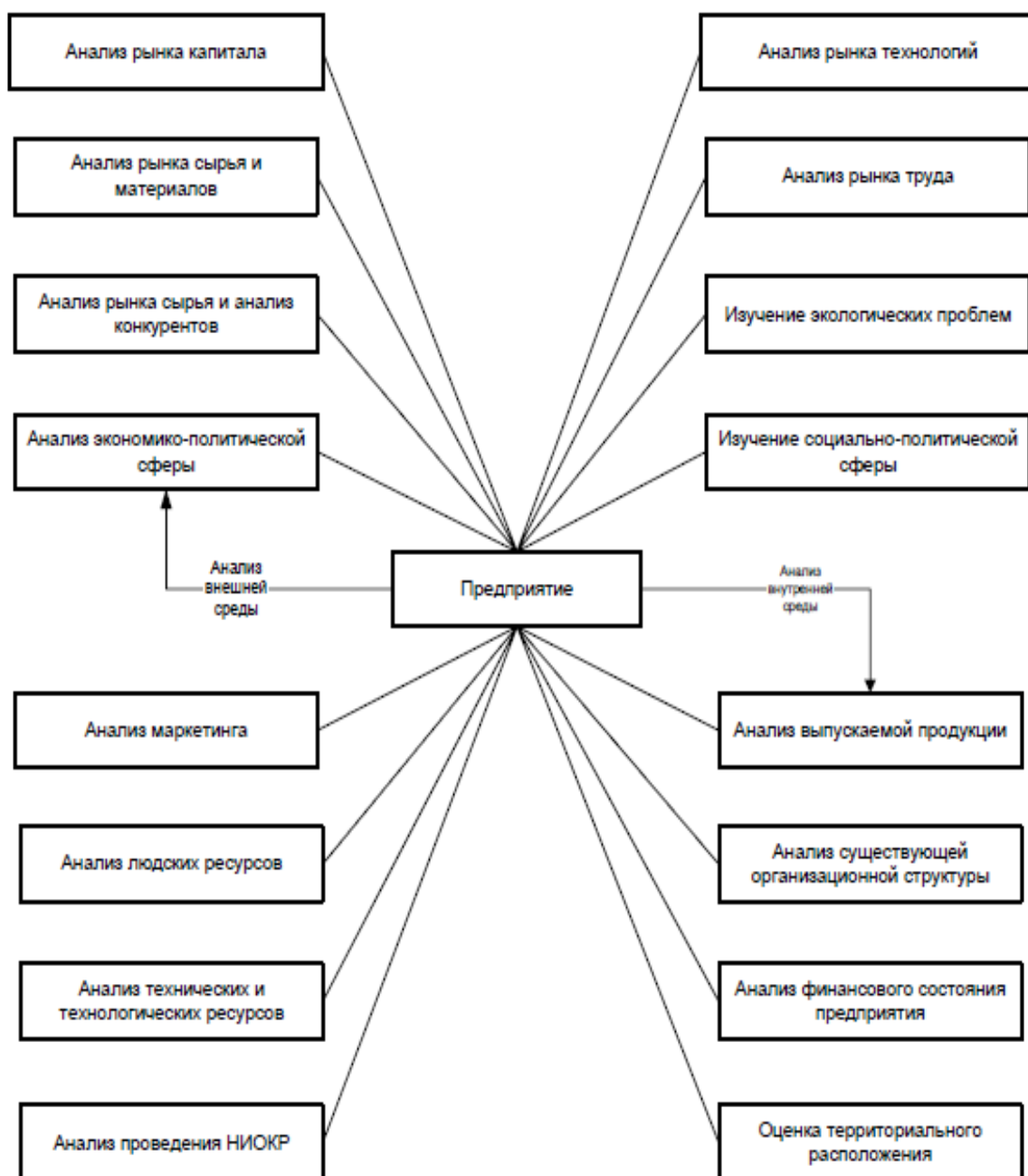


Рисунок 1. - Направления анализа в стратегическом контроллинге

Смыслом стратегического контроллинга является сбор и налаживание сведений о вероятных приоритетных путях развития бизнеса предприятия, вследствие выявления причинно-следственных связей, сравнивая имеющиеся данные о затратах, ценах, спросе на выпускаемый товар, финансовом положении и других факторов с данными конкурентов.

Стратегический контроллинг рассчитан на длительную перспективу, решает вопросы обоснованности стратегических планов. Функции стратегического контроллинга обеспечивают стратегию развития предприятия, обосновывают его взаимодействия с окружающей средой. При этом посредством контроллинга своевременно устанавливаются причины,

вызывающие отклонения от заданной стратегии и вносятся необходимые коррективы, чтобы исключить возникновение непредвиденных оперативных недостатков.

2. Функции стратегического и оперативного контроля показаны на рисунке 2.



Рисунок 2. - Функции стратегического и оперативного контроля

Стратегический контроллинг определяет цели и задачи для оперативного контроллинга, т.е. ставит нормативные рамки. Оба рассматриваемых направления отличаются по охватываемому временному горизонту. Так оперативный контроллинг реализует свои функции на краткосрочном отрезке времени – до года. Стратегический контроллинг в современном менеджменте не привязан жестко к временным рамкам, хотя чаще всего речь идет о средне- и долгосрочном периоде (Рисунок 3).



Рисунок 3. – Разграничения стратегического и оперативного контроллинга

В реальной практике стратегический и оперативный контроллинг достаточно тесно взаимодействуют 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 выполнением.

Роль стратегического управления и планирования велика. Хорошее управление сегодня непременно требует от руководителей стратегического мышления и умения формировать, разрабатывать стратегию и, главное, успешно реализовывать ее. Менеджерам приходится думать глобально (т.е., не абстрагируясь от внешних и внутренних факторов) о положении, в котором находится компания, и о влиянии, которое на нее оказывают меняющиеся условия.

Современный менеджер должен обладать незаурядными аналитическими способностями, которые позволяли бы ему адекватно оценивать текущую и специально собранную информацию, касающуюся всей гаммы внешних и внутренних факторов. Это необходимо для того, чтобы ставить реальные цели, вовремя их (цели) корректировать и, как следствие, корректировать средства их достижения.

Другими словами, стратегическое управление является фундаментом общего подхода к управлению всей компанией. Исполнительный директор одной из компаний удачно сформулировал эту мысль: «В основном наши конкуренты знают те же самые фундаментальные концепции, методы и подходы, что и мы, и они также имеют все возможности для скрупулезного следования им, как и мы. Зачастую разница достигнутого ими и нами успеха заключается в относительной тщательности и дисциплинированности, с которой они и мы разрабатываем и исполняем свои стратегии на будущее».

Преимуществами стратегического подхода к управлению (в противоположность свободной импровизации, интуиции или бездеятельности) на основе интенсивного использования информационных систем являются:

- обеспечение направленности идей организации на ключевой вопрос стратегии «что мы собираемся делать и чего добиваемся?»;
- необходимость для менеджеров более четко реагировать на появляющиеся перемены, новые возможности и угрожающие тенденции;
- возможность для менеджеров оценивать альтернативные варианты капитальных вложений и расширения персонала, т.е. разумно переносить ресурсы в стратегически обоснованные и высокоэффективные проекты;
- возможность объединить решения руководителей всех уровней управления, связанных со стратегией.

Стратегический контроллинг должен помогать предприятию эффективно использовать имеющиеся преимущества и создавать новые потенциалы успешной деятельности в перспективе. Стратегический

контроллинг выступает в качестве внутреннего консультанта менеджеров и собственников предприятия при выработке стратегии, стратегических целей и задач.

2.2 Оперативный контроллинг

Оперативный контроллинг координирует процессы оперативного планирования, контроля, учета и отчетности на предприятии при поддержке современной информационной системы.

Основной задачей оперативного контроллинга является обеспечение методической, информационной и инструментальной поддержки менеджеров предприятия для достижения запланированного уровня прибыли, рентабельности и ликвидности в краткосрочном периоде.

В отличие от стратегического контроллинга оперативный контроллинг ориентирован на краткосрочный результат, поэтому инструментарий оперативного контроллера принципиально отличается от методик и инструментов стратегического контроллера.

Основное различие между стратегическим и оперативным контроллингом заключается в том, что первый ориентирован на тенденции будущего, а последний, напротив, «смотрит» в настоящее. То есть:

- стратегический контроллинг ориентирован на потенциал, а оперативный контроллинг - на конкретный результат;
- контроль предпосылок, успеха и результата имеет различные значение для обоих направлений контроллинга;
- объекты планирования и контроля в оперативном контроллинге совпадают, а в стратегическом они не идентичны;
- в оперативной области доминирует контроль со стороны (чаще всего со стороны отдела контроллинга), а в стратегической - самоконтроль.

Глобальное управление, реализуемое стратегическим контроллингом, дополняется более «тонким» управлением в рамках оперативного контроллинга.

Основное различие между стратегическим и оперативным контроллингом в том, что стратегический контроллинг настроен на тенденции развития на перспективу, т.е. получение потенциального результата, тогда как оперативный – на настоящий, текущий момент, ему важен конкретный результат.

Цель *оперативного контроллинга* - создание системы управления для достижения текущих целей предприятия, а также принятия своевременных решений по оптимизации соотношения «затраты - прибыль». Он несет ответственность за поддержание и обоснование оперативных решений.

В таблице 1 показаны основные признаки стратегического и оперативного контроллинга.

Таблица 1. – Характеристика оперативного и стратегического контроллинга

Тип контроллинга	
Стратегический	Тактический и оперативный
Цель	
1. Обеспечение выживаемости; 2. Проведение антикризисной политики; 3. Поддержание потенциала успеха	Обеспечение прибыльности и ликвидности предприятия
Основные задачи	
<ul style="list-style-type: none"> - участие в установлении количественных и качественных целей предприятия; - ответственность за стратегическое планирование; - разработка альтернативных стратегий; - определение «критических» 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 (нормативных) и фактических значений подконтрольных результатов и затрат в целях выявления причин, виновников и последствий отклонений; - анализ экономической эффективности (особенно инноваций и инвестиций). 	<ul style="list-style-type: none"> - руководство при планировании и разработке бюджета (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 (нормативных) и фактических значений подконтрольных результатов и затрат в целях выявления причин, виновников и последствий отклонений; - анализ влияния отклонений на выполнение текущих планов; - мотивация и создание систем информации для принятия текущих управленческих решений.
Результат	
Стратегический план	<ul style="list-style-type: none"> - планирование результата; - планирование баланса и отчета о доходах и расходах

Инструментом реализации концепции оперативного контроллинга, который дает управленческую информацию для планирования, контроля, оценки и непрерывного совершенствования организации, является *система управленческого учета*. Система управленческого учета - это синтез организационной структуры и выполняемых ею функций по обеспечению процесса выявления, измерения, накапливания, анализа, подготовки, интерпретации и передачи информации, необходимой руководству компании для принятия управленческих решений, а собственникам - для контроля бизнеса.

Оперативный контроллинг охватывает календарный период до 1 года. В рамках календарного года плановым периодом для контроллинга является месяц, квартал.

Оперативный контроллинг направлен на создание системы управления достижением текущих целей предприятия, а также принятие своевременных

решений по оптимизации соотношения «затраты – прибыль» и для поддержки оперативных решений по недопущению кризисного состояния.

Областью ориентации оперативного контроллинга является, главным образом, предприятие, в рамках которого контроллингом решаются задачи по обеспечению эффективности производства.

Решение задач оперативного контроллинга должно реализовываться по четырем основным направлениям:

- снабжение: финансовый контроль за уровнем производственных запасов, их использованием, контроль закупок,
- производство: анализ себестоимости и ее изменение, оценка управленческих решений через показатели финансового состояния,
- реализация: формирование политики цен, анализ положения продукции предприятия на рынках, затраты на сбыт,
- финансовая деятельность: контроль эффективности финансовой деятельности предприятия, учет и контроль затрат предприятия, оперативное ведение баланса предприятия.

Оперативный контроллинг следует классифицировать по трем основным признакам:

1. по характеру применения - общие и частные;
2. по уровню оценки - оценка внешней среды и внутренних факторов;
3. по функциям управления - прогнозирование, планирование, организация, контроль и регулирование.

В составе общих методов, используемых контроллингом, следует выделить следующие традиционные методы управления:

а) организационные (административные), представляющие систему воздействия на организационные отношения для достижения целей управления предприятием;

б) экономические, включающие совокупность способов воздействия путем создания экономических условий, побуждающих работников добиваться решения поставленных задач (планирование, стимулирование);

в) социально-психологические способы воздействия на коллектив предприятия, основанные на использовании социально-психологических факторов (формирование трудовых коллективов, введение системы социального регулирования, социальное стимулирование т.п.).

К частным (специфическим) методам контроллинга следует относить способы и приемы, выполняющие функцию сопровождения управленческих решений (методы "Break - even", стандарт-кост, директ-костинг, "ведение" баланса предприятия и др.).

На рисунке 4 показаны существующие методы оперативного контроллинга.



Рисунок 4. - Методы оперативного контроллинга

Оперативный контроллинг регулирует процессы текущего производственно-финансового и исполнительского планирования, контроля, учета и отчетности в организации при поддержке текущей информационной системы.

Основной задачей оперативного контроллинга является обеспечение методической, информационной и инструментальной поддержки менеджеров предприятия для достижения запланированного уровня прибыли, рентабельности и ликвидности в краткосрочном периоде.

Таким образом, стратегический контроллинг ставит цели и задачи для оперативного контроллинга. Одновременно, оперативный контроллинг, сопровождая организацию в ее движении от ориентира к ориентиру, определяет скорость движения и ресурсы, проверяя реалистичность

стратегических целей, и в случае необходимости указывая руководству на пересмотр этих целей и пути их достижения.

Рассматриваемые виды контроллинга имеют отличия, по охватываемому времени действия: стратегический контроллинг охватывает средне- и долгосрочную перспективу, оперативный ориентирован на краткосрочный результат. Стратегический и оперативный контроллинг взаимосвязаны и взаимозависимы.

Весь процесс управления представлен рядом этапов, последовательно выполняя которые организация достигает конечного результата. Каждый этап процесса управления несет стратегические задачи контроллинга планомерно трансформируемые в оперативные задачи, что позволяет руководству обладать необходимой информацией для выбора наилучшего управленческого действия, как на оперативном, так и на стратегическом уровне.

2.3 Диспозитивный (ситуационный) контроллинг

Диспозитивный (ситуационный) контроллинг заключается в регулировании исполнения оперативного и стратегического планов. Его цель - обоснование причин отклонений и совместно с менеджментом предприятия выработка корректирующих действий. Но анализ выявленных отклонений не может быть тотальным. Анализируются, как правило, релевантные отклонения, выданные как внутренними, так и внешними факторами, ставящие под сомнение достижение оперативных и стратегических целей предприятия. В этом и состоит отличие ситуационного контроллинга от стратегического и оперативного.

Диспозитивный контроллинг – это план-фактное сопоставление оперативного плана, выявление отклонений и принятие решений об обратном воздействии на бизнес-процессы, в случае, если выявленные отклонения ставят под сомнение достижение оперативных целей. Т.е. в процессе диспозитивного контроллинга для достижения оперативных целей предлагаются мероприятия по изменению диспозиции текущего состояния деятельности компании.

Суть диспозитивного контроллинга определяется фразой «что делать, если дело делается неправильно», то есть диспозитивный контроллинг направлен на достижение оперативных планов при условии того, что существуют определенные проблемы в выполнении этих планов, например:

- решения о срочных рекламных мероприятиях с целью активизации продаж,
- временном приостановлении закупок сырья с целью сокращения складских запасов,
- смене поставщиков, избавлении от неликвидов,
- сокращении персонала,
- изменении политики инкассации дебиторской задолженности и любые другие внеплановые мероприятия и перераспределения ресурсов,

способных повлиять на улучшение ситуации по достижению оперативных целей.

При этом не следует под видом диспозитивного планирования вносить коррективы в оперативные планы. Извращенное применение диспозитивного планирования, т.е. не организация внеплановых мероприятий для достижения оперативного плана, а корректировка самого плана в процессе его выполнения под текущие, вновь вскрывающиеся обстоятельства, может «помочь» недобросовестному менеджменту обеспечить 100% выполнение оперативного плана, что, однако не будет способствовать продвижению компании к намеченным целям.

Поэтому, основанием для ревизии оперативного годового плана может быть только ревизия стратегических целей компании и корректировка стратегического плана.

На рисунке 5 показана вертикальная структура контроллинга.

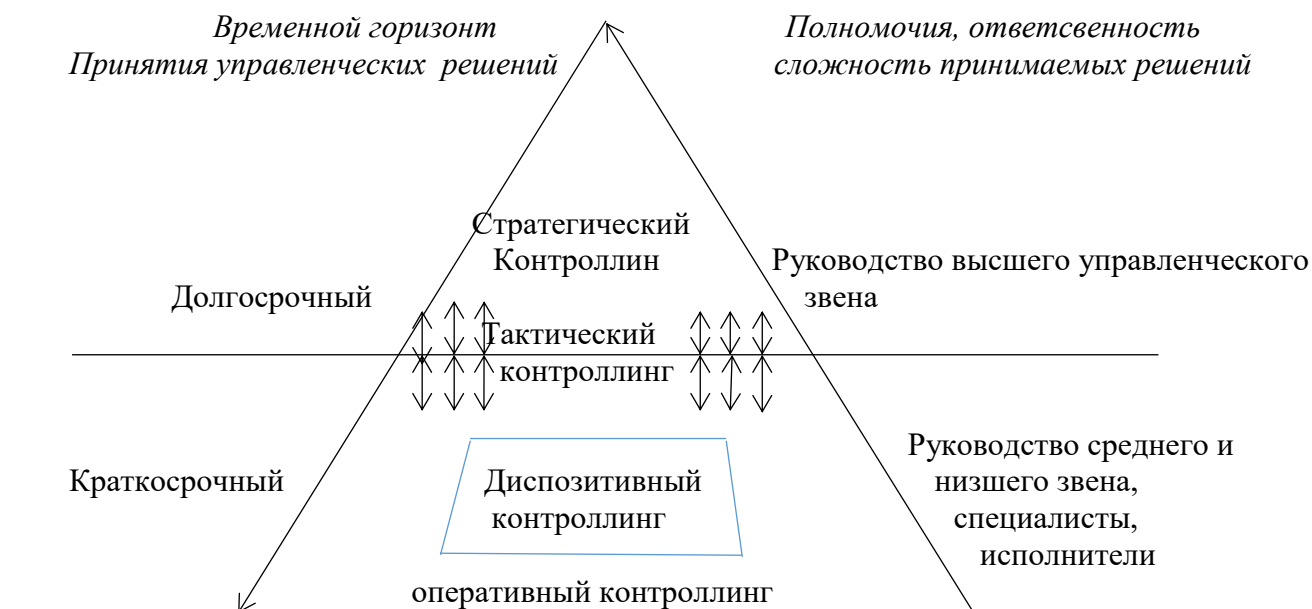


Рисунок 5. - Вертикальная структура контроллинга

Таким образом, все рассмотренные виды контроллинга тесно связаны между собой, дополняют и вытекают один из другого, оптимально взаимодействуя обеспечивают эффективную деятельность организации.

В западных странах употребляется такое понятие, как «Куб контроллинга».

Куб контроллинга – это агрегированное представление разновидностей контроллинга, сфер деятельности и бизнес-процессов, на которые он распространяется и на которых он основывается (рис.б).

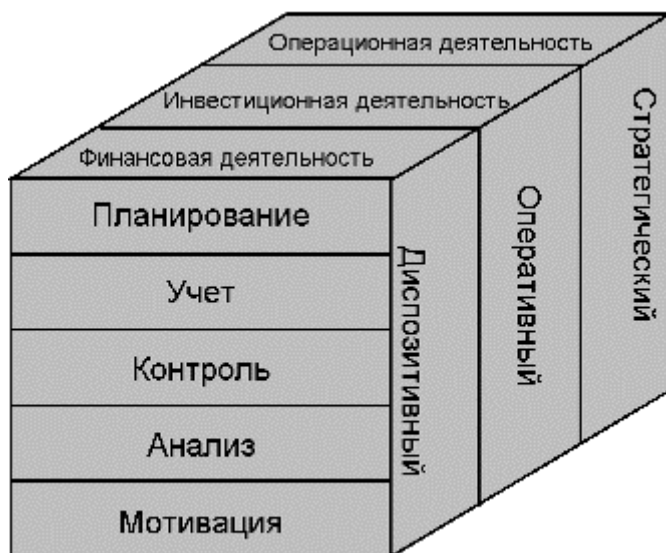


Рисунок 6. Куб контроллинга

Этот куб – видение контроллинга, каким он должен быть и какой он есть во многих западных корпорациях. Если же говорить про отечественные компании, где контроллинг только зарождается, то у нас сейчас в основном применяется только оперативный и диспозитивный контроллинг, который распространяется в основном на управление финансами и производство, и в меньшей мере на закупки. Из бизнес-процессов, лежащих в основе контроллинга сейчас наиболее развит учет в целях управления, и бюджетирование.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Что является основной конечной целью контроллинга?
2. Какие основные функции контроллинга?
3. Какие причины привели к появлению контроллинга?
4. Какие основные концепции контроллинга?
5. Какие задачи решаются контроллингом при планировании?
6. Какая роль контроллинга при контроле?
7. Какие основные отличительные черты стратегического и оперативного контроллинга?
8. Как разрабатывается система контроля за достижением стратегических целей предприятия?
9. Какая природа контроля как одного из разделов системы контроллинга?
10. Из каких этапов состоит полный цикл мониторинга?

ТЕСТЫ

1. *Основной целью контроллинга является:*

- а) принципы деятельности руководителя;
- б) отдача распоряжения;
- в) организация систем;
- г) процесс создания целенаправленного воздействия субъекта на объект для достижения целей;
- д) ориентация управленческого процесса на достижение всех целей, стоящих перед предприятием.

2. *Контроллинг как инструмент менеджмента достижения целей подразделяется на:*

- а) стратегический - делать правильное дело;
- б) оперативный - делать дело правильно;
- в) диспозитивный (ситуационный) - что делать, если дело делается неправильно;
- г) стратегический, оперативный, диспозитивный;
- д) стратегический и оперативный

3. *Основное различие между стратегическим и оперативным контроллингом заключается в том, что:*

- а) стратегический контроллинг ориентирован на потенциал, а оперативный контроллинг - на конкретный результат;
- б) контроль предпосылок, успеха и результата имеет различные значение для обоих направлений контроллинга;
- в) в оперативной области доминирует контроль со стороны (чаще всего со стороны отдела контроллинга), а в стратегической – самоконтроль;
- г) объекты планирования и контроля в оперативном контроллинге совпадают, а в стратегическом они не идентичны;
- е) все ответы верны.

4. *В связи с чем появилась необходимость в контроллинге?*

- а) неопределенностью и быстрыми темпами изменения среды бизнеса;
- б) интернационализацией рынков и усилением конкуренции;
- в) появлением новых технологий и сокращением жизненного цикла изделий;
- г) признанием организационной культуры как важного фактора в стратегии конкурентной борьбы;
- д) все вместе взятое.

5. *Контроллинг, это:*

- а) система финансового контроля;
- б) оперативное управление формированием затрат;
- в) управление прибылью и бюджетирование;

г) ни одно из определений не раскрывает в полной мере сущность контроллинга;

д) регулирование, учет, организация, контроль.

6. Назовите основные функции контроллинга в их последовательности:

а) планирование, организация, контроль, регулирование;

б) контроль, прогнозирование, организация, планирование;

в) учет, планирование, измерение, контроль;

г) измерение, контроль, учет, корректирующие меры;

д) регулирование, учет, организация, контроль.

7. Контроллинг использует:

а) полезную для управления информацию прошлого, анализ текущего состояния и прогноз будущего;

б) главным образом точную, составленную в соответствии с национальными стандартами и нормативными актами информацию о прошлых событиях;

в) количественную финансовую информацию о текущем и будущем состоянии предприятия;

г) все ответы верны;

д) нет верного ответа.

8. Процесс стратегического планирования можно разбить на следующие фазы:

а) поиск и формулирование стратегической цели;

б) оформление и оценка стратегии;

в) принятие стратегического решения;

г) все ответы верны;

д) нет верного ответа.

9. Что неверно? Функцией контроллинга является:

а) повышение стабильности внешней среды;

б) координация управленческой деятельности по достижению целей предприятия;

в) информационная и консультационная поддержка принятия управленческих решений;

г) создание и обеспечение функционирования общей информационной системы управления предприятием;

д) обеспечение рациональности управленческого процесса.

10. Что из перечисленного ниже не относится к инструментам стратегического контроллинга:

а) бюджетирование;

б) SWOT – анализ;

- в) анализ разрыва между планируемыми целями и изменениями в сильных и слабых сторонах компании;
- г) портфельный анализ;
- д) инвестиционный анализ

11. *Какая из перечисленных ниже стратегий способствует выживаемости компании в долгосрочной перспективе?*

- а) стратегия максимизации прибыли;
- б) стратегия увеличения стоимости компании;
- в) стратегия высоких цен;
- г) стратегия максимизации прибыли, стратегия высоких цен
- д) стратегия минимизации затрат.

12. *Инструментами стратегического контроллинга являются:*

- а) бюджетирование; текущий контроль и анализ отклонений; портфельный и инвестиционный анализ;
- б) частичная калькуляция прямых затрат, операционный *B-V-P* анализ, бюджетирование, принятие решений на основе суммы покрытия;
- в) портфельный и инвестиционный анализ; калькуляция затрат жизненного цикла продукции; сценарный анализ, алгоритмы работы со «слабыми» и «сильными» сигналами»;
- г) все ответы верны;
- д) нет верного ответа.

13. *Инструментами оперативного контроллинга не являются:*

- а) бюджетирование; текущий контроль и анализ отклонений; портфельный и инвестиционный анализ;
- б) частичная калькуляция прямых затрат, операционный *B-V-P* анализ, бюджетирование, принятие решений на основе суммы покрытия;
- в) портфельный и инвестиционный анализ; калькуляция затрат жизненного цикла продукции; сценарный анализ, алгоритмы работы со «слабыми» и «сильными» сигналами»;
- г) нет правильного ответа;
- д) все ответы верны.

14. *Какая из перечисленных задач не входит в задачи оперативного контроллинга:*

- а) бюджетирование;
- б) информационное обеспечение;
- в) операционный *C-V-P* анализ;
- г) калькуляция затрат жизненного цикла продукции;
- д) текущий контроль и анализ отклонений

15. *Какие сведения можно считать релевантными для принятия управленческого решения?*

- а) все ответы верны;
- б) условия, в которых принимается решение;
- в) целевые критерии;
- г) набор возможных альтернатив;
- д) последствия принятия каждой из альтернатив;

16. Когда впервые появился контроллинг?

- а) в 90-х годах XX века;
- б) в начале XX века;
- в) в конце XIX века;
- г) в средние века.
- д) в начале XXI века

17. Каковы элементы контроллинга:

- а) информационное обеспечение всей работы предприятия;
- б) анализ и координация всей работы предприятия;
- в) организация управленческого учета на предприятии;
- г) все ответы верны.
- д) нет правильного ответа

18. Как связан контроллинг с управленческим учетом:

- а) управленческий учет является частью контроллинга;
- б) контроллинг является частью управленческого учета;
- в) контроллинг и управленческий учет являются независимыми друг от друга;
- г) суть контроллинга и управленческого учета одна, но названия разные
- д) между ними нет связи

19. Функции оперативного контроллинга:

- а) выявление ошибок, отклонений и просчетов, выявление виновных;
- б) проверка (анализ) настоящего и управление будущим для обеспечения длительного функционирования предприятия;
- в) разработка новых видов продукции, предложения новых услуг
- г) создание новых мощностей и наращивание имеющихся, обучение персонала, освоение новых рынков
- д) выявление и наказание виновных

20. Цель управленческого решения заключается в:

- а) принятии управленцем решения, чтобы выполнить обязанности, обусловленные занимаемой должностью;
- б) принятии верного управленческого решения;
- в) достижение поставленных перед организацией целей;
- г) удовлетворение потребностей сотрудников предприятия
- д) все вместе взятое

3. ЗАДАЧИ И РОЛЬ КОНТРОЛЛЕРА НА ПРЕДПРИЯТИИ

3.1 Создание службы контроллинга на предприятии

Поскольку основная задача системы контроллинга – анализировать информацию, то можно сказать, что основным ресурс для проведения данной работы – люди (сотрудники конкретной организации). Да, именно сотрудники организации, так как они должны постоянно находиться в компании, знать ситуацию, в которой находится организация в конкретный момент времени, регулярно получать и анализировать всю поступающую к ним информацию.

Итак, для организации работы службы контроллинга необходимы аналитики (специалисты) для того, чтобы исследовать, в первую очередь, горизонтальные связи между подсистемами системы менеджмента и вертикальные связи между подсистемами и элементами системы менеджмента. Вернее сказать, исследовать потоки информации между ними. Для эффективной работы службы контроллинга необходимо, чтобы вся информация передавалась в службу контроллинга. Служба контроллинга входит наряду с бухгалтерией, финансовым отделом, планово-экономическим отделом в состав финансово-экономических служб предприятия. Поскольку основная функция контроллинга на предприятии – анализ и управление затратами и прибылью, служба контроллинга должна иметь возможность получать всю необходимую ей информацию и претворять ее в рекомендации для принятия управленческих решений высшими руководителями предприятия.

При создании службы контроллинга на предприятии необходимо учитывать следующие основные требования:

1. Служба контроллинга должна иметь возможность получать необходимую ей информацию из бухгалтерии, финансового отдела, планово-экономического отдела, службы сбыта и службы материально-технического снабжения.

2. Служба контроллинга должна иметь возможность и полномочия организовывать с помощью других экономических служб сбор дополнительной информации, требуемой ей для анализа и выводов, но не содержащейся в существующих документах финансово-экономических служб.

3. Служба контроллинга должна иметь возможность внедрять новые процедуры сбора аналитической информации на постоянной основе. Вопрос о выплате компенсации сотрудникам других служб за увеличение нагрузки должны решать руководители, для которых предназначена информация службы контроллинга.

4. Служба контроллинга должна иметь возможность быстро доводить информацию до сведения высшего руководства предприятия.

5. Служба контроллинга должна быть независимой от той или иной финансово-экономической службы.

Служба контроллинга занимает обособленное положение в организационной структуре предприятия, и при ее создании необходимо учитывать следующие требования:

- служба контроллинга должна иметь возможность беспрепятственно получать необходимую ей информацию из всех служб предприятия (бухгалтерии, планово-экономической службы, службы сбыта и т. п.), а также быстро доводить информацию до сведения высшего руководства.

- служба контроллинга должна иметь возможность и полномочия организовывать с помощью других служб сбор информации, не содержащейся в существующих документах.

- служба контроллинга должна иметь возможность внедрять новые процедуры и методы сбора и обработки информации, а также методы управления предприятием.

- служба контроллинга должна быть полностью независимой от той или иной службы предприятия и подчиняться непосредственно высшему руководству.

Формирование службы контроллинга происходит на каждом отдельном предприятии индивидуально, и невозможно рекомендовать стандартную схему этой службы. Например, в итальянской торговой компании GTI функции контроллинга выполняет один контроллер, а в медиа-холдинге Krpublications - 3 взаимосвязанных отдела. Чаще всего служба контроллинга состоит из 3-4 человек.

Служба контроллинга может включать: начальника службы контроллинга, контроллера-специалиста по инвестиционной деятельности, контроллера-специалиста по управленческому учету, контроллера-специалиста по информационным системам.

Таким образом, служба контроллинга представляет собой группу высококвалифицированных специалистов, которые владеют достаточно большими полномочиями и доступом ко всему объему экономической информации.

3.2 Структура и персонал службы контроллинга

После того как руководство убедилось в необходимости внедрения контроллинга для повышения эффективности управления предприятием, возникает вопрос, создавать ли самостоятельную службу контроллинга или распределить функции контроллинга среди уже имеющихся структурных подразделений - планового отдела, бухгалтерии, экономической службы.

Ниже представлен перечень аргументов "за" и "против", которые могут служить основой для принятия решения руководителем. Таблица 1.

Таблица 1. – Положительные и отрицательные моменты создания службы контроллинга

"Плюсы" создания службы контроллинга	"Минусы" создания службы контроллинга
Появится конкретное лицо (контроллер), с которого можно будет спросить за результаты работы и выполнение возложенных обязанностей	Придется изменять устоявшуюся организационную структуру управления и объяснять, 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 усиления влияния службы контроллинга на другие подразделения, что вызовет недовольство в коллективе

Перечисленные плюсы и минусы, конечно же, не исчерпывают всего перечня возможных аргументов, однако их вполне достаточно, чтобы очень серьезно отнестись к выбору ответа на поставленный вопрос. Пытаясь "идти в ногу со временем", следует помнить, что для освоения нового направления в менеджменте не всегда оправданно создание нового отдела, а то и управления, поскольку часто численность служащих в новых подразделениях начинает расти независимо от положения дел на предприятии, а любые попытки урезать их бюджет вызывают естественное недовольство.

Самым нежелательным последствием непродуманной политики по внедрению современных западных методов управления на предприятиях может стать их полная дискредитация среди работников низшего и среднего управленческого звена.

Стандартной структуры службы контроллинга не существует. Построение службы контроллинга зависит от организационной структуры предприятия, вида деятельности (работ, услуг), а главное от желания руководителя, то есть, что хочет получать от работы службы контроллинга руководитель, какое место он отводит данной службе на предприятии.

В состав службы контроллинга может входить два, три человека, десять, двадцать, а может представлять собой отдельные независимые службы, которые функционируют независимо друг от друга, но подчиняются главной

службе контроллинга (главному контроллеру). Опыт внедрения контроллинга на ряде крупных предприятий показывает, что рациональным является следующий состав службы контроллинга:

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

Вопрос о том, создавать или не создавать самостоятельную службу контроллинга на малых и средних фирмах, решается практически всегда однозначно - *не создавать*. На таких фирмах, как правило, либо руководитель, либо его заместитель не только выполняет функции линейных руководителей, но и одновременно занимается закупками, продажами, анализом экономического состояния, планированием и внутренним учетом. Короче говоря, руководитель или его заместитель в небольшой по размерам фирме вполне в состоянии выполнять функции контроллера. Средние по размерам фирмы также не позволяют себе роскоши иметь самостоятельные службы контроллинга. На практике чаще всего встречается схема, представленная на рисунке 1.



Рисунок 1. - Организация контроллинга на средних по размеру предприятиях

Специалисты, реализующие функции контроллинга на предприятии, обычно называются контроллерами. Контроллеры выполняют следующие функции:

1. Разработка систем и поддержка процессов планирования и контроля деятельности предприятия;

2. Организация сбора, измерения, анализа и интерпретации плановых и отчетных данных, а также внешней и внутренней информации, прямо или косвенно связанной с видами деятельности предприятия;
3. Структурирование организационных систем и бизнес - процессов;
4. Координация и интеграция процессов управления в сфере разработок, закупок, логистики, производства, продаж, финансирования;
5. Обеспечение прозрачности, понятности и объективной интерпретации полученных результатов;
6. Формирование интегрированной концепции управления предприятием и адекватной современным требованиям менеджмента инфраструктуры: рыночно ориентированных оргструктур, систем информационного обеспечения всех функциональных сфер деятельности предприятия.

Принципиальное отличие руководителя и контроллера заключается в том, что руководитель, в конечном итоге, отвечает за результаты деятельности предприятия в целом и его структурных подразделений (центров ответственности). Контроллер отвечает за правильность использования методов и инструментов планирования, контроля, анализа и принятия решений, а также за прозрачность и наглядность представления достигнутых результатов. Данный принцип справедлив по отношению к руководителям и контроллерам всех уровней иерархии управления.

Специалист, выполняющий функции контроллера, работает в отделе учета (финансового учета) и линейно подчинен коммерческому директору.

На больших предприятиях службы контроллинга практически всегда являются самостоятельными подразделениями, насчитывающими десятки, а иногда и сотни служащих. Приняв решение о создании самостоятельной службы контроллинга, директор должен прежде всего ответить на следующие вопросы:

- какую линию ответственности следует определить контроллеру: линейную или штабную?
- должны ли быть наряду с центральной службой контроллинга децентрализованные подразделения.

Так как информация, которую готовит служба контроллинга, предназначена высшему руководству, целесообразно подчинить службу контроллинга напрямую руководителю предприятия или его заместителю по финансово-экономическим вопросам.

Разделительная грань между сферой ответственности руководства и службы контроллинга часто стирается, что обусловлено схожестью выполняемых функций.

Руководитель отвечает за результаты деятельности предприятия в целом и его структурных подразделений (центров ответственности).

Контроллер отвечает за правильность использования методов и инструментов планирования, контроля и принятия решений, а также за прозрачность и наглядность предоставления достигнутых результатов.

Контроллинг как образ мышления и процесс возникает на пересечении сфер ответственности руководителя и контроллера.

Руководитель ответственен за прирост капитала, а контроллер за его сохранение; иногда контроллера называют «сторожем» капитала, отвечающим за то, чтобы на предприятии было как можно меньше процессов, «разворовывающих» капитал (иногда несовершенные технологические процессы и выпускаемая продукция «изымают» у предприятия больше капитала, чем обычные воры).

Руководитель обязан рисковать, чтобы получать дополнительные доходы для предприятия, а контроллер должен измерить, оценить и соотнести риск с доходами.

При построении структуры управления службой контроллинга в качестве базовых возможны следующие варианты (альтернативы).

Альтернатива 1. При такой структуре контроллер по направлению, например, контроллер в подразделении продаж, дисциплинарно подчинен линейному руководителю соответствующего направления, а функционально - вышестоящему контроллеру (рисунок 2).



Рисунок 2. – Альтернатива 1 организационной структуры управления

Преимущества этой альтернативы состоят, прежде всего в том, что здесь четко определена сфера ответственности *контроллера направления*, а также обеспечивается его устойчивое и независимое положение по отношению к другим руководителям подразделений рассматриваемого иерархического уровня управления.

К основному недостатку рассмотренной структуры можно отнести то, что если руководитель направления пожелает скрыть или исказить информацию, идущую вверх, то он легко может это сделать, так как контроллер подчинен ему дисциплинарно.

Альтернатива 2. Контроллер направления находится в другой зависимости: дисциплинарно подчиняется контроллеру более высокого

уровня управления, а функционально - руководителю направления соответствующего уровня (рисунок 3).

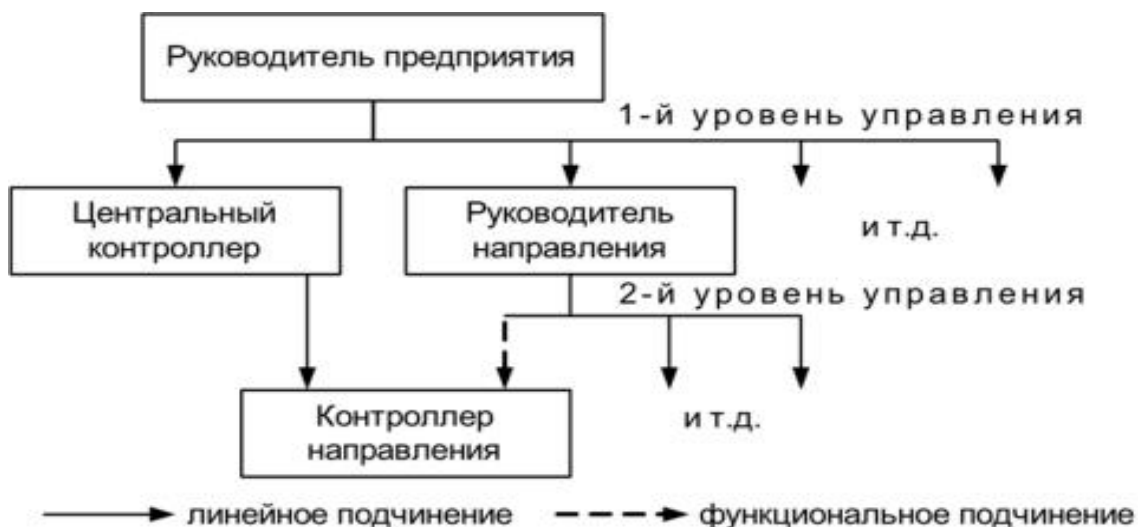


Рисунок 3. - Альтернатива 2 организационной структуры управления

Такая структура управления в большей степени, чем остальные, подчеркивает самостоятельность службы контроллинга на предприятии.

Контроллер по направлению несет ответственность за результаты деятельности курируемого им подразделения (направления). Однако при такой структуре управления неизбежно возникают проблемы между линейным руководителем направления и контроллером, работу которого оценивает вышестоящий контроллер. Таким образом, чтобы решить возникающие проблемы, надо выходить на более высокий уровень управления.

Преимущество такой структуры заключается, прежде всего, в том, что снижается давление руководителей направлений на контроллеров в процессе выполнения их должностных обязанностей. Кроме того, эта структура обладает и другими преимуществами:

- позволяет более оперативно обмениваться информацией между контроллерами, ответственными за направления;
- улучшает координацию подразделений в процессе разработки планов и повышает эффективность реализации мероприятий по устранению отклонений фактических результатов.

Рассмотренная выше схема была взята за основу при построении организационной структуры управления контроллингом на автомобильной фирме "Порше" в Германии. В основу построения контроллинга на фирме "Порше" была положена следующая философия:

- фирма намерена оставаться независимым производителем относительно небольшого числа высококачественных автомобилей с высокой долей издержек на НИОКР и соответственно достаточно высокой ценой;

- быстрая обновляемость моделей, постоянное сокращение жизненного цикла продукции повышают влияние издержек на существование предприятия, поэтому издержки должны быть в центре внимания.

С учетом этого основные задачи контроллинга на фирме определены следующим образом:

- создание, адаптация и постоянное развитие системы планирования, контроля и информационного обеспечения;
- оказание сервисных услуг по учету и анализу издержек для всех подразделений фирмы;
- оперативное диагностирование ситуации с потреблением ресурсов и результатов производства как на фирме в целом, так и в отдельных подразделениях для обеспечения запланированного уровня доходности в краткосрочном и долгосрочном периодах.



Рисунок 4. - Организационная структура службы контроллинга фирмы «Порше»

Из рисунка 4 видно, что контроллеры направлений линейно подчинены центральному контроллеру, что позволяет оперативно взаимодействовать всем подразделениям благодаря сокращению времени и пути прохождения информации. Центральный отдел контроллинга наряду с выполнением своих традиционных задач особое внимание уделяет интеграции и уплотнению информации об издержках и результативности в сфере производства и сбыта, а также в дочерних фирмах и предприятиях, в которых фирма «Порше» участвует своими капиталами.

Особое место в структуре управления занимает служба контроллинга Центра исследований и разработок. Данная служба лишь функционально подчинена центральному контроллеру и директору по финансам и учету. Это

объясняется тем, что Центр имеет своих клиентов, которым продает проекты и концепции автомобилей, что не требует привязки к остальным направлениям деятельности, например, к закупке ресурсов, сбыту, производству. В связи с этим вполне оправданно выделение управления контроллинга Центра в самостоятельную структуру.

Альтернатива 3. При данной альтернативе, представляющей собой штабную структуру управления службой контроллинга (рисунок 5), контроллер находится при руководстве соответствующего уровня управления и выполняет свои функции и задачи по его поручению.

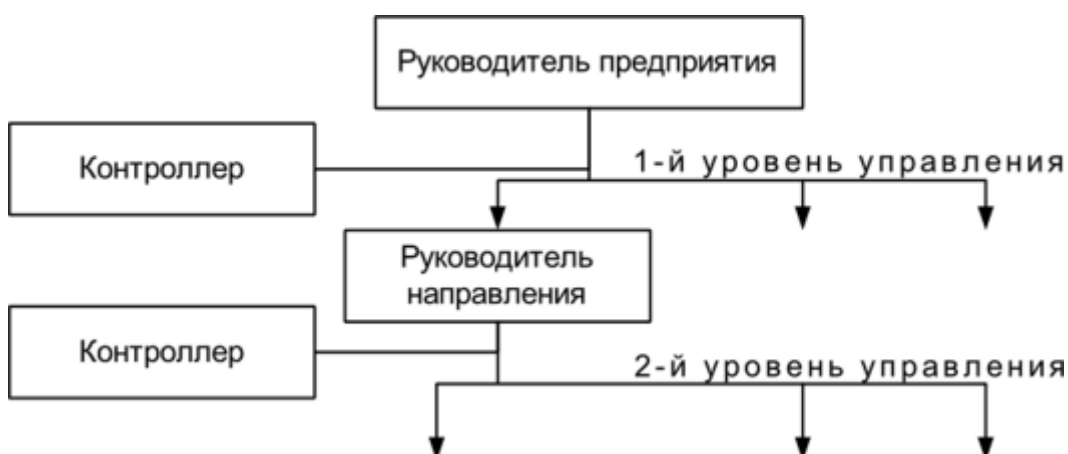


Рисунок 5. - Альтернатива 3 организационной структуры управления

Контроллер не принимает самостоятельных решений, а только советует в случае поступления запроса от руководителей подразделений или по указанию руководителя направления. По сути, контроллер в этой схеме выступает как внутренний консультант предприятия. Естественно, его советы и рекомендации могут приниматься всерьез, если их поддерживает линейный руководитель.

Хотя согласно *альтернативе 3* контроллер лишен возможности самостоятельно разрабатывать и внедрять новые инструменты контроллинга в подразделениях, тем не менее, нельзя говорить о том, что эта схема управления заведомо хуже рассмотренных выше. Как показывает практика, эффективность контроллинга в рамках альтернативы 3 (штабная структура управления) может быть такой же, как и при альтернативе 1 (линейная структура управления).

Принимая решение о том, на какой структуре управления службой контроллинга остановиться, руководитель должен помнить, что эффективность работы службы контроллинга зависит не только от типа организационной структуры. Например, штабная структура управления может дать хороший результат в следующих случаях:

- контроллер и линейный руководитель направления понимают необходимость и взаимную выгоду сотрудничества;

- контроллер сумел завоевать авторитет среди руководителей подразделений.

При *альтернативе 2* контроллер обладает большей самостоятельностью по сравнению с другими рассмотренными альтернативами. Например, контроллер 1-го уровня иерархии управления может воздействовать на линейного руководителя 2-го уровня, чтобы реализовать свои идеи и планы. Однако это вовсе не означает, что его намерения будут реализованы с большой эффективностью. Иногда силовое воздействие может вызвать сопротивление, и результат не будет достигнут.

3.3 Функции и задачи контроллера

Специфика производственных процессов как объектов управления предопределяет особый характер труда контроллеров и состав требований, предъявляемых к ним. Труд контроллера носит высоко творческий характер, требует наличия разносторонних знаний, предполагает склонность личности к аналитической деятельности и умение концентрироваться в определенные моменты времени на ограниченных проблемах. Так как основной предмет труда контроллера — управленческая информация, то обязательным условием его эффективной работы является знание и умение использовать современные информационные технологии в управлении предприятиями.

Можно выделить три категории требований к профессиональной компетенции контроллера:

- знания в области теории и умения в сфере практики управления;
- способность к коммуникациям и умение работать с людьми;
- компетентность в области специализации предприятия.

Первая категория требований предполагает наличие у контроллера специальной подготовки в области теории управления, знания основ современной макро- и микроэкономики, общей теории принятия управленческих решений, умения применять экономико-математические методы для оптимизации решений, навыков работы на компьютере, пользоваться программным обеспечением как в локальном, так и в сетевых вариантах.

Вторая категория требований обусловлена связующим положением контроллера в системе коммуникаций на предприятии. Для проведения анализа любой управленческой ситуации контроллер должен обеспечить, как правило, коммуникации между такими субъектами системы, как вышестоящий руководитель, коллеги из смежных подразделений, рабочий коллектив и отдельные подчиненные сотрудники. Каждого из субъектов управленческой ситуации менеджер должен уметь объективно распознавать, адекватно реагировать и оптимально воздействовать на него для достижения цели деятельности.

Третья категория требований - компетентность контроллера в области специализации предприятия - предусматривает наличие у них специальных знаний в области технологии производственных процессов, теоретических и практических аспектов осуществляемых производств, особенностей их физических процессов. Достижение требуемых профессиональных качеств осуществляется, как правило, в системах переподготовки и повышения квалификации руководящих работников.

Характер деятельности конкретного контроллера на предприятии определяется составом делегированных ему полномочий в принятии управленческих решений, который устанавливается в соответствии с принятой на предприятии системой разделения труда и специализации. Принципиально в структуре любого предприятия можно обнаружить два вида разделения труда контроллеров: *горизонтальное* и *вертикальное*.

Горизонтальное разделение труда связано со специализацией контроллеров преимущественно по функциональному признаку, т.е. закреплением за ними одной или нескольких предметных функций.

Вертикальное разделение труда менеджеров зависит от характера осуществляемых процессов, масштабов деятельности, и выражается в организационной структуре предприятия, составе уровней управления.

Как правило, на предприятии можно выделить три иерархических уровня менеджмента: высший, средний и низший. Объем и значимость последствий управленческих решений, принимаемых на каждом уровне, возрастает по мере перехода от низшего к высшему уровню. Высший уровень включает одну или несколько персон (в зависимости от организационно-правовой формы предприятия) - это руководитель предприятия, его заместители. Средний менеджмент - это руководители подразделений, служб и административных органов предприятия и до 60% всех менеджеров на предприятии. К низшему уровню относятся низовые подразделения.

Характер основных решений контроллера зависит от сферы его деятельности и от предметных функций, закрепленных за ним в конкретной организации. Следует отметить, что состав предметных функций существенно изменяется в зависимости от уровня, к которому он относится.

Как уже указывалось, контроллер - специалист, реализующий на предприятии межфункциональные задачи контроллинга.

Контроллер, это тот, кто больше других учится, умеет, знает, системно мыслит и действует, ориентируясь на поставленные цели и на будущее, чтобы успешно управлять предприятием.

На основе теоретических исследований и практики контроллинга сформулированы **основные требования, предъявляемые к контроллеру.**

Профессиональные знания:

1. Основы экономики и организации предприятия.
2. Финансовый учет (бухгалтерия).
3. Расчет затрат на предприятии.
4. Умение читать и анализировать баланс предприятия.

5. Планирование, расчет и анализ инвестиций.
6. Владение методами и инструментами планирования.
7. Владение методикой анализа по отклонениям.
8. Знание ЭВМ, позволяющее поставить задачу программисту.
9. Знание методов и техники контроллинга:
 - анализ конкурентов;
 - анализ шансов и рисков организации на рынке;
 - анализ слабых и сильных сторон фирмы;
 - анализ жизненного цикла продукции;
 - анализ существующей и перспективной структуры продукции и услуг организации;
 - выбор метода прогнозирования;
 - технико-экономический анализ;
10. Знание иностранных языков (как минимум английского).

Методические способности:

- 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:

- Не держать себя очень «важно» при общении с другими.
- Проявлять терпимость к другим мнениям и суждениям.
- Умение преподносить неприятные факты так, чтобы получатель информации мог легко бы их переносить.
- Не разглашать фактов, свидетельствующих о неудаче подразделений или работников фирмы.

Дополнительные требования к контроллеру:

- Видеть и оценивать проблемы в условиях неопределенности.
- Знать факторы, влияющие на успех фирмы.
- Абстрагироваться от рутинной деятельности.
- Оценивать новшество и содействовать его продвижению.

Высокий уровень образования помогает контроллеру в построении службы менеджмента и формировании информации, которая оказывает решающую поддержку и помощь руководителям разных уровней управления. Контроллер работает в тесной взаимосвязи с руководителями многих отделов, коллегами - менеджерами, маркетологами и работниками информационно-вычислительных центров. Скоординированные одна с другой службы

контроллинга, менеджмента, маркетинга, информации делят между собой ответственность за результаты управления организацией.

Работа контроллера, учитывая его межфункциональную деятельность, должна соответствовать определенным принципам. На основе этих принципов разработаны детальные требования к контроллеру.

Принцип уважения и доверия к человеку. Этот принцип выдвигает конкретные требования к контроллеру.

- уважайте личное достоинство сотрудника, признавайте за ним соответствующие права и возможности;
- уважайте и берегите человека в себе и в других;
- предоставляйте сотруднику свободу выбора;
- создавайте атмосферу доверия на основе взаимоуважения;
- уважая сотрудника, проявляйте к нему достаточно высокую требовательность;
- создавайте обстановку, в которой он может проявить себя, раскрыть свои возможности;
- максимально развивайте инициативу, творческие способности;
- поощряйте достижения и личный вклад каждого в общее дело;

Принцип целостности. Из него тоже вытекает целый ряд конкретных требований:

- не ограничивайте отношения только должностными обязанностями, вникайте в жизнь, духовный мир и стремления сотрудника, иначе он неизбежно будет чувствовать отчужденность;
- помните, что жизнь сотрудника не ограничивается только часами, проведенными на работе, она гораздо шире и богаче;
- общаясь с подчиненным, никогда не забывайте, что его работа в то же время составляет большую часть его жизни, она определяет его жизнь, сделайте все возможное, чтобы часы, дни, годы, проведенные на работе, были для него светлыми и радостными;
- контроллер должен понимать, в чем состоят общие потребности;
- создавайте обстановку, чтобы личность раскрывалась не только своими служебными сторонами, но и другими, скрытыми от окружающих, но очень ценными для коллектива;
- встречайтесь с коллегами не только в формально-официальной обстановке, но и в неформальной обстановке.

Принцип сотрудничества предусматривает переход от коммуникации к общению, от субъектно-объектных к субъектно-субъектным отношениям. Отсюда вытекают следующие требования:

- считайтесь с коллегой как с активным фактором, а не пассивным элементом системы;
- знайте и учитывайте личные качества специалистов и создавайте рабочую высокопродуктивную атмосферу в организации;
- цените в специалисте компетентность, инициативу, ответственность;

- создавайте атмосферу не только возложения ответственности, но и принятия ее, осознания им роли и необходимости участия в процессе управления;

- бережно относитесь к проявлению любой целесообразной инициативы со стороны коллег;

- основами совместной деятельности руководителя и коллектива должны быть: человечность, сознательная дисциплина, инициатива, разнообразная работа;

- сначала пристальное внимание, анализ, диагноз, потом принятие решения — вот основа сотрудничества;

- одной из повседневных основных задач деятельности контролера является объединение сотрудников в рабочее единство;

- чутко и бережно относитесь к коллеге по работе.

Принцип справедливости - важное руководящее положение. Здесь надо выделить следующие требования:

- стремитесь равномерно распределять работу;

- создавайте условия и предпосылки, дающие возможность проявить свои профессиональные и другие способности;

- поощряйте, оценивайте деятельность без предвзятости, объективно, на основе предоставления им равных «стартовых» возможностей;

- всегда при оценке труда приводите в соответствие заслуги его труда и их общественное признание;

- помните, что одной из гарантий справедливости в коллективе является гласность, систематическое освещение деятельности;

- ощущение несправедливости возникает тогда, когда человек признает, что соотношение его вклада и результата оценено ниже (несправедливо) по сравнению с соотношением вклада результата других участников деятельности. Отсюда и возникают конфликты.

Принцип индивидуального подхода предусматривает учет индивидуальных особенностей коллег, уровня их профессиональной подготовки, интересов, жизненного опыта. Требования этого принципа выражаются в следующем:

- индивидуальный подход может опираться только на глубокое изучение системы работы каждого специалиста;

- на основе этого изучения индивидуализируйте объем, частоту и форму общения с подчиненным, уровень его самостоятельности, поощрение одних и повышение требований к другим;

- в ходе работы с коллегами помогайте им укреплять положительные, профессиональные свойства и качества, которыми они располагают;

- одна из главных задач - выравнивание профессионального мастерства, постепенное доведение отстающих до уровня передовых;

- определите для каждого специалиста цели и рубежи их достижения, этим вы обеспечите путь к успеху.

Принцип обогащения работы исходит из того, труд сам по себе не лишен элементов однообразия: из года в год одни и те же вопросы, одна и та же работа. Из этого принципа вытекает целый ряд конкретных требований:

- необходимо через разумные промежутки времени менять, дополнять работу тех, кто работает не творчески;
- определить перспективу профессионального роста каждого, разработав конкретный план;
- проводить совещания, круглые столы, по вопросам совершенствования стиля и метода работы.

Принцип стимулирования. Некоторые требования, вытекающие из этого принципа:

- используйте материальные и моральные стимулы, справедливо, в противном случае они вместо пользы внесут раздор в коллектив;
- каждый контроллер должен иметь хорошо продуманную систему стимулов и не сводить ее только к премированию, награждению.
- вся работа контроллера должна строиться на основе стимулирования: на создании условий для эффективного труда, атмосферы взаимной удовлетворенности, системы саморазвития;
- используйте стимулы для того, чтобы привлечь внимание сотрудников к ключевым направлениям деятельности;
- стимулы являются действенным инструментом создания в коллективе здорового микроклимата.

Принцип статуса. Все работники независимо от занимаемой должности и положения должны находиться в одинаковых условиях.

Принцип консенсуса. Из этого принципа тоже вытекают свои требования:

- в основе консенсуса должна лежать объективная оценка точек зрения при обсуждении проблемы или принятия решения;
- контроллер должен четко и логично аргументировать свою точку зрения;
- основным инструментом контроллера при осуществлении принципа консенсуса должен быть логический анализ ошибочных суждений;
- мобилизуйте мнение наиболее влиятельной части коллектива еще до начала совещания, обеспечьте тем самым поддержку большинства членов коллектива обсуждаемой проблеме;
- широко используйте метод «акцентирования»: повторяйте и варьируйте в разговорах, в выступлениях те или иные идеи, по которым в будущем необходимо будет принять решение. «Приучайте» коллектив заранее к правильному мнению;
- умеете идти на взаимные уступки, но не во вред делу. Люди должны привыкнуть к новой идее, понять ее суть, сами прийти к осознанию того, что без нового им не обойтись.

Принцип коллективного принятия решений. Требования этого принципа:

- коллективные решения следует принимать по важным вопросам;
- с информацией, на основе которой будет приниматься решение, заранее должны познакомиться каждый член коллектива;
- решение только в том случае будет активно поддерживаться коллективом, если сотрудники активно участвовали в его подготовке;
- еще до обсуждения решения контроллеру необходимо учесть расстановку сил в коллективе, наличие или отсутствие «критической массы» членов коллектива;
- всегда необходимо помнить, что там, где решение принято большинством, бывает и несогласное меньшинство, с которым необходимо вести работу, вовлекая его в процесс выполнения решения.

Принцип участия и делегирования полномочий. Исходя из этого требуется:

- включение сотрудника в процесс управления только с его согласия;
- приобщая сотрудника к управлению, старайтесь учитывать его индивидуальные особенности, способности и стремления;
- помогите сотруднику понять, что включение его в процесс управления - не дополнительная нагрузка, а акт доверия, одна из возможностей его дальнейшего профессионального роста;
- обязательно добивайтесь, чтобы работа сотрудника на порученном ему участке привела к успеху, оказывайте ему постоянное внимание и помощь;
- всячески поощряйте любой, пусть даже небольшой, положительный результат, достигнутый на управленческом поприще. Делайте его достоянием коллектива, добивайтесь общественного признания результатов управленческой деятельности.

Принцип гармонизации. Этот принцип предусматривает целеустремленность, целесообразность управления и такую работу контроллера, в результате которой в организации появляется целевая целостность. Требования, вытекающие из принципа:

- работа по целеполаганию должна стать неотъемлемой частью деятельности контроллера. Этому же он должен научить весь коллектив;
- необходимо помнить, что целевая целостность формируется не сразу. Это результат длительной и кропотливой работы контроллера, поэтому вся система этой работы должна быть во всех деталях продумана контроллером и спланирована.

Принцип горизонтальных связей. Труд индивидуален по своему характеру, но конечный результат – итог коллективного труда. К осуществлению принципа горизонтальных связей выдвигаются следующие требования:

- контроллер должен помнить, что этот принцип может осуществляться не столько сам по себе, сколько через следование контроллера таким принципам, как делегирование полномочий, коллективное принятие управленческого решения, единый статус для всех работников и др.;

- горизонтальные связи необходимо формировать целесообразно, имея программу на длительное время;
- развитая система горизонтальных связей, являясь в известной степени противоположностью вертикальным иерархическим связям управления, не должна противостоять им.

Принцип постоянного обновления — основное положение для организации процесса освоения новых технологий, изменения организационных и структур. Основные требования к его осуществлению:

- любые крупные изменения необходимо заранее подготавливать;
- изменения должны быть основаны на детальном плане и расчете, при обязательной уверенности в успехе;
- надо еще до начала изменений формировать в коллективе чувство их необходимости.

Координирующая роль контроллера на предприятии состоит в том, чтобы процессы планирования и контроля были направлены на достижение основных целей и задач, стоящих перед компанией, обеспечивая их необходимой для этого информацией.



Рисунок 6. – Контроллинг как пересечение менеджера и контроллера

В обязанности контроллера в процессе планирования входит регулирование отдельных планов и организация общего планирования деятельности предприятия. При этом, сам контроллер не занимается вопросами планирования, - это компетенция менеджера.

Задачи и ответственность контроллера определены миссией контроллера, которая была утверждена в сентябре 2002 года международной группой контроллинга (International Group of Controlling).

Говоря об обязанностях контроллера, мы говорим, что он несет ответственность за качество работы совместно с менеджерами компании. В

первую очередь, контроллер несет ответственность за правильность собранной и подготовленной им информации. Во-вторую, контроллер, организуя и сопровождая процессы целеполагания, планирования и управления, содействует оперативности и правильности принимаемых управленческих решений.

Контроллеры организуют и сопровождают процесс постановки целей, планирования и управления, неся тем самым со-ответственность за достижение целей

Миссия контроллера, разработанная Международной группой контроллинга:

- контроллеры обеспечивают прозрачность результатов, финансов, процессов и стратегий, способствуя достижению более высокой эффективности;

- контроллеры координируют подцели и подпланы в рамках единого целого и организуют систему внутрифирменной отчетности;

- контроллеры координируют процесс постановки целей, планирования и управления для ориентации сотрудников, принимающих решения, на цели компании;

- контроллеры обеспечивают сбор необходимых данных и информации;

- контроллеры создают и обслуживают контроллинговые системы.

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. Поддержка намеченных мероприятий по совершенствованию и их внедрение в практику работы линейных отделов.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Назовите преимущества и недостатки создания системы контроллинга на предприятии.

2. Перечислите основные требования, предъявляемые к созданию службы контроллинга на предприятии.

3. Каков рациональный состав службы контроллинга?

4. Назовите преимущества и недостатки предложенных альтернативных вариантов структур управления службой контроллинга?

5. В чем заключается отличие контроллера от менеджера?

6. Какова роль контроллера на предприятии?

7. В чем заключается миссия и задачи контроллера?

8. Каковы функции контроллера?

ТЕСТЫ

1. *Служба контроллинга может включать:*

а) все ответы верны;

б) начальника службы контроллинга;

в) контроллера-специалиста по инвестиционной деятельности;

г) контроллера-специалиста по управленческому учету;

д) контроллера-специалиста по информационным системам.

2. *Миссия контроллера, разработанная Международной группой контроллинга состоит в том, что:*

а) контроллеры обеспечивают прозрачность результатов, финансов, процессов и стратегий, способствуя достижению более высокой эффективности;

б) контроллеры координируют подцели и подпланы в рамках единого целого и организуют систему внутрифирменной отчетности;

в) контроллеры координируют процесс постановки целей, планирования и управления для ориентации сотрудников, принимающих решения, на цели компании;

г) контроллеры обеспечивают сбор необходимых данных и информации, создают и обслуживают контроллинговые системы;

д) все ответы верны

3. Каковы основные функции специалиста по контроллингу в организации:

- а) все вместе взятое;
- б) планирование, финансовый учет, контроль и регулирование деятельности предприятия;
- в) отвечает за концепцию системы управления предприятием; приводит в действие систему контроллинга;
- г) выступает в качестве советника руководства предприятия на всех стадиях процесса управления;
- д) учет затрат по элементам и статьям калькуляции, определение финансовых результатов, предоставление информации для принятия управленческих решений.

4. Нормы этического поведения контроллера предусматривают:

- а) конфиденциальность;
- б) независимость
- в) компетентность;
- г) честность;
- д) все вместе взятое.

5. Информация, которую поставляет система контроллинга не отвечает требованию:

- а) полнота;
- б) релевантность;
- в) понятность;
- г) субъективность;
- д) своевременность;

6. Причинами появления контроллинга является:

- а) усложнение систем управления предприятием требует механизма координации внутри системы управления;
- б) информационный бум при недостатке релевантной (существенной, значимой) информации требует построения специальной системы информационного обеспечения управления;
- в) общекультурное стремление к синтезу, интеграции различных областей знания и человеческой деятельности;
- г) все ответы верны;
- д) нет правильного ответа.

7. Контроллер – это:

- а) лоцман, ведущий корабль – предприятие к прибыли;
- б) специалист широкого профиля;
- в) сотрудник бухгалтерии;
- г) генеральный директор;

д) менеджер.

8. *Руководитель финансово – экономического отдела выполняет функции:*

- а) маркетолога;
- б) менеджера;
- в) контроллера;
- г) финансиста;
- д) сотрудника бухгалтерии.

9. *Что из ниже перечисленного входит в специальные обязанности контролера*

- а) сохранение имущественного комплекса предприятия;
- б) осуществление текущего контроля за затратами;
- в) управление предприятием;
- г) ведение финансовых дел на предприятии;
- д) проведение аудита на предприятии.

10. *Руководящая роль контроллера выделена в работе следующих подразделений:*

- а) совет директоров;
- б) бухгалтерия;
- в) плановая группа;
- г) комиссия по ценам;
- д) все ответы верны.

11. *Какая форма организации контроллинга целесообразна при планировании нового продукта на крупном предприятии*

- а) штабная;
- б) линейная;
- в) матричная;
- г) оформление контроллинга без подразделений;
- д) линейно-функциональная.

12. *Какое значение имеет определение места функций контроллера в структуре предприятия:*

- а) второстепенное;
- б) центральное;
- в) не имеет никакого значения;
- г) отличительное;
- д) нейтральное.

13. *В чем нуждается контроллер:*

- а) во внешнем управленческом учете;

- б) во внутреннем управленческом учете;
- в) в плановой системе;
- г) в четком определении своих функций;
- д) все ответы верны.

14. *Какой из перечисленных принципов лучше всего подходит для формирования функциональной организационной структуры:*

- а) групповой;
- б) функциональный;
- в) функционально – групповой;
- г) преобразовательный;
- д) индивидуальный.

15. *Функции контроллера и финансиста реализуются:*

- а) параллельно;
- б) не имеют отношения друг к другу;
- в) пересекаются;
- г) взаимосвязаны;
- д) нет правильного ответа.

16. *Кто не входит в состав службы контроллинга:*

- а) Начальник службы контроллинга.
- б) Контроллер – куратор цехов.
- в) Аналитик из планово-экономического отдела.
- г) Котроллер специалист по информационным системам.
- д) Контроллер – специалист по управленческому учету

17. *Кто формирует состав службы контроллинга:*

- а) высшее руководство компании.
- б) главный инженер.
- в) финансовый (коммерческий) директор.
- г) главный бухгалтер
- д) аналитик из планово-экономического отдела.

18. *Какова основная задача контроллинга?*

- а) сбор информации.
- б) анализ информации.
- в) контроль за производственной деятельностью.
- г) реализация поставленных задач.
- д) проведение аудита на предприятии

19. *Почему в состав службы контроллинга входит контроллер-куратор цехов:*

а) поскольку необходимо собирать информацию от всех подсистем системы управления.

б) для ужесточения контроля за деятельностью элементов системы управления.

в) для контроля затрат.

г) для контроля за качеством выпускаемой продукции (работ, услуг).

д) все вместе взятое

20. К основным обязанностям контроллера относятся:

а) разработка процедур передачи данных из бухгалтерии в службу контроллинга

б) контроль за сбором и анализом фактической информации в службе контроллинга

в) разработка предложений по оптимизации учетного процесса в бухгалтерии с позиции аналитической службы;

г) экономическая экспертиза управленческих решений

д) все ответы верны

ТЕМА 4. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ КАК ОСНОВА КОНТРОЛЛИНГА

4.1 Управленческий учет как элемент системы контроллинга

Основополагающий элемент системы контроллинга на предприятии – управленческий учет. Зачастую само понятие контроллинга ассоциируется с понятием управленческого учета, но это не совсем верно: основная задача управленческого учета – 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.

Типовая система бухгалтерского учета ориентирована прежде всего на внешнюю отчетность, а система управленческого учета предназначена для решения внутренних задач управления предприятием и является его ноу-хау. Параллельные информационные системы, как правило, нерентабельны и не всегда информативны из-за сбоев в повторном учете, поэтому возникает потребность в интегрированной системе учета.

В менеджменте учет представляет собой сбор, регистрацию и обобщение всей информации, необходимой руководству компании для принятия управленческих решений. По оценке западных бухгалтеров, именно на постановку и ведение управленческого учета тратится до 90% времени и ресурсов, в то время как на традиционный финансовый учет уходит только оставшаяся часть.

Для того чтобы управлять, надо контролировать различные компоненты бизнеса: труд, ценообразование, рентабельность, распределение ответственности и др. Тенденция управленческого учета – охват всех сторон бизнеса.

Отличительным признаком управленческого учета, который необходимо учитывать при создании информационной системы (ИС), является интегрированность. Можно выделить вертикальную и горизонтальную интеграцию.

Горизонтальная интеграция предполагает сопоставимость данных в учетных блоках.

Вертикальная интеграция охватывает цикл принятия управленческих решений: план – организация выполнения плана – учет – контроль – анализ – регулирование. Естественно, учетный компонент – лишь одна из сторон этой интеграции.

Так как узловым моментом в интеграции является сопоставление затрат и доходов, то наиболее важными становятся операции управления доходами, управление расходами и управление результатами через влияние как на доходы, так и на расходы. Такой подход влечет разделение по центрам

ответственности: а также регламентацию и анализ взаимодействия структурных подразделений, внутрифирменный анализ рентабельности и других показателей. Вертикальная интеграция является непосредственным отражением концепции контроллинга и должна быть отражена в архитектуре информационной системы.

1. Система управленческого учета предполагает выбор системы показателей, на основании которых происходит оценка результатов деятельности и текущего состояния, а также планирование направлений развития. Можно выделить пять основных шагов построения взаимосвязанных оценочных показателей для предприятия в целом и его подразделений.

2. Выбор основного показателя, который удовлетворял бы цели руководства. В качестве такого показателя могут выступать операционная прибыль, чистая прибыль, рентабельность инвестиций, продаж или другие показатели. Характерно, что комплексная оценка деятельности не сводится к оценке одного показателя. В этом случае могут быть использованы обобщенные показатели.

3. Фиксация методов исчисления составляющих показателей. В частности, при оценке прибыли могут быть использованы различные схемы отнесения затрат на прямые и косвенные издержки.

4. Определение временного момента расчета показателя.

5. Выработка стандартов требований к подразделениям. В частности, классификация подразделений на профит-центры, сервис-центры и центры затрат определяет различие в системе оценок этих подразделений.

6. Определение периодичности отчетов и справочных сводок.

На большинстве отечественных предприятий система управленческого учета встроена в систему обычного финансового учета, но надо отметить, что эти два вида учета отличаются друг от друга.

Коренное отличие управленческого учета от финансового состоит в том, что финансовый учет ориентируется на внешних пользователей информации (прежде всего на налоговую инспекцию), а управленческий нацелен на внутренних пользователей (в первую очередь, на руководителей предприятия и его подразделений).

Отличия финансового учета от управленческого представлены в таблице 1.

Таблица 1. - Различия между финансовым и управленческим учетом

Области сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
Основные потребители информации	Внешние пользователи информации (банки, налоговая инспекция и т.д.)	Внутренние пользователи информации: руководитель предприятия, руководители подразделений, сотрудники)
Цели учета	Информирование внешних пользователей (банков, деловых партнеров и т.д.) о финансовом состоянии предприятия, расчет налоговых платежей	Обеспечение информационной поддержки принятия управленческих решений
Обязательность	Требуется по законодательству	Применяется по решению руководства предприятия
Свобода выбора систем бухгалтерского учета	Система двойной записи. обязательное соответствие нормативным актам	Ограничений по выбору систем учета не существует
Теоретическая база	Нормативные акты	Экономическая теория, теории принятия решений
Используемые измерители	Денежные единицы	Денежные или натуральные единицы
Основной объект анализа	Предприятие в целом	Центры ответственности внутри предприятия, виды продукции, проекты
Частота составления отчетности	Периодически в соответствии с требованиями законодательства	По мере необходимости, в соответствии с потребностями руководства предприятия
Степень надежности	Требуется объективности. Ориентирован на контроль прошлого	Зависит от целей планирования. Ориентирован на прогноз будущего
Главное требование к информации	Точность	Релевантность

Функции контроллинга определяются поставленными перед организацией целями и включают те виды управленческой деятельности, которые обеспечивают достижение этих целей. Сюда относятся: учет, поддержка процесса планирования, контроль за реализацией планов, оценка протекающих процессов, выявление отклонений, их причин и выработка рекомендаций для руководства по устранению причин, вызвавших эти отклонения.

Таблица 2. - Роль контроллинга в процессе управления предприятием

Процесс управления	Роль контроллинга в управленческом процессе
Планирование	Разработка возможных вариантов развития процесса управления (прогнозирование различных вариантов развития предприятия). Выбор направления процесса управления
Сбор информации	Сбор информации по текущим процессам; Установление допустимых границ отклонений от плана;
Внедрение выбранного метода управления	Непрерывное отслеживание изменений, происходящих во внешней и внутренней средах предприятия. Учет и контроль результатов
Анализ и систематизация	Анализ происходящих процессов управления; При необходимости корректировка процесса управления.
Оценка эффективности выбранного метода	Сравнение плановых и фактических величин для оценки достижения цели; Анализ положительных и отрицательных отклонений, их причины; Сбор наиболее значимых для принятия управленческих решений данных; Проведение консультаций по необходимым корректирующим мероприятиям и управленческим решениям; Разработка инструментария для планирования, контроля и принятия управленческих решений.
Установление следующих целей и задач	Составление перспективных планов развития предприятия; Разработка программ

Рассматривая контроллинг как комплексную систему управления развитием предприятия, целесообразно представить взаимосвязи между ним и учетом, как отдельным элементом этой системы.



Рисунок 1. - Управленческий учет как информационная основа контроллинга

На рисунке 1 представлена система контроллинга как комплексная система менеджмента развития хозяйствующего субъекта. С этой точки

зрения целесообразно отразить взаимосвязи между контроллингом и учетом, как отдельным элементом этой системы.

Контроллинг, основываясь на информации, подготовленной должным образом и подкрепленный широкой инструментальной базой, действительно дает возможность отразить реальную картину будущего компании.

Сама процедура подготовки и принятия управленческих решений требует двустороннего движения информации (рисунок 2).

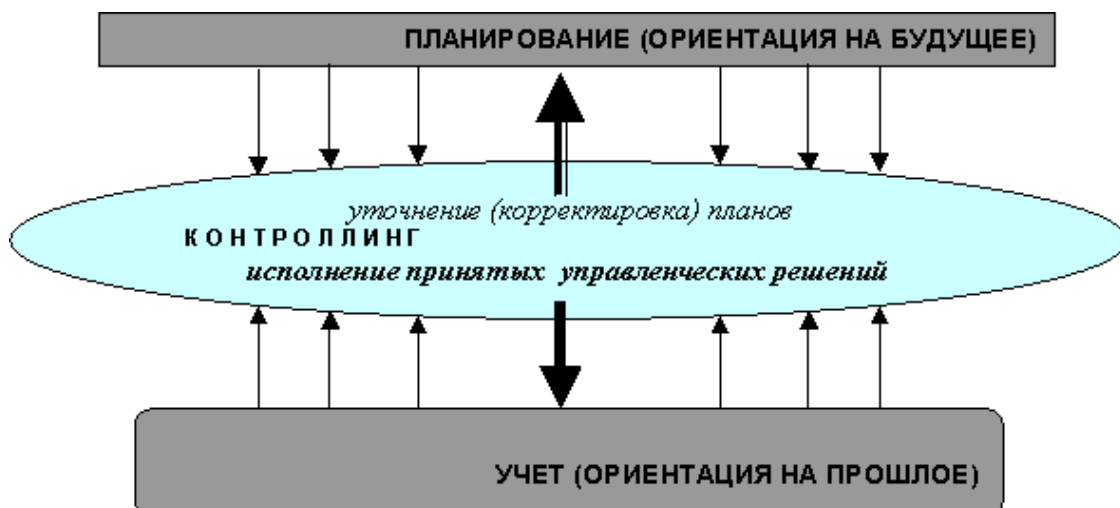


Рисунок 2. - Подготовка и принятие управленческих решений

С одной стороны, проводится детальный анализ "исходных" данных учета, согласование их с плановыми в свете многочисленных аспектов хозяйствования. С другой стороны, принятое и направленное на исполнение решение требует фактического проведения хозяйственной операции, что приводит к движению финансов, материальных ценностей, т. е. соответствующим проводкам в бухгалтерском учете.

При таком подходе в условиях безупречно функционирующей обратной связи управленческий аппарат в состоянии принимать решения, которые на каждый момент времени будут гарантировать соответствующее продвижение предприятия к реализации поставленных целей. Двухсторонняя связь с учетом служит не только контролю над исполнением поставленных задач - она создает реальную основу для ожидаемого развития предприятия в будущем. При отклонении от принятого курса специалист по контроллингу должен проводить исследования и вести переговоры прежде, чем начнутся встречные мероприятия по устранению последствий этих отклонений. Посредством постоянного проведения анализа отклонений менеджмент предприятия может достичь значительных успехов в повышении эффективности деятельности своего предприятия.

Таким образом, основная задача управленческого учета – служить информационной опорой для принятия управленческих решений.

С целью обеспечения информационной поддержки контроллинга в управленческом учете применяются особые методы учета затрат.

Для того чтобы выбрать оптимальный для применения метод затрат, необходимо оценить каждый из существующих методов с точки зрения решения задач контроллинга.

Анализ существующих методов учета затрат показывает, что наиболее подходящими для целей контроллинга являются системы учета по плановой себестоимости (стандарт-костинг) в сочетании с различными вариантами учета по усеченной себестоимости, поскольку именно эти системы обеспечивают максимум информации для принятия управленческих решений.

4.2 Ошибки, возникающие на стадии внедрения и становления контроллинга

Ошибки в понимании сущности и задач контроллинга. К числу грубых ошибок, которые могут полностью дискредитировать идею и концепцию контроллинга, следует отнести простое переименование классического бухгалтера в контроллера. Руководитель предприятия должен понять, что такое контроллинг, затем осознать его необходимость для фирмы и лишь потом закладывать кирпичики в фундамент системы контроллинга. Если персонал не поймет собственной выгоды от внедрения контроллинга, то даже самые высококвалифицированные аналитики по контроллингу не смогут ничего сделать. Сотрудники должны быть убеждены, 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.

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.

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:

- Достигнуты ли поставленные цели? Если нет, то что помешало?
- Какие существуют возможности для устранения установленных отклонений или повышения степени вероятности достижения цели?

Ошибки в выборе источников информации. Во многих организациях проблему источников поступления сигнальной информации, на основании

которой судят о степени достижения предприятием поставленных целей, решают просто – сигналы должны поступать из тех подразделений, которые занимаются вопросами учета, калькуляции, бухгалтерской и статистической отчетности. Против такого подхода есть ряд возражений:

- Система бухгалтерского учета 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.

- Зафиксированные в бухгалтерском учете факты не всегда соответствуют реальным событиям (амортизационные отчисления, переоценка средств, начисленные, но не полученные проценты и т. д.).

- Главное в финансовом учете – информация о процессах, происшедших на предприятии в прошлом, и ее практически невозможно прямо использовать для перспективного управления.

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».

Контроллинг – новое явление в организации, поэтому его внедрение может вызвать сопротивление. Чтобы преодолеть это сопротивление, быстро добиться первых результатов, а затем утвердить на предприятии стабильно работающую систему, следует проанализировать трудности, которые могут возникнуть, их причины и средства, позволяющие им противостоять. Феномен сопротивления новому – парадоксален, но общеизвестен.

Внедрению контроллинга мешают две группы факторов: несовершенство самой модели и социально-психологические факторы. Рассмотрим влияние социально-психологических факторов. Сопротивление новым методам экономического анализа может быть индивидуальным и групповым.

Источники группового сопротивления:

- инерция структур (структура обладает «встроенной стабильностью»);

- групповая инерция (неписанные правила, регулирующие поведение группы людей, противодействующие изменениям);
- угроза статусу группы (например, может пострадать статус бухгалтерии или планового отдела);
- угроза сложившимся отношениям власти внутри предприятия; угроза сложившемуся порядку распределения ресурсов;
- информационный фильтр в организации: предлагаемый подход к анализу и управлению затратами не согласуется со знаниями и представлениями работников бухгалтерии и планового отдела.

Источники индивидуального сопротивления:

1) привычки и страх перед неизвестностью (люди привыкли к традиционным формам отчетности и не хотят учиться чему-то новому. Новые методы – это неизвестность, а неизвестность означает риск. Необходимо организовать обучение сотрудников, а затем вводить новые методы;

2) чувство безопасности опытные сотрудники будут выступать против новых, не знакомых им методов, если их внедрение станет угрозой для их статуса. Поэтому необходимо привлечь и заручиться поддержкой опытных сотрудников.

Активность сопротивления внедрению контроллинга зависит от следующих факторов:

- степень несоответствия культуры и структуры власти грядущим изменениям;
- длительность периода внедрения изменения;
- угрозы потери престижа и власти;
- преданность работников интересам организации; сила культурно-политических ориентаций в подразделениях предприятия.

Согласно теории инноваций, при распространении любого нововведения сначала его воспринимает группа «ранних новаторов» ориентирующихся на внешние источники информации. Процесс восприятия инноваций может проходить двумя способами:

- реадаптация, т.е. ломка инерции поведения сотрудников предприятия;
- рутинные изменения, когда нововведение является лишь видоизменением стандартного поведения.

Рееадаптация – болезненный процесс, особенно если он связан с ломкой глубинного слоя корпоративной культуры. Более разумно представить грядущие изменения так, чтобы они вписывались в существующую корпоративную культуру, т.е. действовать методом менее болезненных рутинных изменений.

Преодолеть болезненное сопротивление внедрению можно разными способами (эти способы лучше всего комбинировать):

- **Имитация.** Если одни предприятия внедряют какие-либо новые системы и методы управления, другие делают то же самое просто потому, что находятся в сходной ситуации и склонны к подражанию. Здесь действует

синергетический эффект: привлекательность внедрения новшества и подражания другим оказывается больше, чем привлекательность того и другого по отдельности. Стремление к имитации объясняется потребностью быть «как все», попыткой поднять свой статус.

- **Мастерство.** Работники, получающие удовлетворение от работы, стремятся к совершенствованию своих навыков? к применению новых методов. Поэтому в общении с квалифицированными специалистами необходимо воздействовать на их профессиональную гордость.

- **Выживание.** В кризисной ситуации внедрение новых методов контроллинга может оказаться важным для выживания предприятия. Если сотрудники фирмы понимают это, сопротивление будет минимальным.

- **Поддержание статуса.** Один из способов достичь высокого статуса – обладать знаниями, которые важны для всех. Знание методов контроллинга один из способов упрочить свой статус.

- **Подбор кадров и самореализация сотрудников.** Новые сотрудники могут играть важную роль в успешном внедрении контроллинга благодаря имеющимся у них знаниям и из-за отсутствия инерции поведения.

- **Игра.** Людям нужна игра, чтобы не терять интереса к жизни. Поэтому контроллинговые аналитические таблицы должны быть красиво оформлены, аналитические отчеты доступно написаны.

- **Новое.** Существуют люди-новаторы, руководствующиеся принципом «все новое – прекрасно». Таких людей нужно как можно раньше «вычислить» и привлечь на свою сторону. Если они пользуются авторитетом у коллег, за ними могут пойти остальные.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. В чем заключается основная задача управленческого учета и контроллинга?
2. На что ориентирована типовая система бухгалтерского учета?
3. Для чего предназначена система управленческого учета ?
4. Что собой представляет вертикальная и горизонтальная интеграция управленческого учета?
5. Назовите отличия финансового учета от управленческого учета?
6. Какова роль контроллинга в системе современного менеджмента?
7. Каково назначение управленческого учета в системе контроллинга?

ТЕСТЫ

1. *Основная задача управленческого учета:*
 - а) предоставление релевантной информации для принятия управленческих решений;
 - б) управленческий учет;
 - в) планирование и контроль;

- г) координация;
- д) выработка рекомендаций для принятия управленческих решений.

2. *Функции контроллинга включают в себя:*

- а)) управленческий учет;
- б) планирование и контроль;
- в) координация;
- г) выработка рекомендаций для принятия управленческих решений;
- д) все ответы верны.

3. *В менеджменте учет представляет собой:*

- а) сбор;
- б) регистрацию;
- в) обобщение всей информации;
- г) сбор, регистрацию, обобщение всей информации;
- д) сбор, обобщение всей информации

4. *Горизонтальная интеграция предполагает:*

- а) сопоставимость данных в учетных блоках;
- б) организацию выполнения плана;
- в) учет и контроль;
- г) анализ;
- д) регулирование.

5. *Вертикальная интеграция охватывает цикл принятия управленческих решений:*

- а) всё перечисленное;
- б) организацию выполнения плана;
- в) учет и контроль;
- г) анализ;
- д) регулирование.

6. *В качестве основного показателя, который удовлетворял бы цели руководства, могут выступать:*

- а) операционная прибыль;
- б) чистая прибыль;
- в) рентабельность инвестиций и продаж;
- г) все ответы верны;
- д) нет верного ответа.

7. *Контроллинг можно рассматривать как:*

- а) систему и процесс;
- б) науку;
- в) бухгалтерский учет;

- г) контроль;
- д) учет и контроль.

8. *Что не относится к разделам контроллинга:*

- а) мотивация;
- б) анализ планов;
- в) планирование;
- г) управленческий учет;
- д) установление целей.

9. *Что является задачами контроллинга?*

- а) выявление проблем;
- б) координация деятельности организации;
- в) контроль;
- г) регулирование;
- д) все ответы верны.

10. *Укажите основные виды управленческого контроля:*

- а) предварительный;
- б) текущий (оперативный);
- в) заключительный;
- г) все ответы верны;
- д) нет правильного ответа.

11. *В предварительный контроль не входит:*

- а) контроль целей;
- б) контроль и мониторинг внешней среды предприятия с целью выявления «слабых сигналов»;
- в) контроль прогнозов;
- г) контроль разрыва между целевыми и прогнозируемыми значениями;
- д) контроль планов.

12. *Какие сведения можно считать релевантными для принятия управленческого решения?*

- а) всё перечисленное;
- б) условия, в которых принимается решение;
- в) целевые критерии;
- г) набор возможных альтернатив;
- д) последствия принятия каждой из альтернатив.

13. *Укажите основные виды управленческого контроля:*

- а) своевременный, текущий, обязательный;
- б) предварительный, текущий, обязательный;
- в) предварительный, текущий, заключительный;

- г) своевременный, текущий, обязательный;
- д) обязательный, текущий, заключительный.

14. *Внутренняя деловая среда - это:*

- а) совокупность экономических и политических субъектов, действующих за пределами предприятия и отношения, складывающиеся между ними и предприятием;
- б) законы управления;
- в) отношения в коллективе, определяющие насыщенность информационных и интенсивность коммуникационных потоков, а также знания, закладываемые и порождаемые в производстве;
- г) коллективы;
- д) многоуровневое знание.

15. *Внешняя деловая среда - это:*

- а) совокупность экономических и политических субъектов, действующих за пределами предприятия и отношения, складывающиеся между ними и предприятием;
- б) законы управления;
- в) отношения в коллективе, определяющие насыщенность информационных и интенсивность коммуникационных потоков, а также знания, закладываемые и порождаемые в производстве;
- г) коллективы;
- д) многоуровневое знание.

16. *Информационное обеспечение - это:*

- а) новая концепция информации и управления, которую можно определить как учетно-аналитическую систему, реализующую синтез элементов учета, анализа, контроля, планирования;
- б) множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, которое образует определенную целостность, единство;
- в) совокупность элементов, находящихся в определенных отношениях друг с другом и со средой;
- г) комбинация взаимодействующих элементов, организованных для достижения одной или нескольких поставленных целей;
- д) отражение в сознании субъекта (исследователя, наблюдателя) свойств объектов и их отношений в решении задачи исследования, познания.

17. «Центр доходов» несет ответственность за:

- а) затраты
- б) затраты и выручку
- в) выручку
- г) использование прибыли
- д) инвестиции

18. Релевантными затратами считаются:

- а) затраты, рассчитанные для нескольких проектов с использованием единых правил
- б) затраты, имеющие существенное значение для принятия управленческого решения
- в) сумма затрат, связанная с конкретным проектом
- г) общие для двух альтернативных проектов затраты
- д) нет правильного ответа

19. По методу признания в качестве расходов затраты классифицируют на:

- а) прямые и косвенные
- б) на продукт и за период
- в) постоянные и переменные
- г) релевантные и нерелевантные
- д) запланированные и незапланированные

20. Процедура планирования начинается с составления:

- а) бюджета продаж
- б) плана производства
- в) бюджета инвестиций
- г) плана коммерческих затрат
- д) плана закупок

ТЕМА 5. ИНСТРУМЕНТЫ КОНТРОЛЛИНГА

5.1 Структура контроллинга в системе управления предприятием

В настоящее время на многих предприятиях существует необходимость в интегрированной методической и инструментальной базе для поддержки основных функций менеджмента - планирования, контроля, учета и анализа, координации различных аспектов управления бизнес-процессами. Это подтверждается, например, ростом интереса со стороны многих отечественных компаний к программному обеспечению планирования и учета на предприятии. Однако только внедрение пусть и наиболее продвинутых (и дорогостоящих) программ не может способствовать созданию четкой картины функционирования того или иного хозяйствующего объекта.

Современные методы анализа и прогнозирования остаются неиспользуемыми, а менеджмент оказывается не в состоянии составить даже среднесрочные планы. Причем применяемый менеджерами и аналитиками инструментарий различается по подразделениям, что может вызвать затруднения в координации и недостаточность информации у руководства. Проблему увязки управленческой информации в единое целое в рамках отдельно взятой компании решает контроллинг.

Основная цель контроллинга заключается в предоставлении менеджерам актуальной, ориентированной на результат и ликвидность информации, обеспечивающей улучшение процедур, настроенных на достижение результата общей системы целей предприятия.

Главной задачей контроллинга является системно-интегрированная информационная, аналитическая, инструментальная и методическая поддержка руководства для обеспечения долгосрочного существования и развития предприятия.

Определим основные задачи контроллинга:

- планирование - определение действий, необходимых для достижения оперативных и стратегических целей, т.е. превращение целей предприятия в планы;

- управленческий учет (на наш взгляд, ключевой элемент подсистемы контроллинга) - отражение в удобной форме финансово-хозяйственной деятельности предприятия в ходе выполнения плана. Он ориентирован на внутренних пользователей информации, в отличие от учета бухгалтерского или налогового;

- организация потоков информации внутри предприятия;

- мониторинг процессов, проходящих на предприятии, в необходимом временном режиме;

- контроль - оценка свершившегося и соответствия фактических показателей плановым.

Главной отличительной чертой контроллинга является то, что он объединяет весь комплекс инструментов, используемых для планирования.

Назначение оперативного и стратегического контроллинга интегрируется в службе контроллинга. Контроллинг формирует и предусматривает возможные варианты схем развития и предвидения деятельности предприятия, здесь совершается координация всех этапов планирования. Эту функцию контроллинг на предприятиях может осуществлять двумя способами:

1) либо служба контроллинга полностью берет на себя функцию планирования;

2) либо служба контроллинга может регулировать и интегрировать функции планирования, выполняемые структурными подразделениями предприятия.

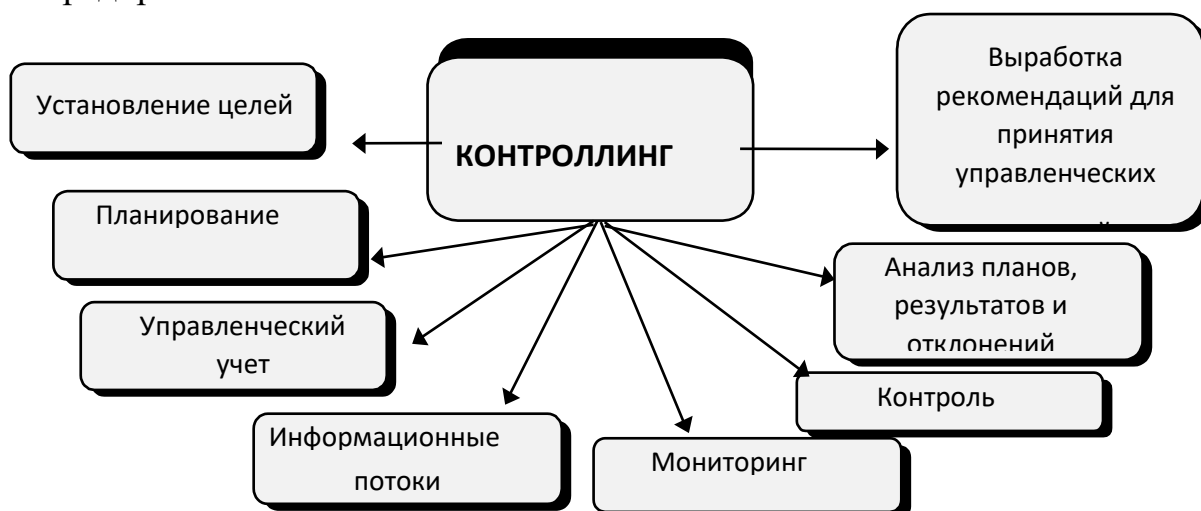


Рисунок 1. - Структура контроллинга в системе управления предприятием

Рассмотрим составные части контроллинга:

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

2. Планирование - превращение целей предприятия в прогнозы и планы. Первый шаг планирования - анализ сильных и слабых сторон предприятия, возможностей и опасностей (так называемый swot-анализ). На основе этого анализа разрабатывают сначала стратегию предприятия, а затем - план. План позволяет предприятию оценить, насколько реально достижение поставленных целей, что помогает, а что мешает их достичь. План - это количественное выражение целей предприятия и разработка путей их достижения. Планы разрабатывают как по всему предприятию в целом, так и по каждому подразделению. Контроллинг участвует в разработке методики планирования, координирует деятельность разных подразделений и служб предприятия в процессе планирования, а также оценивает планы, определяя насколько они соответствуют целям предприятия, насколько они стимулируют к действию, насколько реально их выполнение.

3. Управленческий учёт - отражение всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Как элемент системы контроллинга он

принципиально отличается от бухгалтерского учёта. Управленческий учёт ориентирован на информационные потребности руководителей предприятия и подразделений, на поддержку принятия управленческих решений, а бухгалтерский учёт направлен, прежде всего, на внешних пользователей (государственные органы, банки и др.).

4. Система информационных потоков - важнейший элемент системы контроллинга на предприятии. Сам процесс управления часто рассматривают как процесс преобразования информации: управленческие воздействия - это информация особого рода. В теории информации математически доказано, что **существует некий минимальный объём информации, без которого эффективное управление невозможно**. Причём, чем более разнообразной может быть реакция объекта управления, тем больше нужно информации. Применительно к предприятию это означает, что чем более изменчива экономическая среда, чем сложнее внутреннее устройство самого предприятия - тем больше информации нужно для эффективного управления. Поэтому управлять, не владея информацией, невозможно. Одна из основных задач контроллинга - информационная поддержка управления; решить ее можно только при условии чёткого и слаженного функционирования системы информационных потоков на предприятии.

Контроллинг является поставщиком информации, необходимой для функционирования системы управления на предприятии.

Информация - это совокупность сведений, уменьшающих степень неопределённости. Поэтому информация, которую предоставляет система контроллинга, должна отвечать следующим требованиям:

- достоверность;
- полнота;
- релевантность (существенность);
- полезность (эффект от использования информации должен превышать затраты на ее получение);
- понятность;
- своевременность;
- регулярность.

Релевантными для предприятия управленческого решения можно считать только те сведения, которые непосредственно связаны с данным решением:

- условия, в которых принимается решение;
- целевые критерии;
- набор возможных альтернатив (какие решения в принципе можно принять);
- последствия принятия каждой из альтернатив (что произойдет, если будет принято, то или иное решение).

5. Мониторинг - отслеживание протекающих на предприятии процессов в режиме реального времени; составление оперативных отчётов о результатах работы предприятия за наиболее короткие промежутки времени

(день, неделя, месяц); сравнение целевых результатов с фактически достигнутыми. На основании такого сравнения делают выводы о сильных и слабых сторонах предприятия, динамике их изменения, а также о благоприятных и неблагоприятных тенденциях развития внешних условий. Модель мониторинга, осуществляемого в рамках системы контроллинга, представлена на рисунке 2.



Рисунок 2. - Модель мониторинга

Изменение условий внешней и внутренней сред предприятия влечет за собой пересмотр целевых параметров: необходимо проверить насколько оптимальны поставленные цели в новых условиях, сможет ли предприятие ввиду произошедших изменений добиться поставленных целей. При необходимости корректируется план по достижению целей, и уже этот новый план воплощается в жизнь.

6. Контроль занимается фиксированием и оценкой свершившихся фактов в деятельности предприятия, а контроллинг нацелен на перспективу. Следует отметить, что при этом контроллинг выполняет определенные контрольные функции и тем самым существенно изменяет природу контроля.

Предварительный контроль:

- контроль целей (правильно ли поставлены цели, корректно ли построено дерево целей предприятия, не противоречат ли разные цели друг другу, насколько адекватно количественные критерии отражают качественные цели предприятия);

- контроль прогнозов (насколько они реалистичны, обоснованы, информированы, как они помогают предприятию решить стоящие задачи);

- контроль разрыва между целевыми и прогнозируемыми значениями (насколько прогноз развития событий не соответствует целям);

- контроль ограничений (какие внешние или внутренние условия мешают предприятию достичь поставленных целей, какие тенденции существуют в развитии этих условий);

- контроль планов (насколько различные планы предприятия оптимальны с точки зрения достижения его целей, не противоречат ли различные планы друг другу и т.д.);

- бюджетный контроль (контроль над затратами подразделений предприятия путем разработки бюджетов).

Текущий контроль:

- контроль и мониторинг внешней среды предприятия с целью выявления «слабых сигналов»;

- мониторинг внутренней среды с целью раннего обнаружения проблем.

Заключительный контроль:

- контроль выполнения планов (расчёт отклонений фактических значений от плановых, анализ причин этих отклонений).

Таким образом, в системе контроллинга простое фиксирование прошлых фактов превращаются в перспективного, опережающего контроля, а также, оперативного отслеживания текущих событий; функций контроля оказывается не прошлое, а настоящее и будущее.

7. Анализ в контроллинге служит для исследования планов, результатов и отклонений на основе данных предыдущих разделов.

Анализировать можно и прошлое, и настоящее, и будущее. Анализ прошлого направлен на оценку результатов прошлой деятельности предприятия (добилось ли предприятие поставленной цели? что ему помогло, что помешало? Каковы сильные и слабые стороны предприятия?). Анализ настоящего помогает определить. Что происходит на предприятии в настоящее время, и в каком направлении оно развивается. Анализ будущего оценивает: сможет ли предприятие добиться поставленных целей, какие возможности перед ним откроются, с какими рисками придется столкнуться.

8. Рекомендации для принятия управленческих решений вырабатываются на основе анализа. На основе настоящей ситуации и

перспективных возможностей, и рисков контроллинг определяет, какие альтернативы действий есть у предприятия в настоящее время, и оценивает эти альтернативы с точки зрения достижения целей предприятия. Эти рекомендации помогают руководителю принять оптимальное решение.

На основе вышеизложенного приходим к выводу, что основная задача контроллинга - нацеливать систему управления предприятием на достижение поставленных целей. Поэтому контроллинг является сложной конструкцией, объединяющей в себе столь различные элементы, как установление целей, планирование, учёт, контроль, анализ, управление информационными потоками и выработку рекомендаций для принятия управленческих решений. Вследствие своей интегрированности контроллинг обеспечивает синтетический, целостный взгляд на деятельность предприятия в прошлом, настоящем и будущем, комплексный подход к выявлению и решению встающих перед предприятием проблем.

5.2 Классификация инструментов контроллинга

Инструменты контроллинга – это некоторый набор действий, который позволяет выполнять определенные функции и задачи. Инструментарий контроллинга можно классифицировать по двум критериям:

- области применения - какие задачи помогает решить данный инструмент (таблица 1).
- периоду действия - оперативный или стратегический (рисунок 3).

Таблица 1. – Инструментарий контроллинга по областям применения

Область применения	Инструментарий
Учет	Система управленческой отчетности: отчеты о хозяйственной деятельности, в том числе: - сводные; - учетные формы; - показатели управленческого учета; - методы анализа отчетности
Организация потоков информации	Система документооборота, карта бизнес-процессов
Планирование	Анализ и оптимизация объема заказов, АВС-анализ, анализ точки безубыточности, ступенчатый расчет сумм покрытия, анализ узких мест, методы анализа инвестиционных проектов, маржинальный анализ, методы расчета комиссионных вознаграждений, кружки качества, анализ скидок,

	<p>анализ областей сбыта, функционально-стоимостной анализ, анализ структуры потребления, выбор между поставками со стороны и собственным производством, анализ кривой обучаемости, методы анализа конкуренции, бенчмаркинг, методы логистики, методы портфельного анализа, анализ потенциала, анализ жизненного цикла продукта, SWOT-анализ, анализ сценариев, анализ цепочки доставки ценности, анализ конкурентных сил Портера, карты восприятия, анализ качества обслуживания, анализ барьеров входа, анализ чувствительности, сбалансированные счетные карты, сетевое планирование, график Гантта, методики ценообразования, бюджетирование, определение целевых издержек, методы линейного программирования, расчет уровня запасов, планирование загрузки мощностей</p>
Мониторинг и контроль	<p>Система раннего предупреждения, анализ разрывов, контроль соответствия фактических показателей плановым, анализ издержек по центрам учета и отчетности</p>

Отметим, что следует тщательнейшим образом взвешивать необходимость внедрения того или иного инструмента. Например, вряд ли предприятию, действующему на монопольном рынке (либо в условиях олигополии), нужны инструменты для подробного анализа конкурентов. В подобных случаях система бюджетирования является наиболее подходящим методом планирования. Использование же такой системы в компаниях, полностью зависящих в получении доходов от творческого потенциала сотрудников, часто дает отрицательный эффект из-за снижения мотивации.

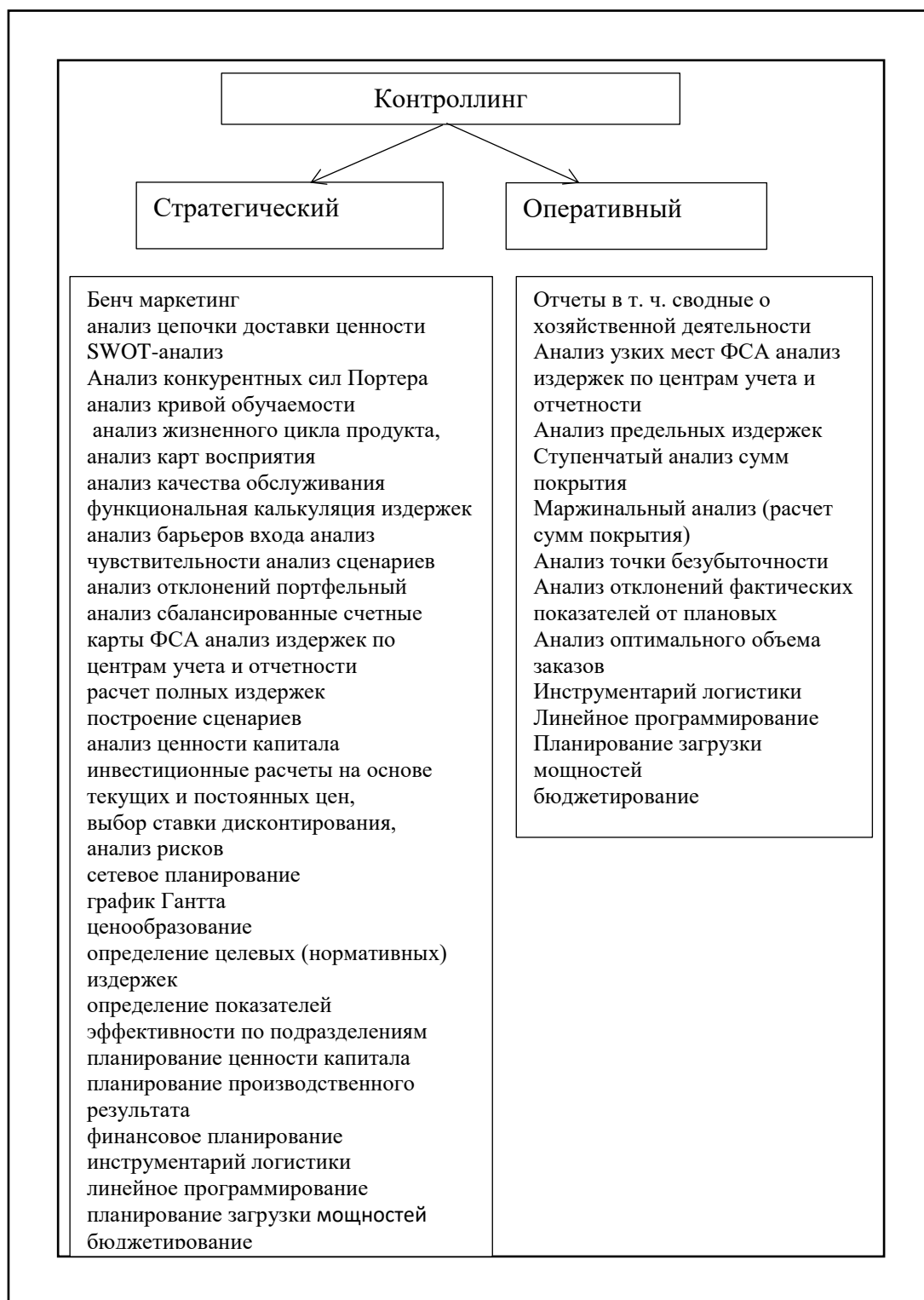


Рисунок 3. - Типология инструментов контроллинга по периоду действия

Предприятия, внедрившие и применяющие инструментарий контроллинга, получают значительный экономический эффект за счет упрощения процедур планирования, принятия решений и поступления своевременной информации о собственной деятельности.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. В чем заключается основная цель контроллинга?
2. Что является главной задачей контроллинга?
3. Перечислите основные задачи контроллинга?
4. Какова структура контроллинга в системе управления предприятием?
5. По каким критериям классифицируют инструментарий контроллинга?
6. Какие основные отличительные черты стратегического и оперативного контроллинга?
7. Из каких этапов состоит полный цикл мониторинга?

ТЕСТЫ

1. *Укажите, какие бывают источники информации:*
 - а) внутренние и внешние;
 - б) собственные;
 - в) опосредованные;
 - г) внутренние и внешние, собственные и опосредованные
 - д) только внутренние.

2. *К основным задачам контроллинга относятся:*
 - а) планирование и контроль;
 - б) управленческий учет;
 - в) организация потоков информации внутри предприятия;
 - г) мониторинг процессов, проходящих на предприятии, в необходимом временном режиме;
 - д) все перечисленное.

3. *Информация, которуюставляет система контроллинга, должна отвечать следующим требованиям:*
 - а) достоверность;
 - б) полнота;
 - в) релевантность (существенность);
 - г) своевременность и регулярность;
 - д) все перечисленное

4. *Мониторинг - это:*
 - а) достигнутые результаты;
 - б) сравнение целевых результатов с фактически достигнутыми;
 - в) анализ достигнутых результатов;
 - г) фактические результаты;
 - д) анализ целевых результатов.

5. *Различают следующие виды мониторинга:*
 - а) мониторинг состояния и мониторинг параметров;
 - б) мониторинг действий;

- в) мониторинг планирования;
- г) аналитический мониторинг;
- д) мониторинг процессов

6. *Некоторый набор действий, который позволяет выполнять определенные функции и задачи - это:*

- а) область применения контроллинга;
- б) период действия контроллинга;
- в) инструменты контроллинга;
- г) область применения, период действия и инструменты контроллинга
- д) нет правильного ответа.

7. *Системный подход к управлению — это:*

- а) взгляд на организацию как автономную часть более широкой системы;
- б) научный подход к подбору, обучению и тренировке рабочего;
- в) рассмотрение субъекта как статического, закрытого;
- г) акцент на взаимосвязь элементов подсистем, создающих эффект целостности;
- д) деятельность должностных лиц, направленная на выполнение требований должностных инструкций.

8. *Определите, какие их функций менеджмента связаны с контроллингом*

- а) руководство, организация, контроль;
- б) планирование, координация, контроль;
- в) организация, планирование, контроль;
- г) руководство, координация, контроль;
- д) руководство, планирование, координация.

9. *Как связан контроллинг с управленческим учетом?*

- а) управленческий учет является частью контроллинга;
- б) контроллинг является частью управленческого учета;
- в) контроллинг и управленческий учет являются независимыми друг от друга;
- г) суть контроллинга и управленческого учета одна, но названия разные;
- д) нет правильного ответа.

10. *Предварительный контроль включает в себя:*

- а) контроль целей;
- б) контроль прогнозов;
- в) контроль планов;
- г) бюджетный контроль;

д) все перечисленное.

11. *В предварительный контроль не входит:*

- а) контроль целей;
- б) контроль прогнозов;
- в) контроль и мониторинг внешней среды предприятия с целью выявления «слабых сигналов»;
- г) контроль разрыва между целевыми и прогнозируемыми значениями (насколько прогноз развития событий не соответствует целям);
- д) контроль планов.

12. *Текущий контроль включает в себя:*

- а) контроль внешней среды предприятия;
- б) мониторинг внешней среды целью выявления «слабых сигналов»;
- в) мониторинг внутренней среды с целью раннего обнаружения проблем;
- г) все ответы верны;
- д) нет правильного ответа.

13. *Заключительный контроль включает в себя:*

- а) контроль выполнения планов;
- б) контроль целей;
- в) контроль прогнозов;
- г) контроль разрыва между целевыми и прогнозируемыми значениями;
- д) контроль ограничений.

14. *Что из перечисленного ниже относится к категории статических инструментов финансового контроллинга:*

- а) отчёт о движении денежных средств;
- б) ежедневные финансовые расчёты;
- в) многолетний финансовый прогноз;
- г) ежегодный финансовый план предприятия;
- д) правильного ответа нет.

15. *Что из перечисленного ниже не относится к инструментам стратегического контроллинга?*

- а) бюджетирование;
- б) SWOT – анализ;
- в) анализ разрыва между планируемыми целями и изменениями в сильных и слабых сторонах компании;
- г) портфельный анализ;
- д) правильного ответа нет.

16. *Balanced Scorecard (система сбалансированных показателей)* ставит в соответствие:

- а) стратегию,
- б) миссию
- в) цели и задачи предприятия с полным набором нефинансовых и финансовых показателей
- г) все ответы верны
- д) нет правильного ответа

17. *Предприятия, внедрившие и применяющие инструментарий контроллинга, получают значительный экономический эффект за счет*

- а) упрощения процедур планирования, принятия решений и поступления своевременной информации о собственной деятельности
- б) изменения условий внешней и внутренней сред предприятия
- в) пересмотра целевых параметров: необходимо проверить насколько оптимальны поставленные цели в новых условиях, сможет ли предприятие ввиду произошедших изменений добиться поставленных целей
- г) корректировки плана по достижению целей
- д) нового плана, который воплощается в жизнь

18. *Что верно? Концепция Strategy Maps (стратегические карты) предполагает, что фирма разработала правильную концепцию бизнеса, необходимых для роста бизнеса и операционной прибыли тем не менее, выявляется несоответствие между:*

- а) стратегией, требуемой квалификацией и набором мероприятий,
- б) стратегией и требуемой квалификацией
- в) стратегией и набором мероприятий
- г) требуемой квалификацией и набором мероприятий
- д) нет правильного ответа

19. *К общим принципам организации мониторинга относятся:*

- а) всесторонность
- б) соответствие
- в) приемлемость
- г) своевременность
- д) все ответы верны

20. *К общим принципам организации мониторинга относятся:*

- а) доказательность
- б) динамичность
- в) гибкость (адаптируемость)
- г) все ответы верны
- д) нет правильного ответа

ТЕМА 6. ИНФОРМАЦИОННАЯ ПОДДЕРЖКА КОНТРОЛЛИНГА

6.1 Информация как технологическая основа контроллинга

Для эффективного функционирования любого предприятия необходима информация о деятельности конкурентов, о ситуации в стране, о виде продукции (услуг), которые пользуются наибольшим спросом, о среднерыночных ценах на выпускаемую предприятием продукцию, оказываемую услугу, о ситуации внутри предприятия и т.д. Поэтому можем сделать вывод, что информация является основным ресурсом для любого предприятия, поскольку без наличия информации менеджер не может принять управленческое решение.

Информация – главный ресурс роста производительности предприятия.

Информационная система служит для принятия правильных и обоснованных решений, обеспечения рациональных действий, измерения результативности и эффективности деятельности.

Задачи информационной системы:

- сбор информации из внешних и внутренних источников;
- измерение и оценка фактов, действий, результатов;
- формирование полной, достоверной, оперативной отчетности о деятельности организации, ее имущественном положении;
- понимание информации пользователями;
- сопоставление информации;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности для обеспечения финансовой устойчивости;
- формирование документов и документооборота;
- технологизация и автоматизация сбора, обработки, предоставления информации;
- предоставление информации пользователям.

Структура информационной системы:

- бухгалтерский учет и отчетность;
- управленческий учет и отчетность;
- методы измерения и оценки;
- кадровый учет;
- статистический учет;
- налоговый учет.

Бухгалтерский учет и управленческий учет обеспечивают получение информации для реализации основных управленческих функций: планирования, контроля, оценки, анализа. Различия между финансовым и управленческим учетом представлены в таблице.

Информация должна формироваться на основе международных, государственных стандартов финансовой отчетности, методов, выбранных организацией.

Информационная система строится на основании:

- стратегии предприятия;
- системы организации деятельности (бизнес-процессы, организационная структура, правила и процедуры, организация труда, инфраструктура (система ресурсов));
- системы управления деятельностью (планирование и бюджетирование, методы и показатели измерения и оценки, анализ и контроль, мотивация);
- потребностей оперативного управления;
- правил формирования информации (учета);
- законодательства РК;
- других оснований в силу специфики деятельности предприятия.

Пример построения информационной модели представлен на рисунке 1. При этом рекомендуется предусмотреть порядок ее изменения, развития.

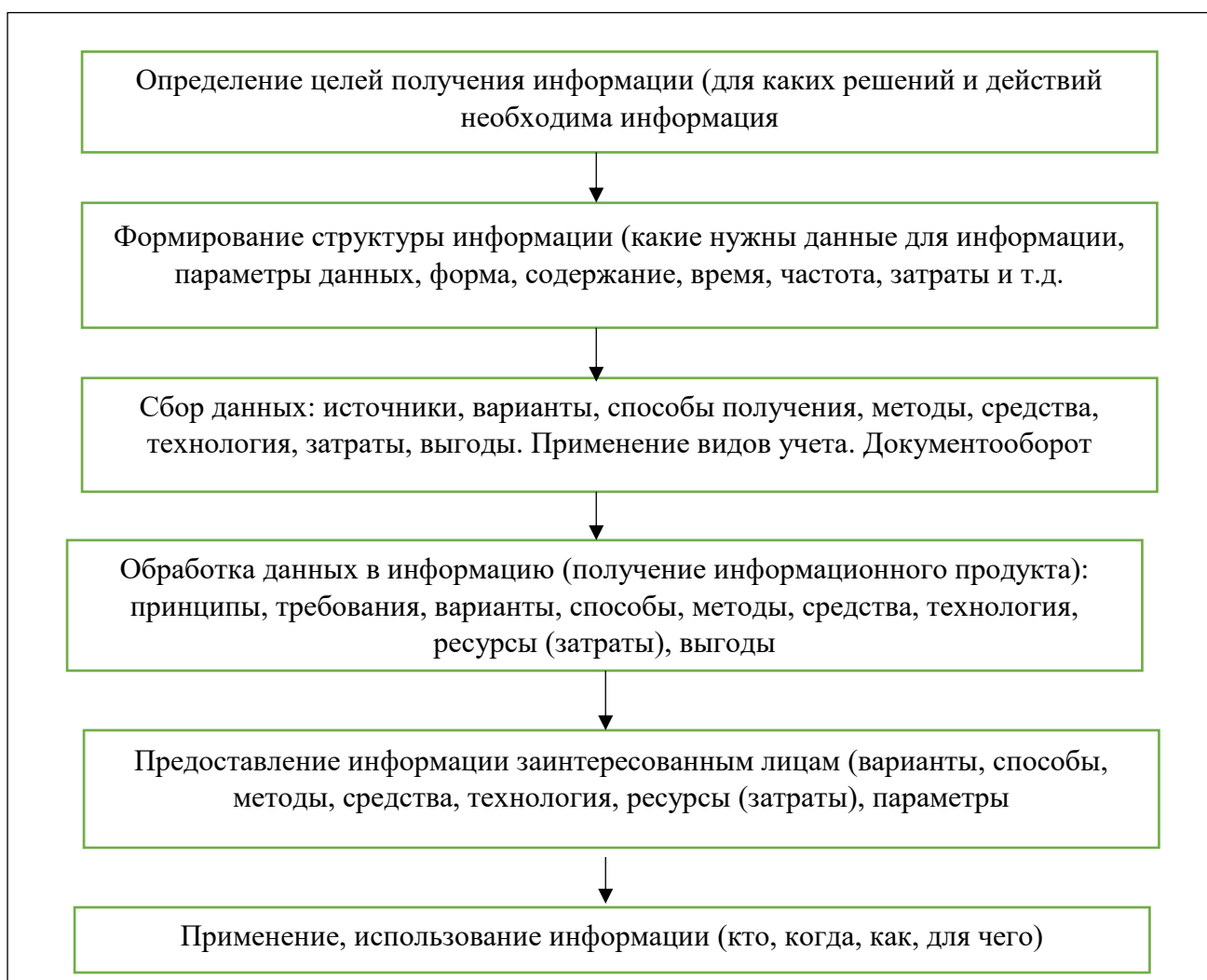


Рисунок 1. - Построение информационной модели

К информации предъявляются определенные требования. В частности, она должна быть: полезной, понятной, достоверной, проверяемой, объективной, осмотрительной (предусматривать в большей вероятности расходы, убытки и обязательства, а не доходы, активы и прибыли).

6.2 Свойства и виды информации

Сбор, обработка информации осуществляются с учетом следующих принципов:

- существенности (то есть информация влияет на принятие решения);
- надежности (исключается наличие существенных ошибок и искажений), что предполагает: правдивое представление информации, преобладание содержания над формой, нейтральность, осмотрительность, достаточную полноту для принятия решений;
- сопоставимости (возможность сопоставлять информацию за различные периоды и сравнивать отчетность различных компаний), что предполагает сравнимость и постоянство применяемых методов учета;
- своевременности (чрезмерная задержка представления информации может привести к повышению ее надежности, но потери уместности);
- баланса между выгодами и затратами (выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение).

При эксплуатации управленческой информационной системы нужно периодически осуществлять проверку формируемой информации по факторам качества, таким как:

- подлинность документов (документы приложены и соответствуют установленным формам, реквизиты заполнены, данные не искажены);
- правильность информации (информация соответствует документам, отражена полностью, точно, своевременно, согласно требованиям, принципам, стандартам учета);
- правильность отчетности (сформирована согласно первичной информации, не изменена, не трансформирована в противоречии с утвержденными стандартами);
- безопасность информационной системы (не имеется доступа вне прав, возможности внесения изменений, формирование информации производится без искажений (правильность расчетов, оборотов), нет рисков утраты информации).

Выявление отклонений производится путем сравнения фактически полученных показателей и индикаторов за определенный период с плановыми показателями и индикаторами. Затем информация анализируется для установления ключевых факторов отклонений, выявления резервов повышения результативности и эффективности. После этого разрабатываются

мероприятия по воздействию на факторы и их синтезу, оцениваются значения показателей и индикаторов.

Уровни анализа показателей:

- холдинг;
- предприятие;
- подразделения;
- сотрудники.

Алгоритм анализа показателей представлен на рисунке 2.



Рисунок 2. - Алгоритм анализа показателей

Ценность и своевременность управленческого решения в огромной степени зависят от способности менеджера в нужный момент произвести сбор, анализ и толкование информации.

Информационное обеспечение - одна из важнейших обеспечивающих функций, качество которой является определяющим фактором обоснованности принимаемого решения и эффективности функционирования предприятия.

Управленческая информация - это набор фактов, которые могут быть полезны для менеджера при разработке и реализации управленческих решений. Поэтому рассмотрим характеристики управленческой информации.

Характеристики управленческой информации

Важно различать данные и информацию. Данные рассматривают как сырье, некий случайный набор отдельных фактов. Сегодня данные регистрируются на множестве носителей: на бумаге, пленке магнитных и оптических дисках зарегистрированы данные могут принимать любые формы. Но только когда соответствующие данные отобраны, организованы и должным образом обобщены, получается информация. К качеству управленческой информации предъявляются требования так как от этих ее характеристик зависит качество управленческого решения, сила и точность управленческого воздействия.

Специалисты называют шесть основных способа выработки информации:

- самонаблюдение - это собственные источники информации человека (образование, опыт, квалификация, и др. приобретенные знания);
- взаимодействие - взаимный обмен информацией;
- сообщение - это письма, отчеты, специально организованные исследования;
- анализ - это выработка информации путем количественных моделей и методов принятия решений;
- оценка собственного поведения - квалификация и опыт;
- образование и опыт - совокупность практически усвоенных знаний, умений и навыков.

Коммуникативные свойства информации

Информационные технологии могут сделать вашу жизнь как более легкой, так и более трудной. Все зависит от вашего отношения к ней. Для того чтоб информация пронизывал организацию и повышала эффективность ее работы необходимо осуществить ее передачу на те уровни и рабочие места где она необходима для выполнения работ и осуществления управленческого воздействия. Для этого информация должна обладать коммуникативными свойствами.

Ключевые ограничения использования информации. Возможность использования информации как технологической основы в менеджменте может быть реализована только в том случае, если есть ее целенаправленное движение в организации. А это возможно, если информация принимается понимается и воспринимается.

Факторы, влияющие на выбор носителей управленческой информации. Управленческое воздействие происходит, если информация перемещается в организации по заданной траектории для реализации определенной цели. Это перемещение возможно при обоснованном выборе носителей управленческой информации.

Требования, предъявляемые к информации:

- своевременность;
- достоверность;
- полезность;
- понятность;
- информация должна быть релевантна;
- полнота информации;
- регулярность поступления.

Информация позволяет: установить стратегические цели и задачи предприятия, принимать обоснованные управленческие решения, координировать действия разрозненных подразделений. В практике менеджмента используется техника управления, представляющая собой взаимосвязанный комплекс технических средств, предназначенный для механизации и автоматизации информационных процессов в системе управления организацией с целью выработки рациональных решений. Выделяют средства сбора и регистрации, передачи, ввода, накопления, обработки, вывода, отображения и размножения информации.

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 статического анализа, прогноза финансовых и экономических показателей.

6.3 Источники информации

Для эффективного функционирования любого предприятия необходима информация. Информация нужна о деятельности конкурентов, о ситуации в стране, какой вид продукции (услуг) пользуется наибольшим спросом, каковы среднерыночные цены на выпускаемую предприятием продукцию, оказываемую услугу, какова ситуация внутри предприятия и т. д. Поэтому, можем сделать вывод, что информация является основным ресурсом для любого предприятия, поскольку без наличия информации менеджер не может принять управленческое решение. Информация - главный ресурс роста производительности предприятия.

Для того чтобы улучшить процессы управления предприятием и производством, менеджеру необходимо собирать, анализировать всю информацию, которая поступает как из внутренней, так и из внешней среды. Рассмотрим потоки информации: выделяют четыре потока информации: два внешних и два внутренних.

Внешняя деловая среда (или макросфера) - совокупность экономических и политических субъектов, действующих за пределами предприятия, и отношения, складывающиеся между ними и предприятием. Отношения определяют взаимодействие между предприятием, его реальными и потенциальными клиентами, а также конкурентами. Согласно оценкам экспертов, наибольшие возможности предприятию обеспечивают

квалификация персонала и технологическая база, а наибольшая опасность заключается в неожиданных действиях со стороны конкурентов.

Внешние потоки информации:

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

Факторы внешней среды, влияющие на цели организации:

- поставщики;
- материалы;
- капитал;
- трудовые ресурсы;
- государственные органы;
- законы;
- потребители;
- конкуренты;
- технология;
- состояние экономики;
- социокультурные факторы;
- политические факторы;
- отношения с местным населением.

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

В качестве внутренних источников информации могут выступать:

- транзакционные системы, предназначенные для операционной работы, в т. ч. с клиентами, включая клиентов филиалов и представительств;
- система внутрифирменного электронного документооборота;
- документы из электронных хранилищ;
- документы на бумажных носителях.

Потоки информации слишком велики, поэтому намного удобней использовать современные информационные технологии, а именно автоматизированную информационную систему. Она должна обеспечить возможность комплексного использования всей гаммы информационных источников для решения традиционных и нерегламентированных аналитических задач. Для этого система поддержки принятия решений должна базироваться на концепции единого информационного пространства.

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, руководитель может исполнять следующие роли:

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

Целью создания системы контроллинга является обеспечение методической и информационной поддержки подготовки принятия решений по ключевым вопросам менеджмента компании. 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.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. В чем заключается первая концепция информации?
2. В чем заключается вторая концепция информации?
3. В чем заключается третья концепция информации?
4. Какие требования предъявляют к информации?

5. Какова основная цель создания системы поддержки принятия решений на предприятий?
6. Какие источники информации вы знаете?
7. Какую роль играет контроллинг в системе поддержки принятия решений?
8. Почему информация так необходима предприятию для его эффективного функционирования?
9. С какими внешними информационными потоками информации вы знакомы?
10. Что такое система поддержки принятия решений?
11. Что лежит в основе системы поддержки принятия решений?
12. Что такое внешние источники информации?
13. Что такое внутренние источники информации?
14. Что такое внешняя деловая среда?
15. Что такое внутренняя деловая среда?

ТЕСТЫ

1. *Главное требование к информации в системе контроллинга:*
 - а) достоверность;
 - б) релевантность;
 - в) регулярность;
 - г) ежедневность;
 - д) инициативность.

2. *Укажите, какие бывают источники информации:*
 - а) внутренние источники;
 - б) внешние источники;
 - в) собственные источники;
 - г) опосредованные источники;
 - д) детальные источники.

3. *Информационное обеспечение — это:*
 - а) одна из важнейших обеспечивающих функций, качество которой является определяющим фактором обоснованности принимаемого решения и эффективности функционирования предприятия;
 - б) это набор фактов, которые могут быть полезны для менеджера при разработке и реализации управленческих решений. Поэтому рассмотрим характеристики управленческой информации;
 - в) сведения о чем-либо, независимо от формы их представления;
 - г) состояние защищенности информационной среды, защита информации представляет собой деятельность по предотвращению утечки защищаемой информации, несанкционированных и непреднамеренных воздействий на защищаемую информацию, т. е. процесс, направленный на достижение этого состояния;

д) целенаправленная деятельность ее органов и должностных лиц с использованием разрешенных сил и средств по достижению состояния защищенности информационной среды организации, обеспечивающее ее нормальное функционирование и динамичное развитие.

4. *Выделите способы выработки информации:*

- а) собственные источники информации человека (образование, опыт, квалификация, и др. приобретенные знания);
- б) письма, отчеты, специально организованные исследования;
- в) квалификация и опыт;
- г) развитие управленческих наук;
- д) изменение структуры организации;

6. *Какие способы выработки информации вы знаете?*

- а) самонаблюдение;
- б) конфиденциальность;
- в) анализ;
- г) оценка собственного поведения;
- д) образование и опыт.

7. *Управленческая информация - это:*

а) это набор фактов, которые могут быть полезны для менеджера при разработке и реализации управленческих решений;

б) одна из важнейших обеспечивающих функций, качество которой является определяющим фактором обоснованности принимаемого решения и эффективности функционирования предприятия - это собственные источники информации человека (образование, опыт, квалификация, и другие приобретенные знания);

в) состояние защищенности информационной среды, защита информации представляет собой деятельность по предотвращению утечки защищаемой информации, несанкционированных и непреднамеренных воздействий на защищаемую информацию, т. е. процесс, направленный на достижение этого состояния;

г) целенаправленная деятельность ее органов и должностных лиц с использованием разрешенных сил и средств по достижению состояния защищенности информационной среды организации, обеспечивающее ее нормальное функционирование и динамичное развитие;

д) состояние защищенности информации (данных), обеспечивающее безопасность информации, для обработки которой она применяется, и информационную безопасность автоматизированной информационной системы, в которой она реализована.

8. *Укажите требования, предъявляются к информации:*

- а) своевременность;

- б) научный подход к подбору;
- в) достоверность;
- г) релевантность;
- д) регулярность поступления;

9. *Информация позволяет:*

- а) установить научный подход к выполнению каждого элемента работы;
- б) установить стратегические задачи организации;
- в) принимать обоснованные управленческие решения;
- г) установить стратегические цели организации;
- д) координировать действия подразделений организации;

10. *Система информационных потоков - это:*

- а) это набор фактов, которые могут быть полезны для менеджера при разработке и реализации управленческих решений;
- б) одна из важнейших обеспечивающих функций, качество которой является определяющим фактором обоснованности принимаемого решения и эффективности функционирования предприятия — это собственные источники информации человека (образование, опыт, квалификация, и др. приобретенные знания);
- в) состояние защищенности информационной среды, защита информации представляет собой деятельность по предотвращению утечки защищаемой информации, несанкционированных и непреднамеренных воздействий на защищаемую информацию, т. е. процесс, направленный на достижение этого состояния;
- г) целенаправленная деятельность ее органов и должностных лиц с использованием разрешенных сил и средств по достижению состояния защищенности информационной среды организации, обеспечивающее ее нормальное функционирование и динамичное развитие.
- д) совокупность информации, которая позволяет предприятию вести финансово-хозяйственную деятельность.

11. *Системный подход к управлению — это:*

- а) взгляд на организацию как автономную часть более широкой системы;
- б) научный подход к подбору, обучению и тренировке рабочего;
- в) рассмотрение субъекта как статического, закрытого;
- г) акцент на взаимосвязь элементов подсистем, создающих эффект целостности;
- д) деятельности должностных лиц, направленная на выполнение требований должностных инструкций.

12. *Выделите внешние потоки информации:*

- а) экономические потоки информации;

- б) политические потоки информации;
- в) конкурентные потоки информации;
- г) социальные потоки информации;
- д) транзакционные системы.

13. *Выделите внутренние источники информации:*

- а) система внутрифирменного документооборота;
- б) документы из электронных хранилищ предприятия;
- в) документы на бумажных носителях, относящиеся к деятельности организации;
- г) социальные потоки информации;
- д) транзакционные системы.

14. *Какие роли может исполнять руководитель по отношению к информации?*

- а) приемник информации;
- б) распространитель информации;
- в) тот, кто увольняет непрофессиональных работников;
- г) создающий законы управления;
- д) представитель во внешнем мире.

15. *Внутренняя деловая среда - это:*

- а) совокупность экономических и политических субъектов, действующих за пределами предприятия и отношения, складывающиеся между ними и предприятием;
- б) законы управления;
- в) коллективы;
- г) отношения в коллективе, определяющие насыщенность информационных и интенсивность коммуникационных потоков, а также знания, закладываемые и порождаемые в производстве;
- д) многоуровневое знание.

16. *Внешняя деловая среда - это:*

- а) совокупность экономических и политических субъектов, действующих за пределами предприятия, и отношения, складывающиеся между ними и предприятием;
- б) законы управления;
- в) коллективы;
- г) отношения в коллективе, определяющие насыщенность информационных и интенсивность коммуникационных потоков, а также знания, закладываемые и порождаемые в производстве;
- д) многоуровневое знание

17. *Контролинг использует информацию:*

- а) полезную для управления информацию прошлого, анализ текущего состояния и прогноз будущего;
- б) главным образом точную, составленную в соответствии с национальными стандартами и нормативными актами информацию о прошлых событиях;
- в) количественную финансовую информацию о текущем и будущем состоянии предприятия;
- г) информацию о качестве выпускаемой продукции;
- д) о доходах компании-покупателей и о наличии материалов в производственном процессе.

18. *На этапе сбора информации должны быть сформулированы несколько вариантов управленческих решений по:*

- а) каждому финансовому вопросу;
- б) по каждой проблемной ситуации;
- в) по работе информационной группы;
- г) по работе администрации;
- д) по каждому работнику в отдельности.

19. *В результате анализа полученной информации руководитель предприятия принимает решение в достижении поставленных целей по:*

- а) банкротству;
- б) преодолению препятствий;
- в) финансовому оздоровлению;
- г) реорганизации предприятия;
- д) поиску новых сотрудников.

20. *Сбор информации для принятия управленческого решения по преодолению препятствий в достижении целей на основе контроллинга затрагивает:*

- а) администрацию предприятия;
- б) все подразделения предприятия;
- в) финансовую структуру предприятия;
- г) контрольно-ревизионную комиссию;
- д) бухгалтерию предприятия.

ТЕМА 7. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ И ЦЕНТРЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА

7.1 Классификация расходов предприятия по решению контроллинговых задач

Исследование системы контроллинга включает в себя необходимость упорядочения его объектов, систематизации характеристик и т.д. То есть успешное исследование сущности любой проблемы, любого явления предполагает проведение классификации объектов исследования. В центре внимания контроллинга находятся затраты предприятия. Их классификация выступает своеобразным средством для решения задач оперативного и стратегического управления, которые возлагаются на руководителей предприятий и структурных подразделений.

В практике контроллинга принято выделять затраты:

- 1) безвозвратные затраты, т.е. затраты прошлых периодов, не являющиеся существенными для принятия управленческих решений;
- 2) вмененные затраты, т.е. альтернативные издержки. Упущенная выгода всегда релевантна для выработки и принятия управленческого решения.

Таблица 1. - Классификация расходов предприятия по решению контроллинговых задач

Классификационный признак	Группы затрат	Решаемые задачи
Динамика затрат относительно объема выпускаемой продукции	<ol style="list-style-type: none"> 1. Переменные. 2. Постоянные. 3. Смешанные 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Изменение прибыли при оценке изменения цен, издержек и объема производства. 2. Последствия изменения структуры выпуска продукции. 3. Оптимальность структуры выпуска продукции (производственного ассортимента). 4. Оптимизация объема производства. 5. Величина риска и "запас прочности"
По возможности отнесения на конкретный объект калькуляции	<ol style="list-style-type: none"> 1. Прямые. 2. Косвенные 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Учет затрат на производство в целом. 2. Затраты на производство данного вида продукции или группы изделий. 3. Затраты предприятия
По степени регулярности	<ol style="list-style-type: none"> 1. Регулируемые. 2. Произвольные (частично регулируемые). 3. Заданные (слабо регулируемые) 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Определение величины отклонения "План-факт" и причины, их вызывающие. 2. Ответственность за отклонения. 3. Определение возможности финансового маневра. 4. Определение конкретных резервов экономики

Релевантность затрат означает изменчивость затрат в будущем в результате принятия и исполнения управленческого решения. Поэтому целью классификации затрат является выделение релевантной части, т.е. той части затрат, на которую можно оказать управленческое воздействие в данный момент времени. Отсюда выбор способа классификации затрат исходя из поставленных конкретных, специфических, контроллинговых задач. Эту классификацию можно представить в виде (табл. 1).

Таким образом, приведенная классификация затрат предприятия на организацию производственно-коммерческой деятельности позволяет взглянуть на расходы как на сложный органический процесс, в котором все его составляющие имеют разнонаправленность во временном аспекте.

По экономическому содержанию выделяют следующие группировки: по элементам затрат и по статьям калькуляции.

Для определения объёмов, используемых предприятием материальных, трудовых, финансовых ресурсов на всю производственно-хозяйственную деятельность независимо от их назначения и использования пользуются классификацией по экономическим элементам. Номенклатура элементов одинакова для всех предприятий. Производственные затраты, образующие себестоимость продукции, состоят из следующих элементов:

- материальных затрат (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затрат на оплату труда;
- отчислений на социальные нужды;
- амортизации основных средств;
- прочих затрат.

По статьям калькуляции группируют затраты для формирования себестоимости отдельных видов продукции. Перечень статей устанавливается для отдельных отраслей промышленности, исходя из особенностей технологии и организации производства. Примерные статьи калькуляции, отражающие затраты на производство продукции:

- 1) сырье и материалы;
- 2) возвратные отходы (вычитаются);
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера сторонних предприятий;
- 4) топливо и энергия на технологические нужды;
- 5) основная заработная плата производственных рабочих;
- 6) дополнительная заработная плата;
- 7) отчисления на социальные нужды;
- 8) расходы на подготовку и освоение производства;
- 9) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- 10) цеховые расходы;
- 11) общезаводские расходы;
- 12) потери от брака;
- 13) прочие производственные расходы.

По степени однородности затраты бывают одноэлементными и комплексными. Одноэлементные затраты - те, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые. Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Например, цеховые (общепроизводственные), в которые входят почти все элементы.

Для расчёта себестоимости единицы продукции по способу включения в себестоимость единицы продукции затраты делят на: прямые и косвенные. Прямые - прямые материальные, прямые трудовые, прямо относимые на готовый продукт. Прямые материальные – это затраты основных материалов, которые становятся частью готовой продукции и их стоимость можно прямо отнести на определенное изделие. Материалы, в свою очередь, могут быть основными и вспомогательными.

Затраты труда подразделяются на прямые, т.е. непосредственно оплата труда производственных рабочих, и накладные, в которые включаются расходы на оплату труда административного и вспомогательного персонала производственных цехов. Прямые трудовые затраты-расходы по оплате труда основных производственных рабочих.

Косвенные затраты - затраты труда, которые нельзя прямо отнести на определенный вид готовых изделий. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной на предприятии методики (пропорционально основной заработной плате, количеству отработанных машино-часов, часов отработанного времени и т.п.) и не зависят от объёма производства.

По связям затрат с технологическим процессом затраты бывают основные и накладные. Основные - затраты всех видов ресурсов (сырье, материалы, полуфабрикаты, амортизация основных производственных фондов, заработная плата основных производственных рабочих), которые связаны с выпуском продукции.

Накладные расходы делятся на две группы:

- накладные общепроизводственные - организация, обслуживание и управление производством;
- накладные общехозяйственные - организация и управление предприятием.

К общепроизводственным расходам относятся:

- 1) амортизация оборудования и транспортных средств, текущий уход и ремонт оборудования, энергозатраты на оборудование, услуги вспомогательных производств, заработная плата рабочих, износ инвентаря;
- 2) общецеховые - производственное управление, подготовка и организация производства, амортизация зданий, сооружений, производственного инвентаря, содержание аппарата управления производственного подразделения и т.д.

Общехозяйственные расходы включают в себя затраты:

- на административное управление;
- расходы по техническому, производственному управлению;

- расходы по управлению снабженческой и сбытовой деятельностью;

- на подготовку, набор, отбор, обучение персонала;
- оплата услуг внешних организаций (аудиторских);
- ремонт зданий, сооружений, инвентаря;
- налоги, сборы, платежи.

По сфере возникновения все затраты делят на производственные и внепроизводственные. Первая группа отражает расходы связанные с производством продукции, а вторая - затраты, формируемые в процессе реализации.

Одной из функций управления затратами является планирование расходов. С точки зрения степени охвата планом затрат принято делить на планируемые и непланируемые.

Планируемые расходы составляют основу плановой, нормативной и других калькуляций, составляемых заранее. Эти затраты обусловлены нормальными условиями хозяйственной деятельности предприятия. Не планируются недостачи и порча сырья, материалов и других продуктов при хранении, потери от простоев другие расходы, вызванные недостатками в технологии, организации, управлении производством.

Непланируемые затраты отражаются только в фактической калькуляции.

По отношению к объёму производства затраты подразделяются на переменные и постоянные.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объёму производства продукции, т.е. зависят от деловой активности организации. Они характеризуют стоимость собственно продукта (все остальные - стоимость самого предприятия). Переменные затраты на единицу являются постоянными. Переменные совокупные затраты имеют линейную зависимость от объёма производства (показателя деловой активности). Переменные затраты могут носить производственный и непроизводственный характер. Переменные производственные затраты - прямые материальные, трудовые, вспомогательные материалы, полуфабрикаты. Переменные непроизводственные затраты - расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки потребителю транспортные расходы, комиссионные вознаграждения посреднику, зависящие от объёма производства.

Затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчётного периода, не зависят от деловой активности, относятся к категории постоянных расходов. Постоянные совокупные не изменяются под влиянием изменения объёма производства. Постоянные расходы на единицу продукции изменяются.

При выработке определенных решений целесообразно выделять принимаемые и непринимаемые в расчёт при оценках. Это означает, что при принятии определенного управленческого решения целесообразно принимать

во внимание не все затраты, а только те, которые имеют отношение к данной хозяйственной ситуации.

При принятии управленческих решений из рассмотрения необходимо исключать безвозвратные затраты, потребность в которых уже отпала, и они не могут быть изменены в будущем. В то же время, необходимо учитывать при принятии решений вмененные затраты. Это категория, существующая только в рамках управленческого учёта. Руководитель в процессе разработки решения может приписать какие-либо затраты, которые могут в будущем и не состояться. Это упущенная выгода, возможность, которая потеряна в результате выбора альтернативного управленческого решения.

При разработке решений по дополнительному выпуску продукции руководитель должен принимать во внимание приростные дополнительные затраты, которые появляются в результате изготовления или продажи дополнительной партии и, соответственно, единицы продукции.

Деятельность, направленная на регулирование и контроль затрат, требует установить связь между затратами, доходами и действиями конкретных ответственных лиц. Поэтому основу учёта затрат для целей регулирования составляет учёт по центрам ответственности, или по сегментам внутри предприятия, во главе которых стоит ответственное лицо, принимающее решения.

В этой ситуации целесообразно все затраты делить на регулируемые и не регулируемые.

Регулируемыми являются затраты, зависящие от деятельности центра ответственности, и за эффективность расходования которых несет ответственность руководитель этого центра.

Все другие затраты будут являться нерегулируемыми.

7.2 Понятие центров ответственности в контроллинге и их классификация

Управление затратами осуществляется не только по предприятию в целом, но и более детально - по центрам ответственности (ЦО).

Центр ответственности (ЦО) - это сегмент внутри предприятия, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решения. Управление затратами по центрам ответственности проводится преимущественно на крупных предприятиях. Деление предприятия на центры ответственности позволяет:

- а) использовать специфические методы управления затратами с учётом особенностей деятельности каждого подразделения предприятия;
- б) увязать управление затратами с организационной структурой предприятия;
- в) децентрализовать управление затратами, осуществляя его на всех уровнях управления;

d) установить ответственных за возникновение затрат, выручки, прибыли.

Характерные особенности системы управления затратами по центрам ответственности заключается в следующем:

- определение области полномочий и ответственности каждого менеджера: менеджер отвечает только за те показатели, которые он может контролировать;
- персонализация документов внутренней отчётности;
- участие менеджеров центров ответственности в подготовке отчётов за прошедший период и планов на предстоящий период.

Выбор способа деления предприятия на центры ответственности определяется спецификой конкретной ситуации, при этом необходимо учитывать следующие требования:

- 1) в каждом центре ответственности (ЦО) должен быть показатель для измерения объёма деятельности и база для распределения расходов;
- 2) во главе ЦО должно быть ответственное лицо - менеджер;
- 3) необходимо четко определить сферу полномочий и ответственности менеджера каждого ЦО;
- 4) степень детализации информации должна быть достаточной для анализа, но не избыточной, чтобы ведение учёта не было слишком трудоемким;
- 5) желательно, чтобы для любого вида затрат предприятия существовал такой центр ответственности, для которого данные затраты являются прямыми;

б) поскольку деление предприятия на центры ответственности сильно влияет на мотивацию руководителей соответствующих центров, необходимо учитывать социально-психологические факторы.

Рассмотренные особенности различных видов центров ответственности определяются *принципами* выделения центров ответственности на предприятии. В основном на практике применяют следующие принципы: *функциональный, территориальный, соответствия организационной структуре и сходства структуры затрат.*

По функциональному принципу выделяют следующие центры ответственности:

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

Выбор способа деления предприятия на центры ответственности определяется спецификой конкретной ситуации, при этом необходимо учитывать следующие требования:

- в каждом центре затрат должны быть показатель для измерения объёма деятельности и база для распределения расходов;

- в каждом центре должен быть ответственный;
- степень детализации должна быть достаточной для анализа, но не избыточной, чтобы ведение учета не было слишком трудоемким;
- желательно, чтобы для любого вида затрат предприятия существовал такой центр, для которого данные затраты являются прямыми;
- на центры затрат желательно относить только прямые затраты (непосредственно связанные с его работой), а распределение общехозяйственных затрат не учитывать;
- поскольку деление предприятий на центры ответственности сильно влияет на мотивацию руководителей соответствующих центров, необходимо учитывать социально-психологические факторы.

Обслуживающие центры ответственности оказывают услуги другим центрам внутри предприятия (вспомогательные центры).

Материальные центры ответственности служат для заготовки и хранения материалов - это могут быть как основные, так и вспомогательные центры. Обычно затраты материальных центров ответственности можно отнести на конкретный вид продукции.

Производственные центры ответственности - это подразделения основного и вспомогательного производства. Затраты подразделений основного производства обычно можно отнести на конкретную продукцию. Затраты вспомогательных производственных центров включаются в себестоимость продукции опосредованно (через основные центры ответственности).

Управленческие центры ответственности - заводоуправление, бухгалтерия и т.п. Затраты этих центров непосредственно не связаны с конкретными видами продукции, их обычно распределяют по видам продукции пропорционально выбранной базе.

Сбытовые центры ответственности занимаются реализацией продукции - это основные центры ответственности, их работу можно соотнести с конкретными видами продукции.

Центры ответственности также можно классифицировать по следующим признакам:

- функции, выполняемые центром ответственности;
- объём полномочий и ответственности.

ЦО по принципу выполняемых ими функций делятся на основные и вспомогательные. Основные ЦО непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги для потребителей. Их затраты напрямую относят на себестоимость продукции. В составе основных ЦО выделяют центры, относящиеся к материальным запасам, участки и цехи основного производства, управленческие и сбытовые центры. ЦО, относящиеся к материальным запасам, включают в себя снабжение и складское хозяйство. Участки и цехи основного производства охватывают технологический процесс изготовления продукции. К управленческим относятся ЦО, осуществляющие функции управления предприятием,

например, администрация, плановый, финансовый отделы. Сбытовые центры ответственности решают задачи маркетинга и сбыта продукции предприятия.

Вспомогательные ЦО участвуют в производстве косвенно, оказывая услуги, выполняя работы или изготавливая продукцию, предназначенную не для потребителя, а для основных ЦО.

Затраты вспомогательных ЦО невозможно напрямую отнести на себестоимость, поэтому их сначала распределяют по основным центрам, а уже потом в составе суммарных затрат основных центров включают в себестоимость.



Рисунок 1. – Классификация центров ответственности по принципу выполняемых ими функций

В составе вспомогательных центров ответственности выделяют общезаводские и обслуживающие процесс производства. Общезаводские центры обслуживают все подразделения предприятия (объекты социальной сферы, административно-хозяйственный отдел). Центры, обслуживающие процесс производства, занимаются оказанием услуг только для нужд основного производства (отдел технического контроля, ремонтный цех, инструментальная мастерская). ЦО по принципу объема полномочий делятся

на центры затрат, прибыли, инвестиций. Менеджер любого центра ответственности для выполнения своих функций с определенной периодичностью и в определенном объеме должен составлять отчетность о деятельности вверенного ему ЦО, чтобы иметь возможность на основании этой информации принимать соответствующие управленческие решения.

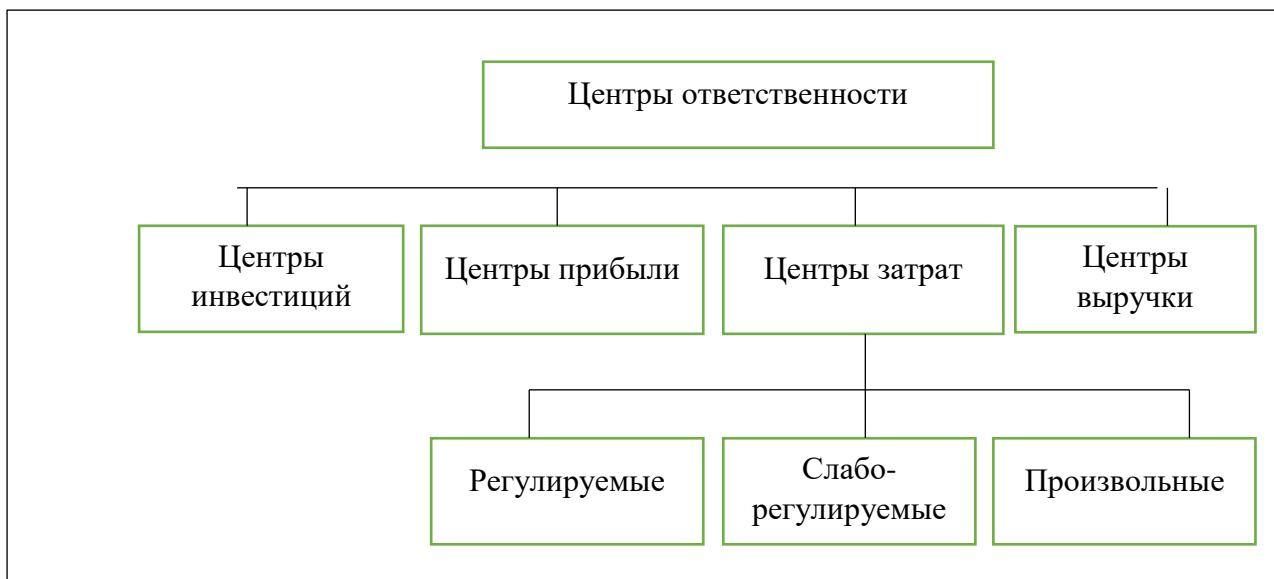


Рисунок 2. – Классификация центров ответственности по принципу полномочий и ответственности

Центры ответственности исходя из объема полномочий и ответственности необходимо подразделять на центры затрат, продаж, прибыли и инвестиций.

Центр затрат - это структурное подразделение предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты. Примером может быть производственный цех, не выпускающий конечной или завершенной продукции и полуфабрикатов, отделы заводоуправления, социальные службы и т.п. В рамках такого центра организуется планирование, нормирование и учет затрат факторов производства с целью контроля, анализа и управления процессами их использования. Центры затрат могут входить в состав других центров ответственности или существовать обособленно.

Центры затрат, в свою очередь, необходимо подразделять на центры регулируемых и произвольных затрат.

Для центров регулируемых затрат должно быть определено оптимальное соотношение между расходами и объемом деятельности. Оно устанавливается на основе заранее исчисленных норм расхода материальных ресурсов, нормативной трудоёмкости единицы продукции или выполненных работ. Нормативные затраты умножают на планируемый к выпуску объем производства. Управление расходами таких мест затрат и центров ответственности получило название системы гибких бюджетов. Гибкий бюджет устанавливает, какими должны быть затраты на единицу выпуска и

валовые расходы при различных объемах производственной деятельности. Менеджер центра регулируемых затрат должен стремиться обеспечить минимизацию прямых издержек на единицу продукции. Эффективность его деятельности оценивается в зависимости от того, обеспечено ли данным подразделением достижение заданного планом (нормативом) уровня издержек на единицу выпуска или нет.

Для центра произвольных затрат оптимального соотношения между затратами и результатами деятельности не существует. Для таких мест и центров руководство организации устанавливает фиксированную величину постоянных издержек в зависимости от численности персонала и задач, которые ему предстоит решать. Примером таких подразделений могут служить отделы заводоуправления.

Центр продаж - подразделение маркетингово-сбытовой деятельности, руководитель которого отвечает только за выручку от реализации продукции, товаров, услуг, за затраты, связанные с их сбытом. Ему предоставляется информация о наиболее рентабельных в производстве или закупках товарах. Основным контролируемым показателем является выручка от продаж, а также определяющие её показатели: объём сбыта, структура реализации и цена.

Организация управленческого учёта по центрам ответственности показывает, что для оценки результатов деятельности каждого подразделения необходимо определять величину прибыли, получаемую каждым конкретным центром ответственности. В этих условиях особую значимость приобретает создание в рамках центров ответственности центров прибыли.

Центр прибыли - подразделение, руководитель которого ответственен не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности. Это могут быть отдельные предприятия в составе крупного объединения, филиалы, дочерние организации. В таких центрах доход есть денежное выражение выпущенной продукции, расход - денежное выражение использованных ресурсов, а прибыль - разница между доходом и расходом. Их руководители имеют возможность контролировать все компоненты деятельности, от которых зависит величина прибыли: объёмы производства и продаж, цены, затраты. Поэтому для такого центра основным контролируемым показателем устанавливается прибыль.

Центр инвестиций - это подразделение, руководитель которого отвечает не только за выручку и затраты, но и за капиталовложения. Задача центра инвестиций - достижение максимальной рентабельности вложенного капитала, быстрая его окупаемость, увеличение рыночной стоимости предприятия. Управление затратами здесь осуществляется при помощи операционного бюджета, отчётности о его исполнении, информации о движении денежных потоков.

В коммерческих организациях немаловажное значение имеет подразделение центров ответственности исходя из выполняемых ими функций на основные и вспомогательные.

Основные центры ответственности занимаются непосредственным производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг для потребителей. Их затраты напрямую списывают на себестоимость продукции (работ, услуг). К таким центрам можно отнести участки и цехи основного производства, отдел сбыта.

При внедрении контроллинга основной акцент делается на развитие предприятия в целом, для стирания граней между администрацией и персоналом, снижения риска банкротства и расширения деятельности. Применяемые методы учёта и анализа затрат служат для целей определения возможностей снижения затрат и увеличения доходности предприятия, то есть к повышению его конкурентоспособности на рынке.

Выбор способа деления организации на центры ответственности определяется спецификой конкретной ситуации. При этом необходимо учитывать следующие требования:

- в каждом центре ответственности должны быть показатель для измерения объема деятельности и база распределения расходов;
- во главе каждого центра ответственности должно быть ответственное лицо;
- необходимо четко определить сферу полномочий и ответственности менеджера каждого центра ответственности;
- степень детализации должна быть достаточной для анализа, но не избыточной, чтобы ведение учета не было чересчур трудоемким;
- желательно, чтобы для любого вида затрат организации существовал такой центр затрат, для которого данные затраты являются прямыми.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Перечислите и охарактеризуйте известные вам виды центров ответственности.
2. К какому из видов центров ответственности вы отнесете центральный офис компании?
3. Оправдано ли превращение отдела сбыта в центр прибыли?
4. Назовите достоинства и недостатки показателей, по которым оценивается деятельность центров инвестиций.
5. Что представляет собой система целевого управления?

ТЕСТЫ

1. *Какие из названных видов затрат используются для калькуляции себестоимости, оценки запасов и определения финансовых результатов:*
 - а) релевантные и не релевантные;
 - б) контролируемые и неконтролируемые;
 - в) расходы на продукцию и расходы периода;
 - г) постоянные и переменные;
 - д) прямые и косвенные.

2. *Расходы на продукцию – это:*

- а) производственная (операционная) себестоимость продукции;
- б) полная себестоимость продукции;
- в) переменные расходы;
- г) прямые расходы;
- д) косвенные расходы.

3. *Расходы периода – это:*

- а) релевантные потери;
- б) общие производственные (операционные) затраты;
- в) релевантная выручка;
- г) затраты на прирост;
- д) административные расходы.

4. *Исчерпанными являются расходы, которые:*

- а) обеспечивают получение дохода в будущем;
- б) капитализируются в активах;
- в) обеспечивают получение дохода в отчетном периоде;
- г) увеличивают обязательства в процессе текущей деятельности;
- д) уменьшают активы в процессе текущей деятельности.

5. *Какие из перечисленных видов затрат используют при подготовке управленческих решений:*

- а) релевантные и не релевантные;
- б) контролируемые и неконтролируемые;
- в) основные и накладные;
- г) исчерпанные и не исчерпанные.
- д) прямолинейные и коммерческие

6. *Релевантный диапазон (область релевантности) – это диапазон деятельности, в рамках которого:*

- а) не изменяется общая сумма постоянных и единичных переменных затрат;
- б) не изменяется величина постоянных затрат в расчете на единицу продукции или объема деятельности;
- в) данный вид релевантных затрат может быть использован для принятия управленческих решений;
- г) увеличивается величина затрат, участвующих в производстве косвенно, оказывая услуги;
- д) может функционировать в системе учёта и контроля предприятия.

7. *К прямым относятся затраты, которые:*

- а) рассчитываются на основе технических норм;

- б) могут быть отнесены к объекту калькуляции затрат экономически целесообразным способом;
- в) являются постоянными;
- г) детализируют ответственность за конкретные затраты и обеспечение аналитического учета по местам возникновения затрат;
- д) несут ответственность за себестоимость произведенной, отгруженной, реализованной продукции.

8. *К постоянным относятся затраты, величина которых:*

- а) является одинаковой для разных видов продукции;
- б) является постоянной на единицу продукции;
- в) увеличивается с ростом объемов производства и реализации продукции;
- г) не зависит от объема производства и реализации продукции в рамках диапазона релевантности;
- д) зависит от изменения технических норм.

9. *Переменными являются такие затраты, которые изменяются при изменении:*

- а) технологии производства;
- б) объема деятельности;
- в) ассортимента выпуска продукции;
- г) структуры предприятия;
- д) средних затрат на единицу продукции.

10. *Контроль затрат наиболее эффективен в момент их:*

- а) списания;
- б) возникновения;
- в) увеличения;
- г) группировки;
- д) снижения.

11. *При увеличении объемов деятельности:*

- а) переменные затраты на единицу продукции увеличиваются;
- б) общая сумма переменных затрат увеличивается;
- в) общая сумма переменных затрат остается неизменной;
- г) переменные затраты на единицу продукции остаются неизменными.
- д) переменные затраты увеличиваются вдвойне.

12. *Граничные затраты – это:*

- а) минимальные совокупные затраты;
- б) идеальные затраты при оптимальной загрузке производственных мощностей;
- в) средние затраты на единицу продукции;

г) прирост совокупных затрат вследствие увеличения объема производства на дополнительную единицу;

д) упущенная выгода в результате отказа от альтернативного варианта решения.

13. *Производственная (операционная) себестоимость равна сумме конверсионных расходов и:*

- а) административных расходов;
- б) основной заработной платы;
- в) стоимости материалов и услуг со стороны;
- г) накладных расходов;
- д) переменных затрат.

14. *Предприятие собирает узлы для легковых автомобилей на основе лицензии, по которой выплачивается 100 тенге. за каждый узел. В отношении затрат на лицензионные платежи можно утверждать, что они являются:*

- а) смешанными;
- б) постоянными;
- в) переменными;
- г) гибкими;
- д) прямыми.

15. *К постоянным относятся затраты, величина которых:*

- а) является одинаковой для разных видов продукции;
- б) является постоянной на единицу продукции;
- в) увеличивается с ростом объемов производства и реализации продукции;
- г) не зависит от объема производства и реализации продукции в рамках диапазона релевантности;
- д) зависит от изменения технических норм.

16. *Постоянные затраты при объеме производства 1 200 единиц продукции составили 3 тыс. тенге. Чему будут равны постоянные затраты на единицу продукции при объеме производства 1 500 единиц?*

- а) 2,5 тенге;
- б) 2,0 тенге;
- в) 3,0 тенге;
- г) нет правильного ответа;
- д) 4,0 тенге.

17. *Релевантные затраты характеризуются следующими признаками:*

- а) изменяются пропорционально объему деловой активности, относятся к прошлому периоду, не зависят от варианта решения;

- б) изменяются в зависимости от варианта решения, относятся к будущему периоду, одинаковы для вариантов решения;
- в) являются денежным потоком, относятся к будущему периоду, изменяются в зависимости от варианта решения;
- г) соответствуют увеличению прибыли предприятия;
- д) не зависят от принятия решений.

18. *Осуществляя ревизию ассортимента, следует в первую очередь увеличивать производство и реализацию товаров:*

- а) с максимальной единичной прибылью;
- б) с максимальной маржинальной рентабельностью;
- в) с максимальной рентабельностью реализованной продукции;
- г) с минимальной прибылью;
- д) со средней стоимостью товаров.

19. *Самый точный метод учета взаимного обмена услугами между центрами ответственности - это:*

- а) сегмент внутри предприятия, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решения;
- б) решение математических уравнений;
- в) обозначение прибыльности предприятия в ходе решения сложных задач;
- г) решение системы линейных уравнений;
- д) задачи маркетинга.

20. *Центры ответственности по принципу выполняемых ими функции делятся на*

- а) прямые и косвенные;
- б) краткосрочные и долгосрочные;
- в) постоянные и переменные;
- г) основные и вспомогательные;
- д) общие и индивидуальные.

ТЕМА 8. ПЛАНИРОВАНИЕ, БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ В КОНТРОЛЛИНГЕ

8.1 Планирование и бюджетирование в системе контроллинга

Для эффективного использования методов учета затрат на предприятии должна быть создана система разработки планов и бюджетов, которая позволит не только определить плановые затраты каждого подразделения, но и оценить выполнение плана. Закладываемые в плане мероприятия и бюджетные средства на их реализацию служат базой для достижения намеченных целей.

Остановимся кратко на логике планирования.

Вначале, как известно, идет стратегическое планирование, в процессе которого вырабатываются цели, задачи и стратегии для предприятия в целом и его сфер бизнеса. В результате процесса стратегического планирования формируются рамки для оперативного планирования.

Оперативное планирование предназначено формулировать на базе стратегических целей соответствующие годовые (оперативные) планы, с тем, чтобы показать путь развития предприятия на короткий промежуток времени.

Плановые мероприятия, выражаемые количественно в виде доходов, расходов и финансов, представляют информацию для формирования бюджета.

Регулярное сравнение достигнутых и запланированных показателей бюджета позволяет уточнить план в течение бюджетного периода. Изучение результатов и причин отклонений служит основой для дальнейших действий и проведения корректирующих мероприятий.

Символом взаимодействия стратегического и оперативного планирования может служить вращающееся зубчатое колесо:

- движение “наверх” означает поиск пути развития, обеспечивающего долгосрочное существование; выбранный путь формируется в виде цели;
- движение “вниз” означает реализацию целей с помощью различных мероприятий.

Если колесо вращается без «проскальзываний», то это означает, что “зубчатое зацепление” рассчитано и спроектировано верно, то есть механизм взаимодействия стратегического и оперативного планирования отработан.

Планирование необходимых мероприятий как в начале, так и в конце планового процесса проводится при обязательном условии согласования целей между руководством предприятия и сотрудниками, ответственными за оперативное планирование. В процессе планирования выявляются потребности в ресурсах для реализации намеченных мероприятий.

Контроллинг оказывает влияние на планирование как на центральный элемент управления предприятием, особенно на эффективную координацию отдельных подпроцессов планирования и четкую ориентацию на достижение прибыли. Поэтому центральным элементом системы контроллинга является

система планирования прибыли (бюджетирование). Схематично структура системы бюджетирования представлена на рисунке 1.

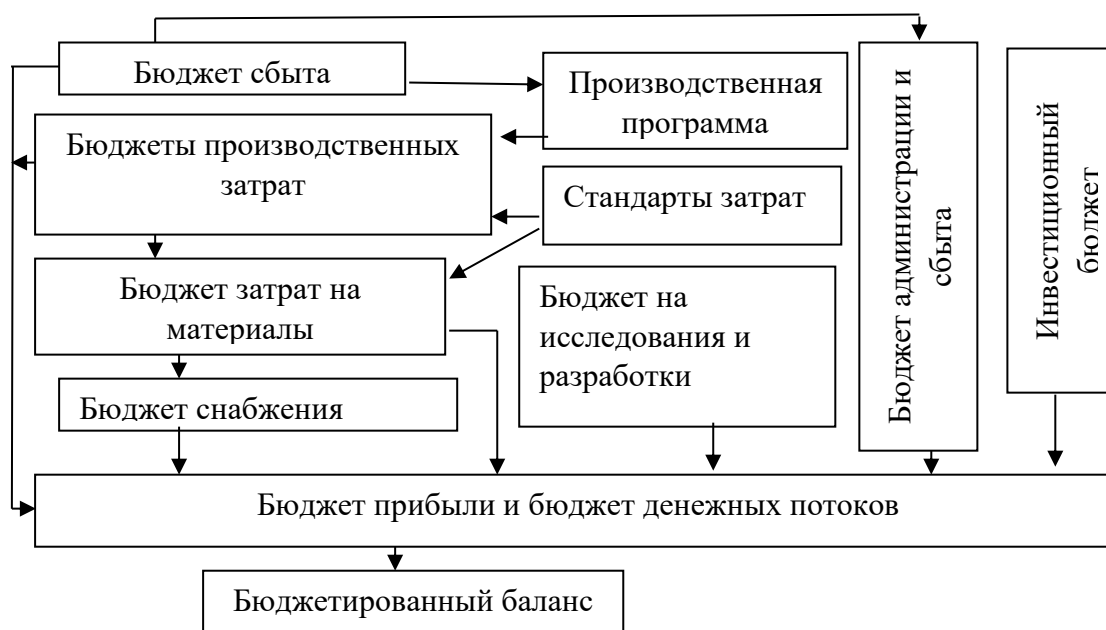


Рисунок 1. – Структура системы бюджетирования на предприятии

Согласно информации рисунка 1, разработка бюджетов на предприятии начинается с определения объема сбыта, далее определяется производственная программа, которая обеспечивает заданный объем продаж и необходимый уровень запасов. Бюджеты производственных затрат (рабочая сила, материалы, накладные расходы) строятся на основе стандартов и производственной программы. Бюджет затрат на материалы является основой для бюджета снабжения, учитывающего сроки и порядок погашения кредиторской задолженности за материалы. Бюджет коммерческих расходов строится на основе программы сбыта. Бюджет административных расходов необходим для построения бюджета денежных средств. Отдельно учитывается бюджет НИОКР и инвестиций. Вся информация предыдущих бюджетов сводится в бюджеты прибыли и денежных потоков. Заключаящим этапом является построение прогноза баланса.

Бюджет, как известно, представляет собой план, выраженный в натуральных и денежных единицах. Бюджет служит инструментом для управления доходами, расходами и ликвидностью предприятия.

Можно сказать, что бюджет - это выраженный в экономических показателях результат оперативного планирования, требующий действий и управления.

Бюджет составляется в рамках формального процесса планирования - **бюджетирования**, в основе которого лежат пять основных принципов:

- **Принцип целесо согласования** требует, чтобы процесс бюджетирования начинался “снизу вверх”. Это обосновывается тем, что нижестоящие руководители лучше знают ситуацию на рынке и со своей стороны обеспечивает реализуемость бюджетных величин. Далее путем согласования бюджетных планов между выше и нижестоящими руководителями обеспечивается соответствие целям конкретных планов предприятия. Процесс меняет направление и реализуется по схеме “сверху вниз”.

- **Принцип приоритетности** в отношении задачи координации бюджетирования должен обеспечить использование дефицитных средств в наиболее выгодном направлении. В бюджете сознательно формируется направление “основного удара”, при этом расходы на другие направления сокращаются.

- **Принцип причинности** предполагает, что каждая плановая единица может планировать и отвечать только за те величины, на которые она может оказывать влияние.

- **Принцип ответственности**, концентрирующийся исключительно на величинах, подающихся воздействию, предусматривает передачу каждому подразделению ответственности за исполнение его части бюджета вместе с полномочиями вмешиваться в случае необходимости в развитие ситуации с соответствующими корректирующими мероприятиями. Использование этого принципа содействует выработке у руководства нижнего уровня навыков предприимчивости в мышлении и действиях.

- **Принцип постоянства целей** предполагает, что раз установленные базовые величины не должны быть принципиально изменены в течение продолжающегося контрольного периода.

Бюджет создается в результате совместных усилий контроллера, ответственного за применяемые методы и подходы к процессу бюджетирования, и менеджера подразделения с привлечением руководителей, ответственных за оперативную единицу (место возникновения издержек). Он должен быть всегда ориентирован на достижение целей предприятия и мотивацию менеджеров.

В рамках корпоративного управления бюджет-основа для делегирования задач и ответственности за их выполнение. Бюджет является результатом общего поиска лучшего решения и документирует цели, которые предприятие желает достичь. Эти цели служат мотивирующим фактором при условии, что они ясны, привлекательны и достижимы. Достижение цели на этой основе выступает в качестве критерия оценки выполненной работы.

Бюджет составляется с учетом большого количества предположений и сценариев будущего развития, поэтому отклонения плана и факта следует рассматривать не в целях поиска виновного, а в качестве импульсов для управления.

Различные виды бюджета создаются вследствие различия в структурах предприятий и видах деятельности. Они требуют соответственно различных форм, образа действия и предоставления результата.

В таблице 1 приведены примеры различных видов бюджетов по уровням планирования.

Исходным пунктом для бюджетирования является, как правило, план сбыта. Из него вытекает так называемые базовые планы и соответствующие им виды бюджета: производство, закупки, запасы, производственные мощности, персонал, инвестиции. Базовые планы и бюджет служат основой для формирования планов по прибыли, финансам и ликвидности.

Таблица 1. - Виды бюджетов по уровням планирования

Уровень планирования	Вид бюджета
Предприятие	план по прибыли и убыткам, план по ресурсам, план по эффективности, финансовый план, план баланс.
Профит-центры (прибыль)	план по прибыли и убыткам, план по ресурсам, план по эффективности, финансовый план, план баланс, план оборота.
Функциональные подразделения	бюджет на рекламу, бюджет на обеспечение материалами, план запасов, план по количеству производимой продукции.
Проекты	бюджет на освоение рынка, бюджет на разработку проекта, бюджет на новое строительство.
Места возникновения затрат	бюджет на материалы, бюджет на персонал.

В начале бюджетирования руководством предприятия устанавливаются рамки экономических данных и других показателей относительно персонала, продукции, средств производства и материалов.

План сбыта формируется как “сверху вниз” на базе стратегического планирования (например, исходя из емкости рынка, доли на рынке), так и “снизу вверх”, принимая во внимание отдельных клиентов или продукцию. Такой подход повышает надежность планирования.

При формировании бюджета подразделений предприятия желательно использовать метод “нулевого баланса”: бюджет составляется не на основе затрат за прошедший период, а на базе запланированных мероприятий.

Бюджет формируется на базе одного из альтернативных вариантов плана. Например, возможны следующие варианты планов: пессимистичный (вариант 1), наиболее вероятный (вариант 2) и оптимистичный (вариант 3).

Так, вариант 1 представляет собой минимальную цель и требует максимального сокращения имеющихся ресурсов; вариантом 2 предусмотрено

достижение максимальных целей при умеренном уменьшении ресурсов; вариант 3 определяет максимальные цели со структуризацией ресурсов.

После одобрения руководством предприятия бюджет становится действующим. Он должен быть обязательно принят перед началом хозяйственного года для того, чтобы требуемые мероприятия могли быть своевременно выполнены. Бюджет имеет силу для целого временного периода. Меняющиеся данные, параметры или цели не ведут к изменению бюджета. Сведения, полученные в результате анализа отклонений, плановых от фактических, учитываются на будущее к началу срока действия следующего бюджета.

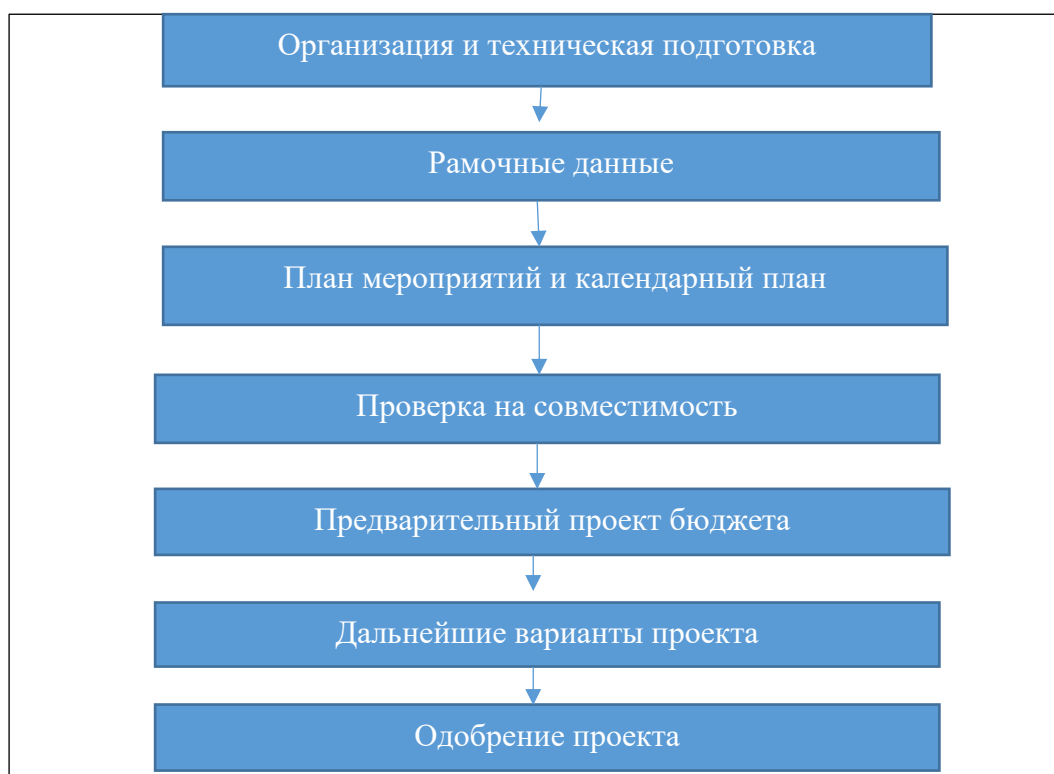


Рисунок 2. - Последовательность планирования

Контроллер отвечает за процесс формирования бюджета. Он заботится о том, чтобы бюджет планировался систематически. Контроллер несет ответственность за подготовку и проведение процесса бюджетирования. Он следит, чтобы использовались единые методики и выдерживались временные рамки. Собственно, планирование разделов бюджета проводит менеджер.

Процесс планирования завершается представлением совместного разработанного бюджета руководству предприятия.

Роль контроллера зависит от конкретных особенностей предприятий. Контроллер на предприятии - это, по существу, лоцман, помогающий “капитану” и “команде” предприятия достичь намеченных целей, минуя “рифы” и “мели” рыночной экономики. Его функции многогранны:

- ответственный за методы и организацию работы;

- координатор, ответственный за сроки исполнения планов и бюджета;
- модератор (умеряющий) и консультант, предлагающий услуги при поиске целей и путей решения проблем;
- ответственный за связь стратегического и оперативного планирования;
- интерпретатор бюджета в прозрачной и понятной форме;
- ответственный за коммуникацию.

Конечно, менеджер несет ответственность за принятые решения: он определяет какие цели, какими средствами и какими способами нужно достичь, но контроллер разрабатывает для него способы и методы решений, заботится об их ясности для всех сотрудников организации.

С точки зрения контроллера бюджет должен отвечать следующим требованиям:

1. Бюджет должен быть напряженным, но достижимым. Лишь сбалансированность мотивирует соблюдение бюджета.
2. Право на существование имеет только действительный бюджет. Теневой или аварийный бюджет недопустимы. При нескольких бюджетах ни один не является правильным.
3. Бюджет является обобщающим планом в натуральных и денежных единицах.
4. Ответственный за бюджет должен принимать участие при его разработке для того, чтобы со всей ответственностью отнестись к составлению бюджета.
5. Бюджет является своеобразной инструкцией к записи по счетам. Он требует равенства планируемых и фактических данных.
6. Бюджет остается неизменным во время бюджетного периода.

8.2 Анализ отклонений в системе контроллинга

К числу важнейших задач оперативного контроллинга относятся: контроль над исполнением бюджета предприятия, установление отклонений, анализ причин, вызвавших отклонения, выработка корректирующих мероприятий.

В результате бюджетирования устанавливаются плановые значения контролируемых величин, в качестве которых могут выступать количественные параметры деятельности предприятия, выраженные в натуральных и стоимостных показателях, а также качество, сроки и т.д. Объем контролируемых величин с целью выявления отклонений и анализа их причин устанавливается экономической целесообразностью, определяемой через соотношение выгоды, получаемой от устранения причин отклонения, и затрат на их выявление. Возможен частичный контроль наиболее значимых величин.

Фактические значения контролируемых величин выявляются на основе данных стратегического, финансового и управленческого учета на предприятии.

Обязательное условие сопоставления плановых и фактических величин - их содержательная однородность, которая, в принципе, должна быть обеспечена на стадии планирования. Кроме того, все плановые единицы предприятия - цехи, отделы и т.д. - должны работать в единой информационной базе данных, признаваемой всеми участниками процесса контроля и анализа, чтобы избежать конфликтов, вызванных неоднозначными пониманием терминов.

Отклонения плановых и фактических величин могут возникать по всем параметрам, определенным в бюджете:

- **стоимостные параметры** - затраты, доходы с оборота, маржинальная прибыль, поступления, выплаты, дебиторские и кредиторские задолженности, капитал и т.п.

- **параметры организационной структуры** - места возникновения затрат, продуктовые и региональные дивизионы, закупочные, производственные, сбытовые, проектные подразделения и т.д.

- **временные параметры** - дни, недели, месяцы, кварталы, годы.

Различают следующие виды отклонений:

Абсолютные отклонения. Разница, получаемая путем вычитания одной величины из другой, является выражением сложившегося положения вещей между плановыми и фактическими параметрами. Определенную проблему вызывает знак абсолютного отклонения. Принято, что если отклонение позитивно влияет на прибыль предприятия, то его исчисляют со знаком “плюс”. Относительно формальной математики такой подход считается некорректным, поэтому иногда возникает непонимание между специалистами. В связи с этим, в практике исчисления абсолютных отклонений, иногда используют не экономический, а математический подход: рост фактического оборота по сравнению с плановым обозначают знаком “плюс”, а уменьшение фактических издержек по сравнению с плановыми - знаком “минус”.

Относительные отклонения. Отклонения рассчитываются по отношению к другим величинам и выражаются в процентах. Чаще всего относительное отклонение исчисляется по отношению к более общему показателю или параметру. Например, относительное отклонение затрат на материалы можно выразить в отношении к суммарным затратам или в процентах к обороту. Применение относительных отклонений повышает уровень информативности проводимого анализа и позволяет более отчетливо оценить изменения. Так, например, величина абсолютного отклонения оборота, равная $10-8=2$, воспринимается не так остро, как величина отклонения в процентах: $(10-8)/8*100\%=25\%$.

Селективные отклонения. Этот метод расчета отклонений предполагает сравнение контролируемых величин во временном разрезе: квартал, месяц и даже иногда год. 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. Использование селективных отклонений для анализа причин особенно актуально для предприятий, занимающихся сезонным бизнесом.

Кумулятивное отклонение. Суммы, исчисленные нарастающим итогом (кумулятивные суммы), и их отклонения позволяют оценить степень достижения за прошедшие периоды (месяцы) и возможную разницу к концу планового периода (года). Возникающие в отдельных периодах случайные колебания параметров деятельности предприятия могут привести к значительным отклонениям на коротком отрезке времени. Кумуляция позволяет компенсировать случайные отклонения (и более точно выявить тренд).

Отклонения во временном разрезе. Для контроллинга типичным является сравнение **план-факт**. Отклонения определяются на основании сравнения бюджетных и фактически реализованных значений контролируемых параметров. Для аналитических целей может представлять интерес сравнение фактически реализованных значений планового периода с фактами соответствующего предыдущего периода (предыдущего месяца, года). Такой подход к исчислению отклонений особенно важен при негативных отклонениях плановых величин от фактических.

Оба подхода к сравнению: **план-факт** и **факт-факт** опираются на статистику прошлого и позволяют уменьшить отклонения в будущем. На основе результатов анализа отклонений может быть составлен другой прогноз или ожидание результатов на конец планового периода. Сравнение планового результата на конец года с прогнозным, или ожидаемым с учетом происходящих изменений во внешней среде или внутри предприятия позволяет получить отклонение типа **план - желаемый результат**, что дает возможность более глубоко исследовать причины, влияющие на развитие бизнеса в будущем. При этом подходе сравниваются планы, разработанные в начале периода, и потребности современного момента. Простая экстраполяция прошлого на будущее, результаты которой часто используются при традиционном подходе к планированию, может привести к существенным ошибкам. В современных условиях будущее следует просматривать не через призму статистических экстраполяционных прогнозов, а путем изучения текущих отклонений и анализа причин их возникновения.

Следует отметить, что если абсолютная или относительная величина отклонения какого-либо параметра значительна, то это вовсе не повод немедленно заняться ее анализом, оценкой и корректировкой. Необходимо выяснить, является ли данное отклонение случайным или регулярным. В случае если отклонение носит разовый характер и не играет значительной роли относительно достижения целевой прибыли, то анализ не проводится.

Возникающие отклонения можно классифицировать по определенным критериям. Остановимся на некоторых из них.

Оценка по допустимым пределам. Анализ отклонения следует проводить, если отклонение какого-либо параметра бюджета, например,

месячная заработная плата или кумулятивная сумма издержек на персонал, выходит за установленные допустимые границы. Для оценки селективных отклонений обычно используют линейные пределы, которые определяются либо в процентах, либо в абсолютных величинах. Например, если установлен допустимый предел отклонений по месяцам 10%, то анализу следует подвергать те месяцы, где отклонение, как в “плюс”, так и в “минус” превысило заданную величину. Для кумулятивных отклонений используются нелинейные предельные ограничения, которые в графическом виде имеют форму воронки, сужающейся к концу планового периода. Это объясняется следующим: месячные колебания тем менее действенны, чем длиннее период накопления сумм, однако при этом возрастает необходимость в более “тонком” регулировании.

Оценка отклонений по влиянию на прибыль. Величина процентного отклонения отдельного параметра в первую очередь свидетельствует о качестве планирования и бюджетной дисциплине, но практически ничего не говорит о степени влияния на прибыль. Так, например, хотя 20%-ное отклонение по позиции “канцелярские товары” внешне очень значимо, однако 5%-ное снижение объема продаж влияет на прибыль гораздо сильнее. Данный подход предполагает ранжирование параметров, влияющих на прибыль, как в позитивном, так и негативном направлениях.

Анализ и оценка отклонений не должны выполняться механически во всех случаях: когда причины отклонений очевидны, необходимость в детальном исследовании отпадает. Напротив, незначительное и непонятное на первый взгляд отклонение может заслуживать тщательное исследование, так как в результате могут быть выявлены признаки и тенденции, которые в будущем могут привести к большим проблемам.

Задача контроллера, прежде всего, заключается в подготовке данных о величине отклонений и проведении анализа. При значительных отклонениях, превышающих допустимые границы, контроллер подключает для анализа соответствующие функциональные подразделения, ответственные за выявленные отклонения. Контроллеры и менеджеры должны совместно определить и признать сферы ответственности, закрепляемые за подразделениями. Так, отдел маркетинга отвечает за контроль отклонений маржинальной прибыли по продукту, затрат на рекламу, сбытовых издержек, производственный отдел - за контроль отклонения расхода материалов и т.п., отдел закупок - за контроль отклонения закупочных цен и т.д.

При установлении ответственных за возникновение отклонений необходимо учитывать реальную возможность влияния подразделения на полученный результат. Например, отдел сбыта не достиг намеченных планов из-за сбоев в производстве, приведенных к недопоставкам продукции, либо расход материалов в производстве резко возрос из-за того, что отдел закупок, укладываясь в свой бюджет, закупил более дешевые и некачественные материалы.

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.

При выявлении причин отклонений едва ли целесообразно рассматривать все влияющие факторы. Вполне достаточно ограничиться методами статистического анализа.

В практике анализа причин отклонений различают:

- анализ, ориентированный на прошлое;
- анализ, ориентированный на будущее (на перспективу).

При проведении анализа причин отклонений на основании данных из прошлого можно использовать системы показателей, о которых речь шла выше. В частности, система Du-Pont позволяет установить логическую цепочку влияния отдельных параметров: доходов, расходов, запасов, капитала и т.д. на интегральный показатель отдачи на вложенный капитал (ROI). На основании исследования можно выявить факторы, оказывающие наибольшее влияние на процентирование капитала. Предлагаемый подход дает возможность проанализировать более подробно и углубленно влияние элементарных факторов - затраты на материал, заработную плату и т.п. - на промежуточные интегральные показатели: рентабельность оборота, оборачиваемость капитала, прибыль, цену, переменные затраты, фиксированные затраты и т.п.

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. Например, в бюджете запланирован оборот на следующий год в 120 единиц. В конце 1-го квартала на основе анализа селективных или кумулятивных отклонений дается прогноз на конец планового периода, согласно которому оборот составляет 108 единиц. Абсолютное отклонение составит 10%. В качестве основной причины отклонений выступает ухудшение конъюнктуры рынка. Прогнозируемое отклонение является предупреждением о том, что запланированная цель может быть не достигнута и что должны быть выработаны корректирующие мероприятия.

8.3 Требования к критериям принятия управленческих решений

Выбор критериев зависит от модели принятия управленческих решений в конкретной ситуации (таблица 2). Все критерии можно расположить между двумя полюсами: полной рациональностью и полной иррациональностью.

Таблица 2. - Выбор критериев принятия управленческих решений

Определяющие факторы	Подход	Применяемые критерии принятия управленческих решений
Внешняя среда: научно-технические факторы, экономические, природные, юридические факторы Внутренняя среда: затраты, сроки Задача: сроки, затраты, выгоды	Полностью рациональный	Количественные (максимизация прибыли, акционерной стоимости фирмы и др.)
Внешняя среда: факторы культурного окружения, демографические, политические и другие факторы Внутренняя среда: корпоративная культура (нормы, ценности), иерархия и полномочия в организации, личностные особенности, организационная структура и т.п. Задача: участники, баланс сил и интересов	Полностью иррациональный	Качественные (завоевание престижа фирмы, интересы групп внутри фирмы, удовлетворение амбиций руководителя и др.)

При разработке системы критериев принятия управленческих решений перед контроллером часто возникают следующие проблемы:

- легко измеримым показателям часто уделяется чрезмерно много внимания, в то время как трудноизмеримые показатели игнорируются;
- краткосрочным факторам уделяется больше внимания, чем долгосрочным;
- трудно разработать систему показателей, отражающую изменения важности различных видов деятельности и целей предприятия.

В принятии управленческих решений руководитель использует количественные и качественные критерии. *Качественные* критерии определяют индивидуальную специфику конкретной ситуации, а *количественные* - являются более универсальной характеристикой. Поэтому рассматриваются именно количественные критерии принятия решений по наиболее важным для любого проекта вопросам:

- краткосрочное планирование производственной программы
- управление материальными потоками;
- выбор между собственным производством и закупкой на стороне;
- определение цен на продукцию.

Менеджеры должны обладать возможностью видеть проект в целом и понимать взаимодействие между отдельными его частями. Для получения,

обработки и анализа информации, выработки основополагающих принципов, установления взаимосвязей, выявления как трудностей, так и благоприятных возможностей, формулирования выводов, принятия решений и составления планов управляющие используют свои аналитические навыки.

Принятие решений ключевой момент в деятельности управляющих, требующий аналитических навыков. Многие исследователи занимались подробным изучением процесса принятия решений и разбили его на этапы.

Выделяют **шесть этапов** принятия решения.

1. *Выявление необходимости принимать решение.* Менеджеры непрерывно контролируют обстановку внутри и вне проекта, чтобы не пропустить изменения, способные создать проблемы, требующие немедленного решения, или возможности, которыми следует воспользоваться.

2. *Анализ и определение возникшей проблемы или открывшейся возможности.* Менеджеры определяют их причины и устанавливают требования, которым должно отвечать будущее решение.

3. *Изучение возможных альтернатив.* Менеджеры вырабатывают несколько вариантов решения или способов действия.

4. *Выбор желательной альтернативы.* После рассмотрения преимуществ и недостатков каждой альтернативы менеджеры избирают наиболее многообещающий способ действий (который может представлять собой комбинацию из нескольких рассмотренных альтернатив).

5. *Выполнение выданного решения.* После тщательного планирования и учета реакции тех, кто будет выполнять решение, и тех, кого оно затронет, менеджеры претворяют свое решение в жизнь.

6. *Оценка полученных результатов.* Менеджеры следят за результатами своих решений, чтобы увидеть, привел ли выбранный способ к достижению цели, не возникают ли новые проблемы или возможности в результате этого решения и не следует ли принимать новое решение.

Существуют четыре типа условий, в которых принимаются решения:

1) необходимая информация в полном объеме, менеджеры чувствуют себя уверенными в успехе и принимают решения *наверняка*;

2) необходимая информация в неполном объеме, в решениях менеджеров присутствует большая вероятность неудачи, так что они принимают решения с некоторой *долей риска*;

3) отсутствие информации, менеджерам приходится делать предположения, которые могут оказаться неверными, так что в их решении заложена *неопределенность*;

4) неясные цели, плохо определены альтернативы, и полностью или почти полностью отсутствует информация, очень велика вероятность того, что их решение будет *неудачным*.

Прежде чем приступить к *детализации процесса принятия решения*, обозначим основные этапы процесса как такового:

1) выявление управленческой проблемы или задачи;

2) предварительная постановка цели;

- 3) сбор необходимой информации;
- 4) анализ информации;
- 5) определение исходных характеристик проблемы с учетом накладывания ограничений;
- 6) уточнение цели и критериев управления, окончательная их формулировка;
- 7) обоснование и построение формализованной модели проблемной ситуации;
- 8) разработка альтернативных вариантов решения проблемы;
- 9) выбор метода решения;
- 10) экономическое обоснование выбранного решения;
- 11) согласование решения с органами управления и исполнителями;
- 12) окончательное оформление и утверждение решения;
- 13) организация выполнения решения;
- 14) контроль выполнения решения;
- 15) стимулирование повышения качества работ, экономии ресурсов и соблюдения сроков;
- 16) установление обратной связи с лицом, принимающим решение, и, при необходимости, корректировка цели и задач.

Каждый этап состоит из ряда **операций**. Например, первый этап «выявление управленческой проблемы» требует выполнения следующих операций:

- анализ ситуации или объекта по качественным и ресурсным показателям;
- сравнение эффективности объекта с лучшими мировыми достижениями в данной области;
- определение расхождения показателей анализируемых объектов;
- анализ литературных источников, патентного фонда, отчетов о НИР, рекламаций и претензий потребителей;
- анализ организационно-технического уровня производства у изготовителя и потребителя;
- формирование направлений развития объекта и т.д.

Процесс разработки управленческого решения относится к разряду управленческих процессов. Аналогично производственным процессам управленческие процессы подразделяются на основные, вспомогательные и обслуживающие. Только здесь в качестве предмета труда выступает управленческое решение, информация, нормативно-технический или управленческий документ. Если операция направлена на изменение любого параметра управленческого предмета труда, то этот процесс будет *основным*. К *обслуживающим* управленческим процессам относятся процессы по накоплению, контролю и передаче предмета труда, к *вспомогательным* — все те, которые создают нормальные условия для протекания основных и обслуживающих процессов: изготовление, приобретение или ремонт средств технического оснащения и т.п.

Управленческие решения всегда связаны с необходимостью воздействий на объект управления с целью приведения его в желаемое состояние, и, так как это требует затрат времени, можно с полным основанием говорить о процессе принятия решений. Начальный импульс процессу принятия решений задает информация о состоянии контролируемых параметров управляемого объекта, а воздействие осуществляется после выработки и принятия соответствующего решения, которое в виде той или иной информации (команда, приказ, распоряжение, план и т.д.) подается на «вход» управляемого объекта. Таким образом, процесс принятия управленческих решений носит циклический характер, начинается с обнаружения несоответствия параметров плановым заданиям или нормативам и заканчивается принятием и реализацией решений, которые должны это несоответствие ликвидировать. Поэтому основным элементом каждого процесса принятия решений является *проблема*, под которой понимается несоответствие фактического состояния управляемого объекта (например, производства) желаемому или заданному, т.е. цели или результату деятельности. Выработка плана действий по устранению проблемы составляет сущность процесса принятия решений.

Проблемы могут возникать, когда функционирование управляемого объекта не создает необходимых предпосылок для достижения поставленных целей в данный момент или в будущем. Кроме того, источником возникновения проблем могут быть цели деятельности, изменившиеся под воздействием тех или иных условий. Таким образом, проблема всегда связана с совокупностью условий или факторов, которые создают ситуацию, оказывающую влияние на деятельность организации.

Проблемная ситуация характеризует проблему, возникшую под воздействием сложившейся ситуации. Выявление проблемной ситуации — исходный момент для постановки задачи принятия решений. Описание проблемной ситуации, как правило, содержит две части: характеристику самой проблемы (места и времени её возникновения, сущности и содержания, границ распространения ее воздействия на работу организации или ее частей) и ситуационные факторы, приведшие к появлению проблемы (они могут быть и внутренними по отношению к организации). Это дает возможность оценить значение проблемы, наметить временные ее решения и принять за основу ту или иную структуру процесса принятия решений.

Если проблема несложна, а ситуационные факторы ясны и управляемы, процесс принятия решений может быть достаточно прост и скор. В этом случае после уяснения проблемной ситуации принимается решение, которое оказывает не нее прямое воздействие и приводит систему (управляемый объект) в состояние, соответствующее заданному. Например, если произошла поломка станка, на котором планировалось изготовление партии деталей, и известны факторы, приведшие к его выходу из строя (например, высокий износ оборудования), то при наличии в цехе аналогичного станка в исправном состоянии проблемную ситуацию (срыв выполнения плана производства

партии деталей из-за неисправности станка) можно разрешить путем замены вышедшего из строя оборудования имеющимся в резерве. Если проблемная ситуация не так очевидна, а ее решение неоднозначно, то процесс принятия решений требует структуризации, которая позволит определить этапы и процедуры, направленные на ее решение.

Самая простая, «идеальная» схема принятия решений предполагает, что процесс представляет собой прямоточное движение от одного этапа к другому; после выявления проблемы и установления условий и факторов, приведших к ее возникновению, производится разработка решений, из которых выбирается лучшее. Количество разрабатываемых и рассматриваемых вариантов зависит от многих факторов, и прежде всего - от имеющихся в распоряжении разработчиков времени, ресурсов и информации. Как правило, главным ограничителем является время, в течение которого должно быть принято решение. Поэтому параллельно с разработкой вариантов производится их оценка, а окончательное решение принимается путем выбора лучшего из тех, которые были подготовлены и рассмотрены в запланированный период времени. Более детальная структуризация процесса принятия решений состоит из этапов: постановки задачи принятия решения, формирования решений, выбора и реализации решения, выделения процедуры, осознания необходимости для реализации целевых установок каждого этапа. Так, основу для постановки задачи принятия решений составляет возникновение ситуации, которая вызывает появление проблемы. Описание проблемной ситуации дает представление о факторах, которые необходимо тщательно проанализировать и рассмотреть при решении. Прежде всего требуется установить, являются ли они внутренними или внешними по отношению к данной организации, так как возможности воздействия на эти две группы факторов различные,

Анализ факторов, вызвавших проблемную ситуацию, дает возможность определить ресурсы (в том числе и временные), с затратами которых будет связано решение проблемы.

Необходимым элементом (и параметром) процесса принятия управленческих решений является оценка тех действий, которые предпринимаются на его различных этапах. На этапе постановки задачи принятия решений — это оценка границ, масштабов и уровня распространения проблемы и проблемной ситуации, на этапе решения - оценка различных вариантов, предлагаемых специалистами, на этапе принятия решения - оценка ожидаемых последствий его реализации. Для этой цели используются *критерии*.

На первом этапе в качестве критерия распознавания проблемы чаще всего используется целевая установка, по отклонению от которой и судят о возникновении проблемы. Следовательно, руководители всех уровней должны иметь четко сформулированные цели и задачи своей деятельности, чему способствует применение системы управления по целям (или по результатам). В противном случае существование проблем определяется чисто

интуитивно или по мере поступления сигналов, что существенно усложняет последующий процесс принятия решений.

Этап формирования решений начинается со сбора и обработки информации, необходимой для выработки курса действий. Как правило, при решении сложных проблем не удастся ограничиться только той информацией, которую предоставляют действующие системы отчетности; поэтому требуются время и ресурсы для информационного обеспечения решения проблемы.

На этапе выработки курса действий, то есть разработки вариантов решения проблем, применяются различные критерии, позволяющие из множества проектных предложений выбрать допустимые, а из них — наиболее полезные или предпочтительные для решения целей организации. От того, насколько обоснованно они выбраны, зависит качество управленческих решений, а оно, в свою очередь, предопределяет конкурентоспособность организации, быстроту ее адаптации к изменениям хозяйственной ситуации и в конечном счете - эффективность и прибыльность.

Наиболее полно система критериев оценки решений разработана для хорошо структурированных проблем, позволяющих применять экономико-математические методы. С их помощью определяются лучшие решения, например, по таким параметрам, как сроки окупаемости капиталовложений, прирост доходов или прибыли, минимизация текущих издержек или максимизация производительности труда и т.п. Нередко в качестве критерия выбора решения применяется фактор времени, особенно важный в условиях переходного периода, для которого характерна неустойчивость состояния экономики и общества в целом. Задержка с принятием решения или выбор решения, которое связано с более длительным процессом реализации, могут существенно снизить ожидаемые результаты (из-за инфляции, изменения политики и прочих факторов внешней среды). Поэтому на этапе выработки курса действий менеджерам приходится анализировать большое количество вариантов решений, отличающихся различными комбинациями используемых ресурсов организации.

В практике менеджмента часто возникает необходимость решения слабо структурированных проблем, не дающих возможности оценивать варианты с помощью математического аппарата.

В этом случае для оценки решений может применяться система взвешенных критериев, а сам процесс оценки осуществляется в три этапа. На *первом* формируются самые важные критерии, необходимость выполнения которых не вызывает сомнений. Альтернативные варианты оценивают по этим критериям (которые, в сущности, являются критериями ограничения) и разделяют на группы: соответствующие требованиям, не соответствующие и «сомнительные». На *втором* этапе анализируются варианты по остальным критериям, а на *третьем* - делается попытка установить те опасности, которые могут возникнуть при принятии выбранного решения. Таким образом, выбор окончательного решения из множества допустимых и

полезных осуществляется на основе взвешивания важности целей и обязательно учитывает как положительные, так и отрицательные последствия его реализации. Они могут быть социальными, экономическими, организационными, технологическими, политическими, то есть могут затрагивать самые разные стороны деятельности организации.

Сложность выбора решения и прогнозирования его последствий усугубляется тем, что этот процесс практически всегда осуществляется в условиях действия факторов неопределенности и риска, характерных для рыночной экономики. Это значительно повышает ответственность тех, кто принимает решения, предъявляет высокие требования к их компетенции и личностным качествам.

Организация *выполнения принятого решения* - *важнейший* элемент процесса управления. Решение должно быть доведено до исполнителей, которые получают четкую информацию о том, кто, где, когда и какими методами выполняет действия, связанные с ним. *Главная* задача руководителя на последнем этапе процесса управления - преодоление объективных и субъективных препятствий и создание условий для реализации решения. Наряду с методами прямого воздействия (приказ, распоряжение, административное давление и т.д.) используются меры материального стимулирования работников, воздействие путем авторитета и убеждения и т.д. Все они направлены на преодоление сопротивления нововведению, изменение взглядов и повышение заинтересованности участников процесса в реализации принятого решения, активизацию их деятельности и в конечном счете - на решение стоящей перед организацией проблемы.

Большое значение имеет *контроль качества выполнения работ*, связанных с реализацией решения, так как он может выявить не только отклонения от плана выполнения, но и недостатки самого решения, требующие корректировки. Чтобы таких недостатков было меньше, контрольную функцию необходимо осуществлять на всех этапах процесса принятия решений с применением стандартов ISO 9000.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. В чем заключается логика планирования?
2. Что собой представляет бюджет?
3. Какие основные принципы бюджетирования?
4. Какие виды бюджетов вы знаете?
5. Какие функции выполняет контроллер при планировании и бюджетировании?
6. Каким требованием должен отвечать бюджет с точки зрения контроллера?
7. Какие виды отклонений вы знаете?
8. Какими способами можно оценить отклонение?
9. Охарактеризуйте процесс управления изменениями.
10. Как именно изменения влияют на реализацию проекта?

11. Какие элементы проекта могут изменяться при реализации проекта?
12. Опишите последовательность регламентации прохождения изменений.
13. Дайте характеристику существующим документам по сменам.
14. Охарактеризуйте основные возможные варианты действий в случае возникновения отклонения проекта от плана.
15. Дайте классификацию подходов к принятию управленческих решений, учитывая контроллинг.

ТЕСТЫ

1. *Время обслуживания для предпринимателя:*
 - а) играет важную роль всегда;
 - б) не имеет значения;
 - в) играет важную роль при возникновении очереди;
 - г) играет роль в особых случаях;
 - д) только при форс-мажорных обстоятельствах.
2. *Метод расчета сумм покрытия представляет собой:*
 - а) инструмент управления;
 - б) разница между выручкой от реализации и прямыми затратами;
 - в) методика определения затрат на рекламу;
 - г) накопленные суммы покрытия по всей проданной продукции;
 - д) постоянные затраты предприятия.
3. *Установить критерии оценки успешности соответствующих продуктовых групп следует:*
 - а) при определении стратегических целей предприятия;
 - б) в процессе планирования;
 - в) при необходимости;
 - г) при реализации готовой продукции;
 - д) в процессе покрытия накопленных затрат.
4. *Сумма покрытия I используется:*
 - а) при оценке приоритетов в ассортименте;
 - б) при расчете прибыли;
 - в) при расчете эффективности рекламы;
 - г) в качестве основы для расчетов по обоснованию меры ответственности менеджеров;
 - д) для оценки вклада руководителей продуктовых групп в общий результат предприятия.
5. *Исходным пунктом для бюджетирования является:*

- а) план сбыта;
- б) производственный план;
- в) результаты маркетинговой исследований;
- г) бюджетный план;
- д) план закупок.

б. План сбыта формируется:

- а) «сверху вниз»;
- б) «снизу вверх»;
- в) как «сверху вниз», так «снизу вверх»;
- г) по вертикали и по горизонтали;
- д) только по горизонтали.

7. Если абсолютная или относительная величина отклонения какого-либо параметра значительна:

- а) то надо немедленно заняться ее анализом;
- б) необходимо выяснить, является ли данное отклонение случайным или регулярным;
- в) надо заняться ее оценкой и коррективной.
- г) важно получить наиболее полную картину затрат;
- д) то необходимо оценить стоимостные показатели.

8. Бюджет служит инструментом для управления:

- а) расходами предприятия;
- б) ликвидностью предприятия;
- в) доходами, расходами и ликвидностью предприятия.
- г) активами и обязательствами предприятия;
- д) оперативным планированием.

9. Сведения, полученные в результате анализа отклонений плановых величин от фактических:

- а) приводят к корректировке действующего бюджета;
- б) учитываются при разработке следующего бюджета;
- в) приводят к корректировке цели предприятия;
- г) позволяют получить наиболее полную картину затрат и доходов компании;
- д) подразумевают общую консолидацию планов подразделений и служб компании.

10. Процедура планирования начинается с составления:

- а) плана коммерческих затрат;
- б) бюджета продаж;
- в) плана производства;
- г) бюджета инвестиций;

д) бюджета предприятия.

11. *В основе составления гибкого бюджета лежит деление затрат на:*

- а) прямые и косвенные;
- б) переменные и постоянные;
- в) затраты на продукт и расходы периода;
- г) единовременные и периодические;
- д) периодические и косвенные.

12. *Бюджетирование является*

- а) инструментом планирования;
- б) основанием для подсчета фактических результатов;
- в) первоисточников создания предприятия;
- г) финансовым результатом деятельности предприятия;
- д) следствием деятельности предприятия.

13. *Для разработки бюджета производства необходимой информацией является:*

- а) плановый объем реализации и величина коммерческих расходов;;
- б) величина запасов и величина административных расходов;
- в) величина запасов и объем реализации за предыдущий год;
- г) плановый объем реализации и величина коммерческих расходов;
- д) объемы сумм на выплату заработной платы и реализации готовой продукции.

14. *Чтобы оценить количество прямых материалов, которое необходимо закупить, должен быть подготовлен текущих бюджет..*

- а) коммерческих расходов;
- б) продаж;
- в) производства;
- г) общепроизводственных расходов;
- д) административных расходов.

15. *Заключительным этапом сметного планирования будет подготовка сметы (бюджета):*

- а) прибылей и убытков;
- б) общехозяйственных расходов;
- в) капитальных затрат;
- г) движения денежных средств;
- д) товаров.

16. *Какие сферы не охватывает основной бюджет?*

- а) производство;
- б) реализация;
- в) распределение;
- г) финансирование;
- д) администрирование.

17. *Что не является этапом бюджетного цикла?*

- а) планирование деятельности организации в целом и по ее подразделениям;
- б) разработка проекта бюджета;
- в) разработка вариантов плана и внешние коррективы;
- г) окончательное планирование, проектирование обратной связи и учет изменяющихся условий;
- д) управленческая работа.

18. *Из каких двух частей состоит оперативный бюджет?*

- а) программный бюджет;
- б) косвенный бюджет;
- в) моделированный бюджет;
- г) бюджет по центрам ответственности;
- д) нет правильного ответа.

19. *Что представляет собой бюджет по центрам ответственности?*

- а) предполагаемые доходы и расходы по основным программам организации;
- б) планы по отдельным подразделениям;
- в) планы прибыли и убытков;
- г) учет себестоимости;
- д) нет правильного ответа.

20. *Какой из видов бюджета показывает планируемую величину затрат при различных уровнях объема производства?*

- а) программный оперативный;
- б) основной переменный;
- в) постоянный;
- г) ежедневный;
- д) годовой.

ТЕМА 9. КОНТРОЛЛИНГ НАПРАВЛЕНИЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

9.1 Общая характеристика контроллинга по видам деятельности

В зависимости от сферы воздействия контроллинговой системы создаются специфические механизмы. Контроллинг НИОКР отличается от контроллинга логистики, производства. Финансовый контроллинг всей организации отличается от контроллинга маркетинга, системы менеджмента качества или от системы управления рисками и т. д.

Таблица 1. - Характеристика контроллинга по видам деятельности

Виды деятельности контроллинга	Сущность	Инструменты
Контроллинг маркетинга	Поддержка эффективного менеджмента по удовлетворению потребностей клиента	- GAP-анализ - Портфолио-анализ - Сравнительные отчеты - Расчет маржинальной прибыли
Контроллинг обеспечения ресурсами	Информационное обеспечение и анализ процесса приобретения производственных ресурсов	- ABC-анализ, определение верхних границ цен; - Анализ возможных ситуаций; - Исследование рынков закупаемых товаров
Контроллинг в области логистики	Обеспечение информацией, необходимой для принятия решений в области логистики: планирование, управление и контроль за складированием материальных ресурсов	- Планирование потребности в материалах; - Контроль экономичности и информационное обеспечение подготовки решений; - Расчет издержек
Финансовый контроллинг	Информационная поддержка и анализ рентабельности и ликвидности	- Working Capital - Анализ баланса и отчета о прибылях и убытках; - Баланс движения средств и финансовый план
Контроллинг инновационных процессов	Информационная поддержка эффективного управления проектами: контроль и управление проектом	- Сравнение отклонений фактических величин от плановых величин; - Выявление причин отклонений и мероприятий по их устранению

С позиции целостного отражения система контроллинга является единой, она объединяет направления деятельности предприятия, предлагая

единую методическую и информационную основу для их организации и нацеливания их на решение стратегических задач.

Те инструменты, которые традиционно предлагается использовать для организации контроллинга по направлениям деятельности, являются традиционными методами текущего и стратегического менеджмента. Необходимо разработать собственный инструментарий для координации и управления по видам деятельности в системе контроллинга по следующим проекциям: маркетинг, финансы, производство, воспроизводство оборудования, воспроизводство ресурсов, воспроизводство компетенций, инновации.

9.2 Особенности контроллинга инвестиционных проектов

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

Задачи контроллинга инвестиций:

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

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

Процессы реализации задач контроллинга инвестиций раскрывают разработку методов проведения инвестиционных расчетов и оценки рисков, нормирование и контроль данных.

В контроллинге инвестиций выделяют следующие методы инвестиционных расчетов: статические, динамические, функционально-стоимостный анализ.

К статическим методам инвестиционных расчетов относят: расчет сопоставления затрат, расчет сопоставления прибыли, расчет рентабельности, расчет амортизации, расчет стоимости машино-часа, статическое сравнение сроков окупаемости.

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

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

Основной задачей *контроллинга инвестиций* является обслуживание сферы инвестиционной деятельности

Конкретно, в задачи контроллинга инвестиций входят:

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

Его главными направлениями являются следующие:

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

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

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

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

1. Создает систему инвестиционного планирования.
2. Формирует концепцию проведения инвестиционных расчетов и определяет критерии для принятия решений.

3. Устанавливает качественные для инвестиционных расчетов параметры.

4. Проводит инвестиционные расчеты для крупных проектов.

5. Осуществляет контроль за всеми инвестиционными проектами и проводит расчет их эффективности.

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

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

Контроллинг инвестиций включает в себя систему мониторинга, оценку и контроль инвестиционных проектов с целью выработки управленческих решений, позволяющих наилучшим образом достичь поставленных целей.

При этом решаются следующие основные задачи:

- анализ методики планирования инвестиционных проектов;
- разработка системы критериев для оценки эффективности инвестиционных проектов;
- координация процесса планирования и бюджетирования инвестиционных проектов;
- экономический анализ планов и бюджетов инвестиционных проектов;
- сбор текущей информации (мониторинг) и текущий контроль хода работ по проекту;
- анализ изменений во внутренней и внешней среде и оценка их влияния на ход проекта;
- корректировка планов инвестиционных проектов в соответствии с изменением условий;
- контроль проекта по содержанию выполненных работ и по срокам;
- анализ причин отклонения от плана;
- контроль за исполнением бюджета инвестиций и анализ отклонений от бюджета;
- оценка будущей эффективности проекта с учетом изменившихся условий;
- разработка рекомендаций для принятия управленческих решений.

Контроллинг инвестиционных проектов имеет ряд особенностей:

- контроллинг инвестиционных проектов ориентирован на достижение не оперативных, а стратегических целей предприятия, то есть по сути своей является стратегическим контроллингом;
- контроллинг оперативной деятельности осуществляется по центрам ответственности, а контроллинг инвестиционных проектов - по проектам.

Контроллинг инвестиций связан с матричной организационной структурой: в каждом проекте обычно задействовано множество центров ответственности, и контроллер должен обеспечить их слаженное взаимодействие в процессе достижения поставленных целей.

Система контроллинга инвестиций должна быть ориентирована на длительную перспективу, она должна быть гибкой, адаптируемой к изменениям условий внешней и внутренней среды в течение всего срока осуществления инвестиционного проекта.

Процесс создания системы контроллинга инвестиционных проектов состоит из следующих этапов:

Первый этап - выбор и обоснование инвестиционного проекта в соответствии с целями и стратегией предприятия. Для этого устанавливают цель проекта и выявляют характер и степень влияния факторов внешней и внутренней Среды на достижение этой цели. Отметим, что цели осуществления инвестиционных проектов могут быть разными: получение прибыли, увеличение благосостояния акционеров, завоевание стратегически важного нового рынка, “подстраховка” существующих направлений деятельности предприятия и др.

Второй этап - выбор критерия достижения цели проекта. Целью проекта могут быть, например, текущая стоимость будущих денежных потоков, доля рынка, темп роста, степень уменьшения риска существующих направлений деятельности и др. Если проект преследует несколько целей, возможно использование системы критериев.

Третий этап - разработка критериев достижения целей и подконтрольных показателей для каждого центра ответственности с учетом возможностей и полномочий менеджеров таких центров.

Четвертый этап - разрабатывается организационная сторона контроллинга инвестиций. Создается структура системы отчетности по инвестиционному проекту. Такая отчетность должна фиксировать плановые и фактические показатели по этапам работ, срокам, затратам. В ней также должны быть указаны отклонения фактических значений подконтрольных показателей от плановых и определена степень влияния производственных отклонений на достижение цели всего проекта.

В отчетности должны быть отражены:

- фактические результаты деятельности;
- планируемые показатели;
- изменения внешней и внутренней Среды предприятия, которые могут повлиять на осуществление данного инвестиционного проекта, и степень влияния этих изменений на достижение поставленной цели;
- отклонение фактических значений подконтрольных показателей от плана с разложением на составляющие;
- причины различий между фактическими и плановыми результатами;
- персональная ответственность по каждой составляющей отклонения.

Особо важная информация в контроллинговой отчетности должна быть выделена.

Пятый этап - разработка и внедрение системы документооборота, позволяющей осуществлять наряду с последующим предварительный и текущий контроль за отклонениями.

Схема контроллинга инвестиционных проектов представлена на рисунке 1.



Рисунок 1. - Алгоритм контроллинга инвестиционных проектов

Центральное место в контроллинге инвестиционных проектов занимает выбор критерия оценки достижения целей. Цели осуществления инвестиционных проектов могут быть как финансовыми, так и нефинансовыми. Финансовые цели являются наиболее типичными в условиях рыночной экономики. Известно множество финансовых критериев оценки инвестиционных проектов, каждый из которых имеет свои достоинства и недостатки.

Условная классификация критериев оценки инвестиционных проектов, которых можно также назвать инструментами контроллинга, приведена на рисунке 2.

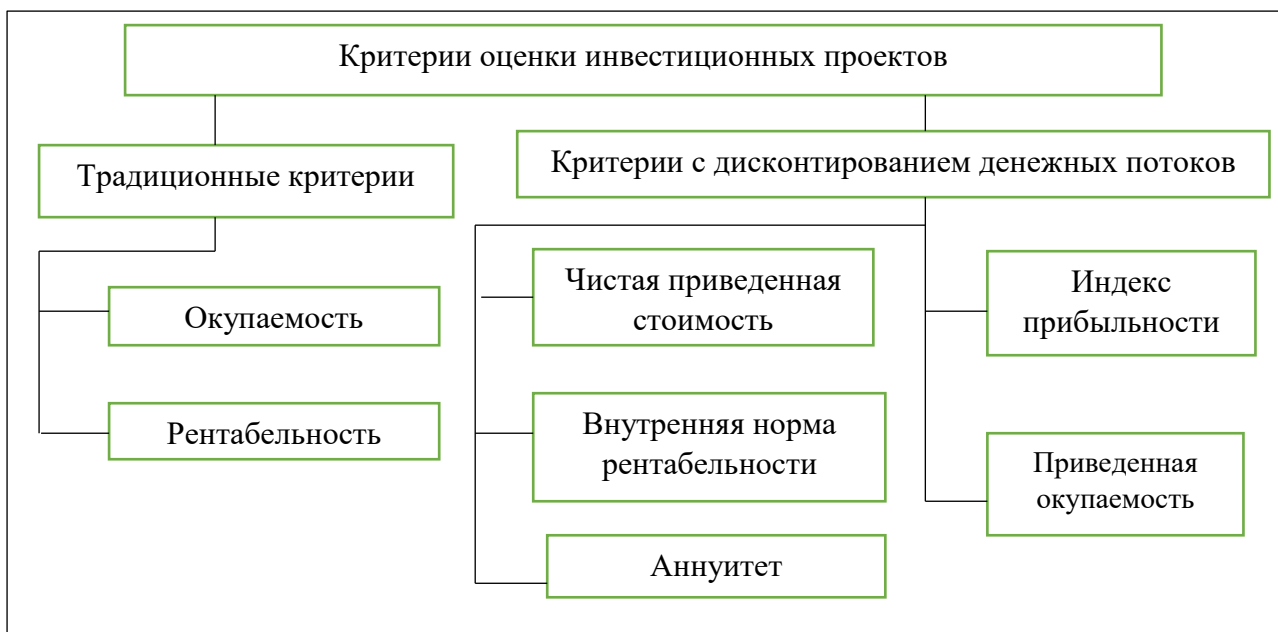


Рисунок 2. - Классификация критериев оценки инвестиционных проектов

Понятно, что использование различных критериев оценки инвестиционных проектов приводит к различным результатам. Поэтому окончательный выбор критерия (или критериев), используемых в контроллинге инвестиционных проектов, должен осуществляться с учетом специфики конкретной ситуации.

9.3 Контроллинг маркетинга

Основной задачей контроллинга маркетинга является информационная поддержка эффективного менеджмента по удовлетворению потребностей клиентов.

Контроллер в области маркетинга участвует в процессах планирования, координации и контроля, связанных с рыночной активностью предприятия: идет ли речь об изменении сбытовой политики, или о выходе на новые рынки, либо о расширении ассортимента продукции и услуг и т.д.

В литературе выделяют четыре основные сферы деятельности маркетинга, которые называют маркетинг-микс:

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

Так как, контроллинг в большей степени оперирует с количественными показателями и критериями, то и результаты маркетинговых исследований должны выражаться количественно. Для подготовки и принятия управленческих решений необходимо иметь возможности планирования, учета, а соответственно и контроля маркетинговых мероприятий.

Следует особо подчеркнуть, что сами маркетинговые мероприятия на рынке не являются предметом контроллинга. В концепцию контроллинга маркетинга входит планирование, учет и контроль результатов маркетингового мероприятия, но не путь и методы его реализации. К таким результатам относятся, как правило, такие параметры: издержки, цены, объемы выпуска, продаж, поступлений и выплат, получаемые из системы финансового и управленческого учета.

Здесь также различают задачи стратегического и оперативного контроллинга.

Стратегический контроллинг маркетинга включает в себя стратегическое планирование и контроль, предусматривающие:

- анализ стратегического портфеля (продукт- рынок);
- методическую и информационную поддержку менеджмента при выборе и обосновании идей нового продукта;
- координацию стратегических планов.

Оперативный контроллинг маркетинга предусматривает решения ряда задач:

1. Формирование и контроль ценовой политики:
 - планирование цены и изменения цен отдельных продуктов или их групп для существующей программы сбыта;
 - планирование мероприятий по дифференцированию цен для различных групп клиентов.
2. Формирование и контроль сбытовой политики:
 - анализ оборота, издержек и маржинальной прибыли по прямым и непрямым каналам сбыта;
 - подготовка информации относительно количества продаж и оборота по менеджерам, отвечающим за продажи;
 - анализ и оценка выгодности клиентов и продуктов относительно получения маржинальной прибыли;
 - анализ и оценка эффективности запланированных мероприятий по сбыту;
 - экономическое консультирование менеджеров подразделения маркетинга.
3. Формирование и контроль коммуникационной политики:
 - анализ динамики собственных коммуникационных издержек;
 - анализ распределения коммуникационных издержек на плановые единицы (продукты, подразделения, сегменты рынка и т.п.);
 - сравнительный анализ динамики коммуникационных издержек в отрасли и по конкурентам;

- проведение анализа при выборе рекламных агентств по критерию отдача/затраты;
- проведение сравнительных расчетов затрат для альтернативных мероприятий по стимулированию продаж.

Для поднятия эффективности управления предприятия в процессе взаимодействия контроллеров и менеджеров по маркетингу достаточно важным представляется разграничение их сфер компетентности, приводимое в таблице 2.

Таблица 2. Степень участия контроллера в управлении предприятием

Задачи менеджмента	Участие контроллера		
	полное	значительное	частное
Формирование целей маркетинга для продукта			X
Планирование маркетинговых мероприятий для достижения целей		X	
Установление бюджета в целом или для отдельных мероприятий		X	
Установление контролируемых величин и разработка методов контроля	X		
Сравнение плана и факта	Возможно	X	
Плановые “контроллинговые” встречи с исполнителями			
Разработка корректирующих мероприятий		X	
Предоставление отчета высшим менеджерам		X	

Инструменты контроллинга маркетинга

GAP-анализ (анализ стратегических «разрывов»). Это классический инструмент долгосрочного планирования. Сущность метода состоит в установлении отклонений желательного развития ситуации от ожидаемого.

Метод разработан американским ученым Ансоффом (англ. gap - разрыв) и предполагает количественное сопоставление экстраполированных или модифицированных значений желаемых и ожидаемых целевых величин, в качестве которых могут выступать рентабельность, прибыль, оборот и т.д. При этом полагают, что выбранная политика предприятия остается неизменной. Если при графическом изображении динамики целевой величины, желаемое развитие (целевая кривая) отклоняется от ожидаемого, то возникает так называемый стратегический «разрыв». Предполагается, что, если такой «разрыв» не будет вовремя устранен, предприятие не может гарантировать свое существование в долгосрочной перспективе.

GAP-анализ служит основой при выработке стратегий, обеспечивающих ликвидацию стратегических «разрывов». В случае выявления «разрывов» службы маркетинга и сбыта, с участием контроллеров, начинают поиск стратегий относительно продуктов, рынков и каналов сбыта, позволяющих в долгосрочной перспективе «устранить» возникшие «разрывы». К основному недостатку метода GAP-анализа следует отнести ограничение на его использование в качестве инструмента контроллинга, если ситуация на рынке

нестабильна. Однако и в таком случае метод может быть использован как инструмент поиска и выработки корректирующих стратегий.

Портфолио-анализ. Термин портфолио, возникший в области финансов, означает «оптимальный с точки зрения сочетания риска и доходности набор инвестиций». По отношению к предприятию портфолио-анализ представляет собой распределение деятельности предприятия по отдельным стратегиям в разрезе продуктов и рынков. Портфолио-анализ предполагает, например, графическое построение матрицы, осями которой являются различные параметры рынков и продуктов: рост рынка – доля рынка, привлекательность рынка – конкурентные преимущества, рынок – жизненный цикл продукта и т.д.

На основании анализа, в частности, матриц выявляются потенциалы успеха предприятия, и формируется стратегия их реализации.

Рассмотренные выше инструменты контроллинга используются преимущественно в сфере стратегического маркетинга и сбыта.

Портфельный анализ, портфельную теорию, основанную на статистических методах определения оптимальности с точки зрения сочетания риска и доходности набор инвестиций, можно считать, как один из основных инструментов контроллинга. Применительно к предприятию портфельная теория представляет собой распределение его деятельности по отдельным стратегиям относительно продуктов и рынков. Предполагая, например, графическое построение матрицы, осями которой являются различные параметры рынков и продуктов: рост рынка - доля рынка, привлекательность рынка - конкурентные преимущества, рынок - жизненный цикл продукта и т.д.

Ниже представлены основные инструменты контроллинга в области оперативной маркетинговой и сбытовой деятельности.

Расчет маржинальной прибыли. В краткосрочном плане приоритетной целью контроллинга является обеспечение экономности служб маркетинга и сбыта. Контроллинг должен следить за тем, чтобы разница между доходами с оборота и издержками на маркетинг-микс стремилась к максимуму. В задачи контроллеров входит также контроль издержек по отдельным сферам маркетингово-сбытовой деятельности.

На основании анализа матрицы выявляются потенциалы успеха предприятия и формируется стратегия их реализации, то есть в данном случае мы имеем инструменты стратегического маркетинга и контроллинга.

Инструменты контроллинга маркетинга ориентированы на количественные параметры, к числу которых в первую очередь относятся доходы с оборота и маркетинговые издержки.

С помощью расчета маржинальной прибыли анализируется эффективность тех или иных мероприятий в области маркетинговой политики цен и продуктов в отношении улучшения экономического результата деятельности предприятия в целом. Предметами анализа могут быть: группы продуктов, регионы, заказы, группы клиентов.

Анализ должен указать на “источник убытка”. Принятие адекватных мер и корректировка должны улучшить ситуацию для контролируемого объекта.

Величину маржинальной прибыли можно определить по различным уровням: продукт - группа продуктов - продуктовый сегмент рынка - предприятие в целом. При расчете маржинальной прибыли достаточно остановиться на наиболее значимых величинах издержек.

При выполнении сравнительных расчетов ограничиваются лишь анализом издержек. При этом издержками на маркетинговые мероприятия противопоставляется величина результата деятельности предприятия: доход, оборот, прибыль и т.д. Этот подход базируется на том предположении, что результаты деятельности предприятия не возникают сами по себе: в их основе лежат определенные причины и факторы, к числу которых могут быть отнесены маркетинговые мероприятия.

В сравнительных расчетах для оценки эффективности маркетинговых мероприятий могут использоваться следующие относительные показатели:

- оборот/расходы на рекламу;
- оборот/издержки на послепродажное обслуживание клиентов;
- оборот/издержки продаж;
- оборот/торговая площадь и т.п.

Полученные показатели применяются для оценки эффективности маркетинговых мероприятий внутри предприятия в ретроспективном и прогностическом аспектах, а также при сравнительном анализе конкурентов.

9.4 Контроллинг инновационных процессов

Коммерческий успех инновационных процессов в основном зависит от эффективности системы управления. Особую важность приобретает процесс управления нововведениями в условиях возрастающей динамичности рынков. Кроме того, инновации, в особенности технологические и продуктовые, в большей степени, чем другие виды деятельности предприятия, сопряжены с рисками и значительными объемами инвестиций. Прежде всего, речь идет о следующих видах рисков:

- технические, означающие вероятность того, что в процессе реализации инновационного проекта не будут достигнуты заданные технико-эксплуатационные характеристики изделия;

- временные, обусловленные несвоевременной реализацией инновационного проекта: «поздний» выход на рынок может означать потерю конкурентоспособности продукта или его ненужность для современных условий и требований;

- экономические (финансовые), возникающие в результате превышения фактических затрат ресурсов над запланированными; продукция может оказаться очень дорогой и непродаваемой, что может привести к потере ликвидности предприятия.

Этапы процесса контроллинга инноваций:

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

Процесс принятия решений основан на стратегическом планировании общего бюджета и его распределении на отдельные инновационные проекты. Отсутствие финансовых ресурсов приводит к усложнению процесса контроллинга инноваций.

Службы контроллинга включаются в организационную структуру предприятия.

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

Задачи контроллинга инноваций:

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

Инновации на предприятии можно рассматривать как отдельные проекты, так как им присущи все признаки проекта:

- инновации сопряжены с новизной и нерегулярностью, а, следовательно, с неопределенностью;
- инновациям присущи комплексность и слабая структурированность;
- инновациям присущи риски, перечисленные выше;
- инновации имеют четко выраженную цель, определены по содержанию, ограничены по времени реализации и направлены на изменения;
- бюджет инноваций, как и любого проекта, ограничен;
- инновационный процесс можно расчленить на фазы с промежуточными целями и задачами.

В таком случае для их управления может быть использована методология “управление проектами” (Project management).

Среди основных **инструментов контроллинга инноваций** выделяют следующие:

- интенсивность инноваций;
- доля инноваций;
- время возникновения продукта;
- время безубыточности;

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

Процесс контроллинга инноваций включает в себя:

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

Контроллинг инноваций для осуществления своих целей использует следующие инструменты:

- интенсивность инноваций;
- доля инноваций;
- время возникновения продукта;
- время безубыточности;
- возврат вложения;
- возрастная структура инновационных проектов;
- начатые, продолженные и законченные инновационные проекты

за год;

- затраты на инновации на каждого занятого в сфере инноваций;
- создание стоимости на каждого занятого в сфере инноваций;
- доля расходов на инновации в общих расходах.

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

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

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

Существует и другой вариант организации служб контроллинга, используемый на предприятиях, занимающихся несколькими продуктами. В рамках такой организации предусматриваются центральный исследовательский отдел и несколько сфер, разделенных в зависимости от

продуктов. Каждый из этих отделов по продуктам при этой модели имеет собственный отдел контроллинга.

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

При управлении проектами на предприятии могут использоваться различные организационные формы, так как для успешного выполнения этапов проекта нужны конкретные действия, наибольшее распространение получил институт специальных помощников руководителя - управляющих проектов.

Возможны различные схемы встраивания проектных групп в организационные структуры управления предприятием.

В структурах с функциональной координацией руководитель проекта и подчиненные ему работники играют вспомогательно-координирующую роль. Руководитель проекта налаживает связь между функциональными подразделениями и координирует работы по проекту, выполняя при этом функции помощника руководителя по вопросам реализации проекта. Основой власти руководителя проекта является его профессиональная компетентность и личные качества. При такой схеме никто, кроме высшего руководства, не несет ответственности за расходы и будущую прибыль от проекта.

При чисто проектном управлении формируются одна или несколько групп, в которых сосредотачиваются материальные, людские и финансовые ресурсы. Создается автономная линейно-функциональная организация, подразделения которой решают конкретные задачи проекта: проектирование и разработку продукции, производство, управление финансами, отношения с субподрядчиками и поставщиками и т.п.

В матричных структурах руководители проектов взаимодействуют с руководителями функциональных подразделений, налаживая горизонтальные связи. Возможно формирование временных проектных групп из числа сотрудников функциональных подразделений. Руководитель функционального подразделения, оставаясь линейным руководителем своих подчиненных, включенных в проектную группу, отвечает за их подготовку, рост квалификации, оплату, информационное обеспечение.

Руководитель проекта определяет содержание и сроки выполнения работ по проекту, координирует техническую и финансовую стороны проекта. Функциональный руководитель отвечает за методы достижения поставленных целей.

Как уже отмечалось, управление проектными работами по созданию новых продуктов и технологий сопряжено со значительными рисками и неопределенностью. Чем крупнее и дороже проект, чем выше требования к

срокам его реализации, тем большие требования предъявляются к системе управления проектами. Речь не идет о более жестком контроле: необходима концепция управления, включающая все компоненты современного менеджмента и отвечающая требованиям к системам управления в условиях высокой динамичности рынков. В качестве такой концепции предлагается использовать концепцию контроллинга.

Проект-контроллинг. Основная задача проекта-контроллинга заключается в надзоре за ходом реализации эффективного управления проектом. Для выполнения этой работы необходимо прежде составить план реализации проекта. Задача планирования проекта предполагает формулирование и установление параметров проекта: мероприятий (заданий), сроков, мощностей (людских и материальных ресурсов), затрат.

Подразделение контроллинга само не разрабатывает план реализации инновационного проекта, эта функция возложена на руководителя проекта. Однако методики и инструменты планирования должны быть разработаны и представлены проектной группе специалистами подразделения контроллинга - контроллерами.

Входными параметрами для контроллеров являются: описание задач проекта, планы по срокам, бюджет проекта, плановые промежуточные результаты. В функции контроллеров, работающих в проектной группе, входит учет выполнения задач, фиксация плановых и фактических сроков выполнения и используемых мощностей, а также осуществление промежуточной калькуляции. По данным учета и проводимых на их базе расчетов подразделение контроллинга представляет руководителю проекта аналитический отчет. В этом отчете отражаются выявленные отклонения фактических величин от плановых, а также указываются причины отклонений и возможные мероприятия по их устранению.

Периодичность, с которой осуществляется контроль за реализацией проекта и предоставления отчетности, зависит от очень многих факторов: стоимости проекта, уровня рисков, состояния конкуренции и т.п. Однако достаточно часто для инновационных проектов, длящихся 1-2 года, принимается следующая периодичность:

- текущий контроль 1 раз в месяц;
- промежуточные отчеты перед руководством предприятия 1 раз в квартал;
- сообщение контроллера для проектной группы 1 раз в два месяца.

Следует подчеркнуть, что контроль в контроллинге вообще и в проект-контроллинге в частности не означает простое сравнение плановых и фактически достигнутых величин параметров проекта. Информационная система должна постоянно посылать сигналы обратной связи для корректировки плана проекта как в оперативном, так и в стратегическом аспектах.



Рисунок 3. - Схема организации управления инновационным проектом

На рисунке 3 приведена достаточно распространенная схема организации управления инновационным проектом на предприятии с выделением руководящего органа управления проектом. В него входят: ответственный за проект, член правления (или директората), руководители основных и сервисных подразделений, в которых непосредственно реализуется инновационный проект, и руководитель проекта. В проектную группу, реализующую инновационный проект, наряду с предметными специалистами включены контроллеры. Линейные контроллеры подчиняются руководителю проектной группы, а функционально-центральному контроллеру предприятия. В рамках проектной группы контроллер отвечает за организацию планирования и реализацию проекта, учет ресурсов и сроков, контроль и анализ выявленных отклонений.

Привлечение контроллеров для поддержки процесса управления инновационными проектами, естественно, приводит к повышению затрат на реализацию проекта. В то же время, как показывает практика реализации проектов, эффективное управление при поддержке контроллинга позволяет снизить в среднем примерно на 50% превышение фактических сроков и затрат над плановыми.

9.5 Финансовый контроллинг

Финансовый контроллинг - функция управления финансовой деятельностью, направленная на обеспечение оптимизации результативности и эффективности, выражающаяся в максимизации положительных

финансовых показателей: дохода, затрат, прибыли, финансовой устойчивости посредством способов, методов, средств контроллинга.

Основная задача финансового управления предприятием заключается в поддержании рентабельности и обеспечении ликвидности. Контроллинг, исходя из своей сервисной функции в управлении предприятием, обеспечивает:

- участие в формировании специфических для предприятия источников финансирования, стратегий финансирования и мероприятий по финансированию с учетом всех планов;

- составление укрупненных планов-балансов и отчетов о прибылях и убытках, участие в формировании долго- и краткосрочных финансовых планов;

- текущий контроль за исполнением плана и контроль важнейших финансовых показателей;

- составление финансовых сообщений по анализу отклонений и разработку предложений по управленческим мероприятиям.

Финансовый учет не только служит источником информации для внутренних служб учета и построения на их базе контроллинга, но и одновременно представляет собой самостоятельную область применения концепции контроллинга. Задачами финансового контроллинга являются:

- обеспечение ликвидности предприятия;

- согласование финансового учета и внутреннего производственного учета с тем, чтобы, к примеру, последствия введения новых продуктов или расширения рынка проявлялись не только в расчетах результата, но и в плане-балансе и отчете о прибылях-убытках;

- прояснение с помощью бюджетирования взаимосвязи между внутренними и внешними средами предприятия, поскольку именно посредством бюджета осуществляется управление имеющимся финансовыми ресурсами на уровне отдельных источников успеха (например, групп продуктов);

- использование на практике финансово-экономических показателей.

Содержание финансового контроллинга:

- участие в методологической подготовке финансового управления (финансовая стратегия и политика, стандарты, способы, методы, средства);

- участие в финансовом бюджетировании деятельности в целом и центров управления (подразделений);

- участие в подготовке решений, обеспечение финансовой информацией. Предотвращение отрицательных последствий решений и действий;

- сбор, обработка, предоставление информации об экономической деятельности предприятия в финансовой оценке. Организация и ведение управленческого учета;

- контроль реализации финансовой стратегии и политики, решений вышестоящих органов управления, исполнения приказов, формирования и

использования активов, пассивов, доходов и расходов, прибыли, финансовых показателей эффективности в соответствии с планами и бюджетами;

- анализ: финансовых результатов, отклонений в плановых показателях по факторам результативности и эффективности, резервов развития;

- выработка предложений по совершенствованию деятельности, повышению эффективности.

Состав и объем функций и задач финансового контроллинга зависят от видов, масштабов деятельности, специфики конкретного предприятия и ограничиваются пониманием рациональности и эффективности (должен не усложнять деятельность, оперативность; затраты на разработку и внедрение полностью оправданы пользой от применения).

Финансовый контроллинг является составной частью экономического контроллинга и базируется на его основаниях, способах, методах, средствах. Специализация финансового контроллинга состоит в объектах и дополнительных методах.

Для оптимизации результативности и затрат осуществляется интеграция функций финансового контроллинга с общей системой организации и управления (рисунок 4).

К основным задачам финансового управления предприятием относят поддержание рентабельности и обеспечение платежеспособности. Рентабельность показывает эффективность функционирования предприятия, то есть способность генерировать дополнительный продукт, а платежеспособность отражает способность предприятия в необходимых объемах и вовремя платить в счет удовлетворения своих обязательств, покупать нужное количество ресурсов для функционирования и развития.

Сегодня все субъекты хозяйствования существуют на принципах самостоятельности и ответственности, поэтому обеспечение платежеспособности имеет высокое значение. Так как каждое предприятие должно поддерживать платежеспособность, то ему необходимо активное управление финансовыми процессами.

Вид интеграции	Как реализуется финансовый контроллинг
Организационная →	<p>При централизации функций финансового контроллинга в системе финансового управления создается отдельное подразделение (либо вводится должность финансового контроллера). Пример структуры: финансовый директор, финансовый отдел, отдел финансового контроллинга.</p> <p>При децентрализованной структуре функции финансового контроллинга разделяются между финансовой службой, службой внутреннего контроля, бухгалтерией, другими подразделениями (в части передачи полномочий).</p> <p>Синтез централизованной и децентрализованной форм.</p> <p>Выбор формы реализации зависит от конкретного предприятия. В качестве критериев могут быть использованы: трудоемкость операций, наличие</p>

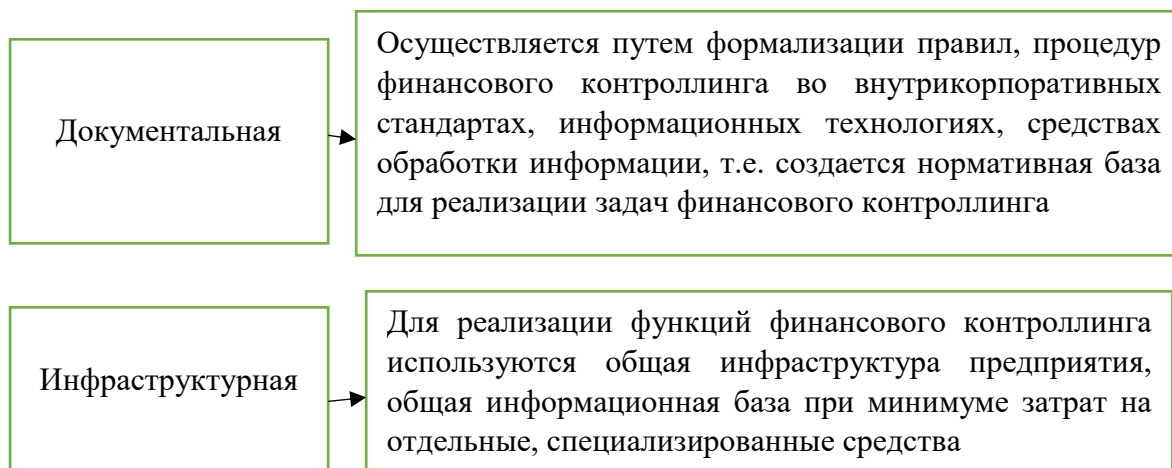


Рисунок 4. - Объединение функций финансового контроллинга с общей системой организации и управления

Управление финансовым контроллингом состоит в практическом осуществлении функций финансового контроллинга финансовым контролером. Функции финансового контроллинга подразделяются на:

стратегические:

- участие в разработке и оценке выполнения финансовой стратегии и политики предприятия. Осуществляются по заданию руководства, на основании утвержденной методологии, посредством методов и инструментов финансового контроллинга;

- разработка и совершенствование систем бюджетирования, измерения, информации, контроля, методов и инструментов финансового контроллинга;

- проектирование системы управленческого учета предприятия. Подготовка технического задания на проектирование. Прием системы в эксплуатацию. Совершенствование системы;

текущие:

- участие в разработке бюджетов на текущий год (если не входит в обязанность составление бюджетов) посредством предоставления информации по утвержденным стандартам, в разрезе предприятия в целом и

отдельных центров управления. Участие в разработке бюджетов по финансовой и инвестиционной деятельности предприятия;

- участие в разработке финансовой учетной политики в соответствии со стандартами бухгалтерского учета;

- разработка управленческой учетной политики, корректировка структуры управленческого учета на текущий период (в случае необходимости);

- участие в процедурах и мероприятиях по внутреннему контролю;

- консолидация и систематизация информации по итогам текущего периода. Расчет установленных показателей;

- анализ отклонений финансовых показателей по сравнению со стратегическими параметрами, плановыми значениями по факторам и причинам, по итогам отчетного года. Разработка предложений по повышению эффективности и совершенствованию деятельности;

- предоставление отчетности по результатам текущего периода в соответствии с утвержденными формами вышестоящим органам управления, в установленные сроки;

оперативные:

- участие в процессе принятия решений по формированию и использованию активов, пассивов посредством визирования (согласования), экспертизы сделок, документов. Участие в тендерных комиссиях. Контроль соответствия решений планам, бюджетам, стандартам предприятия;

- согласование сделок, документов по получению доходов и по расходам в соответствии с документооборотом предприятия, планами, бюджетами. Анализ расчетов по деятельности;

- исполнение решений органов управления в соответствии с установленными обязанностями, поручениями, приказами;

- сбор информации в соответствии с управленческой учетной политикой и документооборотом предприятия;

- ввод информации в бухгалтерский и управленческий учет согласно утвержденным стандартам и обязанностям. Контроль качества информации в соответствии с требованиями;

- обработка информации посредством утвержденных методов ФК, средств информационных технологий в соответствии с действующей методологией и стандартами учета и отчетности;

- расчет финансовых показателей в соответствии с системой измерения и оценки: перечень показателей, формулы расчета, методология;

- анализ отклонений между плановыми и фактическими показателями по факторам и причинам по объектам финансового контроллинга;

- формирование и предоставление оперативной отчетности в соответствии с табелем отчетности (составная часть бухгалтерской и управленческой учетной политики).

Таким образом, ключевые функции финансового контролера - формирование информации для решений, анализ и контроль финансовых показателей, предложения по повышению эффективности.

Структурное поддержание ликвидности преследует цель удержать сбалансированную структуру капитала для обеспечения возможности получения дополнительных финансовых средств, чтобы предприятие сохранило привлекательность в глазах кредиторов.

В этом случае финансовый контроллинг должен решить путем целенаправленного финансового планирования и контроля согласование структур инвестиций и финансирования по времени таким образом, чтобы будущее долгосрочные инвестиции были обеспечены ограниченными финансовыми ресурсами. При этом надо стремиться к разумному сочетанию внешнего и внутреннего финансирования, заемных и собственных долгосрочных средств.

Финансовый контроллинг должен координировать частичные планы с помощью плановых и информационных инструментов и при необходимости стремиться к выравниванию структурного дисбаланса, например, уменьшая объем инвестиций, используя аренду или лизинг вместо приобретения имущества в собственность, привлекая долгосрочный капитал вместо краткосрочного.

Текущее обеспечение ликвидности ориентировано исключительно на финансовый план. Сюда входят все потоки платежей, все поступления и выплаты, особенно относящиеся к финансированию, инвестированию и собственному капиталу. Финансовый контроллинг должен координировать базисные частичные планы (снабжение, производство, сбыт и логистика), а также долгосрочные инвестиционные планы.

Если возникает недопустимое превышение выплат над поступлениями, финансовый контроллинг требует проведения ревизии плана. Ревизия предполагает перемещение части выплат, для которых это допустимо, на более поздние периоды. Если же ожидаемые поступления значительно превосходят выплаты, то это означает отказ от дополнительного дохода (средства не работают) и снижение рентабельности. Здесь следует либо найти возможность краткосрочного прибыльного размещения этих средств, либо досрочно произвести выплаты по имеющимся долгам.

Для формирования резервов ликвидности может быть использован избыток поступающих ликвидных средств. Если существует большая вероятность превышения поступлений или выплат, то больше должны быть резервы ликвидных средств, включая открытые кредитные линии.

Наличие ликвидных резервов, с одной стороны, повышает финансовую безопасность предприятия, но, с другой – снижает рентабельность. Финансовый контроллинг должен следить за тем, чтобы предприятие использовало наиболее подходящие краткосрочные плановые инструменты для достижения оптимальности ликвидности, то есть чтобы

платежеспособность предприятия гарантировалась с минимальными издержками.

В зависимости от продолжительности планового периода различают кратко-, средне- и долгосрочное планирование.

Долгосрочное финансовое планирование тесно связано с инвестиционным планированием, с планированием структуры капитала и его связанности. Инструментами долгосрочного планирования являются план-баланс – планирование структуры баланса с учетом определяемых финансовыми показателями норм – согласование источников происхождения и использования средств.

Долгосрочное финансовое планирование дополняется среднесрочным, которое предусматривает уточнение планируемых выплат и поступлений, их объемов и сроков.

Точное планирование выполняется в рамках краткосрочного подробного финансового плана с плановым периодом до одного года.

Долгосрочное финансовое планирование обеспечивает финансовый обзор на период от одного года – показывает находится ли предприятие в долгосрочном структурном равновесии. Это позволяет при возникновении дисбаланса принять своевременные меры. Долгосрочное финансовое планирование базируется на стратегических и оперативных частичных планах – на планах оборота, глобального результата и инвестиций.

Структурное поддержание ликвидности предприятие должно обеспечить и отражать при долгосрочном финансовом планировании. Отдельные финансовые показатели приобрели нормативный характер и стали «правилами финансирования». Финансовый контроллинг должен следить за тем, чтобы предприятие в своей деятельности придерживалось этих правил. Иногда конкретные значения таких нормативных коэффициентов оговариваются в договорах кредитования.

Долгосрочное балансовое планирование финансов базируется на долгосрочном балансовом планировании инвестиций, то есть определяет долгосрочное использование средств и вместе с тем потребность в капитале. При этом общий объем инвестируемых средств сопоставляется с объемом финансирования. Сравнение обеих плановых позиций позволяет финансовому контроллингу выявить избыток или недостаток финансовых средств.

Планирование структуры баланса позволяет оценивать финансовые возможности предприятия и на ранних стадиях распознавать потенциальную готовность кредиторов предоставить заемный капитал. При недостаточном использовании возможностей долгосрочного финансирования финансовый контроллинг может инициировать развитие и планирование дополнительных долгосрочных инвестиций.

Финансовый контроллинг с помощью план-баланса обеспечивает предприятию структурное финансовое равновесие и в случае его нарушения своевременно осуществляет необходимые корректирующие мероприятия.

Для обеспечения текущей ликвидности долгосрочное финансовое планирование должно быть дополнено среднесрочным и краткосрочным финансовым планированием, ориентированным на поток платежей. Здесь финансовый контроллинг в рамках его координационной функции должен обеспечить подходящие плановые и контрольные инструменты, соответствующие формальным и содержательным требованиям, предъявляемым к финансовому планированию.

Финансовый план – центральный объединяющий план, выполняющий интегрирующую функцию. Финансовый контроллинг с помощью составления финансового плана может помочь заранее распознать возможные узкие места. Таким образом, все сферы деятельности предприятия планируются в терминах выплат и поступлений.

При составлении финансового плана целесообразно использовать следующие секторы планирования: оборот; текущие внешние для предприятия платежи; инвестиционная деятельность; платежи, связанные с заемным финансированием; платежи от не основной деятельности; налоговые платежи; прочие платежи.

Среднесрочное финансовое планирование позволяет своевременно распознавать недостаток либо избыток финансовых средств. Финансовый контроллинг проверяет при этом, можно ли ликвидировать дефицит без изменения оперативных планов, например, за счет использования финансовых резервов.

Если указанные средства не обеспечивают приток необходимых финансовых средств, то финансовый контроллинг должен инициировать пересмотр оперативных частичных планов. В случае обратной ситуации – при избытке финансовых средств – финансовый контроллинг должен найти дополнительные возможности размещения средств, повышающие общую рентабельность предприятия.

В функции финансового контроллинга входит контроль, в частности:

- оценку планов на реализуемость;
- корректировку планов;
- повышение качества планов.

9.6 Контроллинг логистики

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

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

1. Реализация принципа системного подхода.

2. Отказ от выпуска универсального технического и подъемно-транспортного оборудования. Использование оборудования, соответствующего, в основном, конкретным условиям.

3. Гуманизация технологических процессов, создание современных условий труда.

4. Учет логистических издержек на протяжении всей логистической цепочки.

5. Развитие услуг сервиса на современном уровне.

6. Способность логистических систем к адаптации в условиях неопределенности окружающей среды.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

и оптимизацию материальных потоков с другими процессами, протекающими на предприятии.

На основе информации, которая содержится в программах, устанавливающих качество, вид, количество производимых в единицу времени продукции, контроллинг определяет потребности подразделений и предприятия в целом в материалах, полуфабрикатах и комплектующих. Одной из функций контроллинга логистики является разработка и анализ моделей управления складскими запасами. Анализ моделей управления запасами сводится к установлению последовательности процедур снабжения и пополнения запасов, при которой обеспечиваются минимальные суммарные затраты, связанные с заготовками, хранением продукции и убытками из-за неудовлетворенного спроса. Контроллинг занимается выбором методов заказов, но все они основаны на одном моменте: складской запас пополняется после того, как объем запасов на складе достигнет определенного минимального значения, или по прошествии определенного периода времени.

Контроллинг занимается также расчетом издержек, основанных на системном охвате работ в области логистики. Места приемов материалов, полуфабрикатов и комплектующих, система транспортировки ресурсов на предприятии, а также склад готовой продукции являются основными местами возникновения издержек. Контроллинг логистики позволяет рассчитать плановые издержки на основе определения планового количества потребления запасов, определенного по плановым ценам.

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

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

К инструментам контроллинга логистики относят планирование потребности в материалах. Исходя из информации, содержащейся в производственной программе, точно устанавливающей вид, качество и количество производимых в единицу времени продуктов, контроллинг определяет соответствующие потребности в материалах, полуфабрикатах и комплектующих.

В функции контроллинга входит также разработка методики управления складскими запасами: выбор метода заказов материалов к определенному сроку, методов формирования ритмов заказов и соответствующей политики закупок.

Во всех методах учитывается общий момент: складской запас пополняется после того, как объем запасов на складе достигнет определенного минимального значения, или по прошествии определенного периода времени. Этот минимальный объем устанавливается различными методами, например, путем расчета средней скорости потребления ресурсов в прошлых периодах. Эффективное управление складскими запасами возможно лишь после определения потребностей производства в материальных ресурсах на основе выбранных методов.

- Расчет издержек. Предпосылкой проведения расчетов издержек служит системный охват работ в области логистики и связанных с ними издержек. Методы учета, используемые в производственном процессе, дают возможность определить виды издержек. Основные места возникновения издержек в логистике – это места приема материалов и полуфабрикатов, входной склад, система транспортирования ресурсов по предприятию, склад готовой продукции.

- Контроль экономичности деятельности службы логистики. В этой области контроллинг призван вырабатывать рекомендации для руководителей разного уровня таким образом, чтобы достигалась оптимальная комбинация затрат в логистике. При отслеживании экономичности используются следующие основные показатели:

- степень готовности поставщика:

Количество своевременно удовлетворенных потребностей

Общее количество потребностей в материалах (1)

- стоимость недополученного продукта:

Стоимость прерывания процесса производства

Неудовлетворенная потребность в продукции (2)

- время приема товара:

Общее время приема товара

Количество поставок в месяц (3)

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ:

1. Что включает в себя контроллинг инвестиций?
2. Какие основные задачи решаются при контроллинге инвестиций?
3. Что является основной задачей контроллинга инвестиций?
4. Что входит в концепцию контроллинга маркетинга?
5. Что собой представляет проект-контроллинг и какая его основная задача?
6. Какие параметры используют контроллеры при контроллинге инновационных процессов?
7. Какие основные задачи у финансового контроллинга?

8. Какими инструментами пользуется финансовый контроллинг при координации частичных планов?

9. Укажите целевую задачу контроллинга логистики.

10. Какие показатели могут использоваться для характеристики эффективности деятельности службы логистики?

ТЕСТЫ

1. *Контроллинг инвестиций связан с:*

- а) матричной организационной структурой;
- б) функциональной организационной структурой;
- в) линейной организационной структурой;
- г) операционной структурой;
- д) финансово-оперативной структурой.

2. *Основной задачей контроллинга маркетинга является ... поддержка эффективного менеджмента по удовлетворению потребностей клиентов:*

- а) финансовая;
- б) информационная;
- в) административная;
- г) организационная;
- д) управленческая.

3. *Привлечения контроллеров для поддержки процесса управления инновационными проектами приводит:*

- а) к уменьшению затрат на реализацию проекта;
- б) к повышению затрат на реализацию проекта;
- в) затраты не изменяются;
- г) изменениям в структуре капитала;
- д) применению дополнительных данных.

4. *Важнейшей задачей финансового менеджмента и финансового контроллинга является:*

- а) обеспечение рентабельности;
- б) обеспечению ликвидности;
- в) обеспечение экономической эффективности;
- г) снижение амортизации;
- д) увеличение бюджетного контроля.

5. *В функции финансового контроллинга входит:*

- а) бюджетный контроль;
- б) оценка планов на реализуемость;
- в) принятие решений о корректировке планов;
- г) расчет бюджетов;
- д) снижение налогов.

6. *Контроллинг маркетинга включает подсистемы:*

- а) контроля и аудита;
- б) планирования, организации и проведения процесса измерений, ревизии и оценки результатов реализации концепций, стратегий и планов маркетинга;
- в) эффективности управления мероприятий для достижения тактических и стратегических целей маркетинга;
- г) финансовый и управленческий учет;
- д) планирование, оценка и бюджетирование.

7. *Маркетинг-микс - это:*

- а) набор маркетинговых средств, через которые предприятие воздействует на спрос на производимый им товар;
- б) конкретное сочетание инструментов маркетинга для достижения поставленных предприятием целей;
- в) основные сферы деятельности и политики маркетинга;
- г) координация базисных вопросов прибыльности и ликвидности деятельности предприятия;
- д) ориентация на финансовые параметры, к числу которых в первую очередь относятся доходы с оборота.

8. *Стратегический контроллинг маркетинга включает в себя:*

- а) стратегическое планирование и контроль;
- б) формирование и контроль ценовой политики;
- в) формирование и контроль коммуникационной политики;
- г) прибыльность и бюджетирование;
- д) финансовые вложения и стратегические планы.

9. *Оперативный контроллинг маркетинга включает:*

- а) формирование и контроль ценовой политики;
- б) формирование и контроль коммуникационной политики;
- в) стратегическое планирование и контроль;
- г) методическую поддержку менеджмента;
- д) финансовые вложения и стратегические планы.

10. *Финансовый контроллинг должен координировать базисные частичные планы (снабжение, производство, сбыт), а также долгосрочные:*

- а) финансовые вложения;
- б) инвестиционные планы;
- в) стратегические планы;
- г) заказы;
- д) текущие планы.

10. Если возникнет недопустимое превышение выплат над поступлениями, финансовый контроллинг требует проведения:

- а) финансовых вложений;
- б) ревизии плана;
- в) корректировки плана;
- г) реорганизации;
- д) аудита.

11. Инструменты контроллинга маркетинга ориентированы на ... параметры, к числу которых в первую очередь относят доходы с оборота и маркетинговые издержки:

- а) финансовые;
- б) количественные;
- в) реализованные;
- г) организационные;
- д) административные.

12. Основной задачей контроля логистики является ... контроль за экономичностью процессов складирования и транспортирования материальных ресурсов:

- а) постоянный;
- б) текущий;
- в) финансовый;
- г) выборочный;
- д) количественный.

13. Важнейшая задача финансового менеджмента и вместе с тем финансового контроллинга – обеспечение:

- а) прибыльности;
- б) ликвидности;
- в) бюджетирования;
- г) финансового учета;
- д) планирования.

14. Главная задача контроллинга инвестиций – достижение целей предприятия в сфере:

- а) производства;
- б) инвестиционной деятельности;
- в) контроля;
- г) гласности;
- д) торговли.

15. Контроллинг инвестиций - ... процесс принятия решений по выбору предпочтительных проектов на этапах поиска и оценки:

- а) направляет;
- б) поддерживает;
- в) стимулирует;
- г) адресует;
- д) представляет услуги.

16. *Контроль затрат наиболее эффективен в момент их:*

- а) списания;
- б) возникновения;
- в) увеличения;
- г) группировки;
- д) компановки.

17. *В корпоративном управлении под контроллингом понимается:*

- а) анализ управленческих решений;
- б) расчет и факторный анализ отклонений;
- в) ревизия финансового состояния;
- г) принятие управленческих решений;
- д) аудит и анализ деятельности предприятия.

18. *Логистика применительно к предприятию – это*

- а) планирование, управление и контроль за складированием и транспортированием материальных ресурсов;
- б) отклонения по количеству, возникающие при изменении рабочего количества использованного при производстве продукта ресурса по сравнению с плановой калькуляцией;
- в) классический инструмент долгосрочного планирования.
- г) наука о планировании, управлении, контроле и регулировании движения материальных и информационных потоков в пространстве и во времени
- д) разработка и внедрение системы документооборота, позволяющей осуществлять наряду с последующим предварительный и текущий контроль за отклонениями.

19. *Главная задача контроллинга логистики заключается в осуществлении*

- а) организации учета отклонений по количеству, возникающие при изменении рабочего количества использованного при производстве продукта;
- б) координировании базисных частичных планов, связанных со снабжением, производством, сбытом готовой продукции;
- в) подбором адекватных мер по элиминированию «носителя убытков» или коррекции в целях улучшения ситуации;
- г) текущего контроля за экономичностью процессов складирования и транспортирования материальных ресурсов;

д) исчисления абсолютных отклонений, иногда используя не экономический, а математический подход.

20. Стратегический контроллинг маркетинга включает в себя

- а) стратегическое планирование и контроль;
- б) оперативное планирование и контроль;
- в) оперативный контроль и бюджетирование;
- г) стратегический контроль и бюджетирование;
- д) оперативный анализ и контроль.

10.МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ РАЗВИТИЯ КОНТРОЛЛИНГА

10.1 Применение современных зарубежных методов контроллинга в системе управления предприятием

Контроллинг в качестве инструмента управления предприятием используют во всех развитых странах мира. Он приобретает с каждым днем мировую известность в связи с взаимным обогащением лучшим опытом в данной области, хотя и имеет свои национальные особенности.

Отдельными учеными (Орлов А.И., Панде П., Холп Л. и др.) предпринимаются активные попытки обобщить положительный опыт применения контроллинга и разработать систему оптимального его применения в современных условиях хозяйствования, в связи, с чем разработана новая концепция «Шесть сигм». Данная концепция характеризуется как наиболее рациональный инструмент управления компанией или отдельными ее подразделениями. Здесь предложены пути развития системы контроллинга. В основе концепции ориентация бизнеса на потребителя и содействие принятию оптимальных управленческих решений в конкурентных хозяйственных ситуациях. Концепции «Шесть сигм» ориентирована на решение следующих задач:

- обеспечить удовлетворенность клиентов предлагаемыми продуктами и услугами;
- уменьшить период производственного или операционного цикла;
- существенно сократить количество допущенных дефектов.

Основной идеей данной концепции является соединение всех элементов системы и ее инструментов в согласованный процесс управления, посредством:

- ориентации на потребителя;
- применения прогнозного менеджмента;
- управления на основе достоверной и обработанной информации;
- налаживания сотрудничества;
- стремления каждого работника к совершенству, не бояться риска и возможных потерь:
- опоры на процессный подход.

Достоинство «Шесть сигм» в том, что в ней обстоятельно расписаны роли всех участников команды. Работники службы контроллинга в первую очередь занимаются учетом и анализом затрат, а также результатов финансовой и хозяйственной деятельности. Конкретные фактические данные для анализа предоставляются службе контроллинга бухгалтерией. Статистические же материалы, данные плана и результаты сравнения фактических значений показателей с плановыми величинами, контроллер получает от плановой и финансовой служб предприятия. На базе проведенных расчетов контроллер предлагает высшему руководству предприятия рекомендации по сокращению затрат, увеличению прибыльности,

рентабельности производства и сбыту. На основе подобных рекомендаций осуществляется выбор наилучшего управленческого решения из числа имеющихся альтернатив.

Весьма распространено контроллинг применяется при прогнозировании цен на продукцию и услуги, для определения максимально допустимых границ цен и тарифов, расчета предполагаемой прибыли, налоговых платежей и формируемых резервных фондов. В рамках контроллинга осуществляется проверка эффективности разных вариантов инвестиций до и в ходе их реализации, моделируются условия выполнения проекта. Обобщенная и систематизированная информация, предоставляемая службой контроллинга руководств предприятия, имеет огромное значение не только для оперативного, но, особенно, стратегического управления

Например, развитие контроллинга в Болгарии шло двумя путями:

1. академический, как предмет обучения по Контроллингу в университетах Болгарии;
2. практический, когда иностранные предприятия создали в Болгарии совместные предприятие после 1990 года.

Опыт внедрения контроллинга в российских предприятиях показывает, что обоснованным является следующий состав службы контроллинга: начальник службы контроллинга; контроллер-куратор подразделений; контроллер-специалист по управленческому учету, контроллер-специалист по информационным системам.

По американской концепции FEI (Financial Executives Institute) к задачам контроллера относятся внутрифирменное планирование, составление отчетов об исполнении планов, а также для государственных служб, консультирование, разработка налоговой политики, ревизия, маркетинговые исследования.

В процессе исследования сущности и механизмов реализации контроллинга в Казахстане была собрана и систематизирована информация об особенностях применения системы контроллинга на предприятиях разных стран. Результаты анализа приведены в таблице 1.

Таблица 1 - Сравнительная характеристика применения контроллинга в управлении предприятиями разных стран

Факторы	Страны			
	Германия	США	Польша	Казахстан
1	2	3	4	5
Наиболее используемые функции контроллинга	Учет Информационное обеспечение Оперативное и стратегическое планирование Координация	Учет Информационное обеспечение Стратегическое планирование Консалтинг Анализ	Информационное обеспечение Анализ Планирование	Анализ Информационное обеспечение Оперативное планирование
Методы контроллинга	Бюджетирование Стоимостный ABC и XYZ-анализ Матрица Мак-Кинси Анализ конкурентных преимуществ Портера Анализ точки безубыточности SWOT-анализ Анализ ценовой себестоимости	Бюджетирование Функциональный анализ Balanced Scorecard Бенчмаркинг Матрица БКГ SWOT-анализ Анализ расходов по центрам учета и отчетности	SWOT-анализ Бюджетирование Анализ отклонений Анализ рисков Анализ точки безубыточности	SWOT-анализ Анализ рисков Бюджетирование Анализ точки безубыточности Анализ расходов Факторный анализ В стадии внедрения: BSC Бенчмаркинг Матрица БКГ
Отраслевая принадлежность и сфера деятельности предприятий-пользователей контроллинга	Производственные компании Предприятия торговли и услуг Некоммерческий сектор (больницы, государственные учреждения, коммунальные службы, НИОКР)	Производственные компании Предприятия торговли и услуг	Предприятия торговли и услуг Производственные компании	Производственные компании Оптовые торговые предприятия
Размер предприятия	Большие диверсифицированные компании Холдинговые компании Промышленно-финансовые группы	Большие диверсифицированные компании Холдинговые компании Промышленно-финансовые группы	Субъекты малого и среднего бизнеса Большие компании	Большие компании с диверсифицированной системой производства Холдинговые компании Промышленно-финансовые группы

Вид контроллинга	Производственный контроллинг, Контроллинг инвестиций, Контроллинг сбыта, Контроллинг финансовых результатов, Контроллинг расходов, Контроллинг логистики	Контроллинг расходов, Контроллинг бизнес-процессов, Производственный контроллинг, Контроллинг финансовых результатов и ликвидности	Производственный контроллинг, Контроллинг расходов, Контроллинг сбыта, Контроллинг финансовых результатов и ликвидности	Контроллинг расходов, Контроллинг финансовых результатов, Контроллинг инвестиций и инноваций
------------------	--	--	---	--

Используемые в деятельности зарубежных предприятий системы показателей, как правило, выстраиваются под конкретное предприятие и позволяют выявить не только его стратегический потенциал, но и наиболее слабые места.

Системы показателей, применяемые в зарубежной практике управления, как правило, ориентированы на достижение предприятием стратегических целей. Эти показатели обеспечивают возможность планирования, контроля и регулирования деятельности предприятия, получение экономического результата и ликвидность. Такие системы показателей определяют монетарные цели предприятия и его структурных подразделений, а также задают критерии для оценки отдельных управленческих проблем.

Главными недоработками показателей, используемых в зарубежной практике управления предприятием, являются следующие:

- Показатели выражены в стоимостных величинах.
- Использование пропорций стоимостных показателей не дает выявить настоящий источник эффективности.
- Локальный оптимум может войти в противоречие с глобальным.
- Отсутствует единая методология исчисления одних и тех же показателей.
- Показатели не учитывают различие систем учета и законодательных баз разных стран.
- Отсутствуют единые нормативы и требования к лучшим показателям.
- В системе показателей не предусмотрены показатели немонетарного характера.
- Не учитывается ряд важных аспектов работы предприятий.

Реализация концепции стратегического контроллинга на предприятии требует применения новых инструментов стратегического управления, таких как сбалансированная система показателей, позволяющих создавать единое информационное пространство и осуществлять эффективный контроль показателей реализации стратегических целей.

Сбалансированная система показателей (Balanced Scorecard, или BCS), предложенная американскими учеными Нортоном и Капланом, направлена

прежде всего на увязку показателей в денежном выражении с операционными измерителями в таких аспектах деятельности предприятия, как удовлетворенность клиентов, бизнес-процессы, инновационная активность, меры по улучшению финансовых результатов (рисунок 1). Таким образом, она призвана дать ответы на четыре важнейших для предприятия вопроса:

- как оценивают предприятие акционеры («Финансы»);
- как его оценивают клиенты (направление оценки - «Клиенты»);
- какие бизнес-процессы можно оптимизировать (внутрифирменный аспект, направление оценки - «Бизнес-процессы»);
- каким образом можно добиться дальнейшего улучшения положения предприятия («Обучение и рост»).



Рисунок 1 - Структура сбалансированной системы показателей

В рамках организационной иерархии сбалансированная система показателей реализуется в направлении сверху вниз. Считается, что система должна начинать работать на уровне всего предприятия, а затем спускаться на уровни хозяйственных подразделений и даже отдельных сотрудников компании.

Внедрение BSC предполагает перестройку всего осуществления организационной стратегии. В этой связи важны два обстоятельства. Во-первых, применение сбалансированной системы показателей связано с

реализацией стратегии предприятия и предполагает, что такая стратегия у предприятия уже есть. Во-вторых, новую концепцию надо рассматривать не только как систему показателей, но и как всеохватывающую систему управления. При ее внедрении не следует пытаться систематизировать в той или иной форме монетарные и немонетарные показатели. Авторы методики специально подчеркивают, что нацеленная на успех программа сбалансированных показателей должна начинаться с признания того факта, что это не проект из области «мер и весов», а проект, рассчитанный на изменения.

Реализация новой концепции должна состоять из четырех этапов:

1. Разработка сбалансированной системы показателей — превращение перспективных планов и стратегии в совокупность целей и мероприятий. После разработки система должна быть интегрирована в управленческий процесс.

2. Сцепление - увязка всех иерархических уровней (от высшего управленческого звена до вспомогательных звеньев) путем выстраивания соответствующих целей и показателей, организация стратегической коммуникации, обеспечение компенсации за инициативные решения.

3. Планирование — определение сроков и конкретных заданий, распределение ресурсов, проектирование мероприятий.

4. Обратная связь и обучение — тестирование теоретической базы стратегии и корректировка последней на основе полученных знаний.

Практическое применение сбалансированной системы показателей имеет следующие сильные стороны.

- Система является признаваемым и апробированным инструментом реализации стратегии фирмы, которая позволяет проверить полноту, последовательность и актуальность действующей стратегии.

- BSC можно применять для управления процессом увеличения стоимости предприятий: высоко агрегированные показатели, практикуемые для оценки хозяйственных результатов, трудны для использования на оперативном уровне для проведения конкретных мероприятий.

- эта система показателей может применяться также для информирования внешних потребителей.

- BSC удобно использовать как инструмент стратегической коммуникации и конкретизации в тех случаях, когда стратегия сформулирована расплывчато и носит политическую окраску.

- При разработке сбалансированной системы показателей программное обеспечение не относится к числу главных проблем. Тем не менее, наличие компьютерной базы для сбора, оценки и анализа данных играет большую роль.

Применение сбалансированной системы показателей целесообразно, поскольку позволяет связать оперативный и стратегический уровни управления. Кроме того:

- четыре основных направления (клиенты, бизнес-процессы, инновационный и финансовый) образуют всеохватывающую систему для

продвижения сверху вниз стратегии предприятия по всем его иерархическим уровням;

- выбор путей реализации стратегии приобретает объективный характер, так как основывается на так называемой стратегической карте и определении измерителей достижений;

- BSC делает возможной широкую, ориентированную на обучение коммуникацию на всех уровнях иерархии предприятия;

- концепция сбалансированной системы показателей интегрируется с идеей внедрения контроллинга на предприятии известными методами управления, нацеленными на повышение стоимости предприятия.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что основным недостатком показателей, используемых в зарубежной практике управления предприятием, являются выражение показателей в стоимостных величинах, что не позволяет в полной мере учесть прочие важные аспекты работы предприятий.

В процессе исследования современной практики функционирования зарубежных и казахстанских предприятий пищевой промышленности выявлено, что чаще всего промышленными организациями используется оперативный контроллинг, который направлен на обеспечение достижений текущих целей промышленных организаций, ориентирован на краткосрочную перспективу (обычно один год) и больше всего разработан в методическом и инструментальном плане. В нем наиболее развитыми составляющими являются контроллинг затрат и результатов.

10.2 Современные модели контроллинга в зарубежной практике

Одна из первых попыток решения задач государственного управления с помощью идей контроллинга относится к XV в. и связана с введением должности "countrollour" (Великобритания).

В США в 1778 г. законодательно учреждено ведомство "Comptroller, Auditor, Treasurer and six Commissioners of Accounts". Его задачи – управление государственным хозяйством и контроль за использованием средств.

В 1880 г. впервые контроллинг использован на предприятии. Создана система "Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System" преимущественно для решения финансово-экономических задач, управления финансовыми вложениями и основным капиталом.

В 1892 г. компания "General Electric Company" первой из индустриальных предприятий вводит должность контроллера. Первоначально контроллеры занимались финансово-экономическими вопросами и проведением ревизий.

В 1931 г. основан институт "Compiler's Institute of America" как профессиональная организация контроллеров (в 1962 г. он переименован в "Financial Executives Institute" (FEI)). В 1934 г. создан журнал "The Controller"

(сегодня – "The Financial Executive"). С 1944 г. существует исследовательский институт "Controllershship Foundation" (в настоящее время – Financial Executives Research Foundation).

В большинстве развитых стран с рыночной экономикой концепции контроллинга схожи.

Исследователями Набок Р. и Набок А. рассмотрены модели контроллинга. В настоящее время в контроллинге сложились два основных направления: американское и немецкое (европейское).

Отличие заключается в сущности каталога задач, которые идентифицируются в контроллинге:

1) американский каталог задач (сконцентрирован преимущественно на вопросах учета, планирования, информирования и анализа):

- составление, координация планов банка, контроль их реализации;
- сравнение полученных результатов с планами и стандартами;
- информирование о результатах деятельности и их анализе на всех уровнях управления;

- оценка разных сфер менеджмента, оценка всех процессов на разных фазах на предмет достижения поставленных целей, оценка действенности политики, организационных структур и процессов;

- формулировка и использование принципов и методов работы в сфере налогообложения;

- контроль и координация при составлении сообщений для государственных органов;

- обеспечение безопасности имущества проведением внутреннего контроля, внутренней ревизии и надзора за страховым обеспечением (защитой);

- постоянные исследования экономических, социальных и политических факторов и оценка их влияния на банк;

2) европейский (немецкий) каталог:

- консультирование и координация при бюджетировании;

- консультирование и координация при стратегическом планировании;

- консультирование и координация при долгосрочном планировании;

- управление расчетами издержек/результатов;

- управление внутренней информационной службой;

- консультирование и координация при планировании инвестирования;

- проведение специальных экономических исследований.



Рис. 1. Отличительные особенности американской и немецкой моделей контроллинга

Различия касаются в основном понимания двух крайних ситуаций: прагматизма и степени адаптации системы к менталитету пользователей. Так, в Германии преобладает тенденция академизации контроллинга, стремление создать сначала теоретически целостную систему, а затем приниматься за

решение конкретных задач. В США и некоторых европейских странах преобладает прагматический подход: здесь контроллинг теснее связан с менеджментом, более ориентирован на требования рынка и потребности клиентов. В том и другом случаях современное решение задач системного управления обеспечивается в среде информационных технологий и систем.

В немецкой концепции управления «контроллинг» включает «управленческий учет», связанный с выработкой системы контрольных показателей и разделением ответственности по центрам учета».

Целью американской модели контроллинга является ориентация на внешних пользователей (органы надзора, инвесторов и тому подобное), поэтому она базируется на подходах аудита и ревизии.

Мы видим, что в американской концепции к заданиям службы контроллинга относятся ведение бухгалтерского учета, составление баланса, учет налогов и страхования, что отсутствует в немецкой системе контроллинга. Здесь же отсутствует также такое задание, как ревизия. Эти задания выполняет финансовая служба.

В отличие от вышеприведенных концепций контроллинга, развитие контроллинга в Казахстане имеет свои собственные ей особенности: это потребность в подготовительном этапе (исследование совокупности действующего порядка планирования на макро-, мезо-, микро- уровнях), разработка системы и поддержки процедуры планирования и контроля деятельности на всех уровнях управления.

Изучив эти две модели развития контроллинга, мы пришли к выводу, что казахстанской модели контроллинга ближе немецкая модель, так как она охватывает только внутренний учет и отчетность.

10.3 Контроллинг в Германии

В Германии примерно с 1965 г. прокатилась волна формирования на крупных фирмах центров прибыли, обособленных в отношении ведения учета. Для координации и управления их деятельностью ранее использовавшиеся инструменты не годились. В начале 80-х гг. многие предприятия столкнулись с проблемой неплатежеспособности, что привело к необходимости улучшения инструментария планирования и управления, а также привлечения специалистов, способных критически оценить действия руководителей организации.

Ранние концепции контроллинга фокусировались именно на информационном обеспечении принятия управленческих решений. В контексте данного подхода контроллинг трактовался как:

- поддержка управления с помощью информации (Ф. Хофманн, 1972 г.);
- центральный элемент системы информации компании (В. Мюллер, 1974 г.);

– получение, подготовка и координация информации, которая будет использована топ-менеджментом в управлении бизнесом для достижения определенных целей (А. Хайгль, 1989 г.).

Середина 1950-х – 1960-е гг. характеризуются ускоренной индустриализацией мировых экономик, и германской в том числе. Но уже к концу 1960 – началу 1970-х гг. в Германии обнаружилась тенденция к заметным колебаниям темпов экономического роста, которая особенно ярко проявилась в периоды резкого спада мировой экономики (1973–1975 гг. и 1980–1982 гг.), когда во всех западных странах обострились энергосырьевая и валютная проблемы, наблюдался всплеск инфляции и массовой безработицы. Именно в этот период понимание контроллинга трансформируется: фокус с информационной поддержки смещается на обеспечение прибыльности компаний и управление, ориентированное на результат. Под контроллингом понимается:

- управление прибылью (Р. Манн, 1973 г.);
- система принципов, целей, методов и техник, согласованных мероприятий, используемых для внутренней ориентированной на результат системы управления, контроля и мониторинга (В. Крюгер, 1979 г.)

Повышение спроса на услуги в области контроллинга привело к появлению в Германии ряда научных и образовательных организаций. Первым возник Controller-Institut zur Ausbildung in Untemehmensplaung und Rechnungswesen GmbH, Cauting (Институт контроллеров по вопросам образования в области планирования предприятия и учета), занимающийся вопросами подготовки кадров в сфере планирования предприятия и учета. С 1971 г. частные и общественные семинары проводит Controller-Akademie (Академия контроллеров).

В 1975 г. основан Controller-Veren e.V. (Союз контроллеров). Следующей важной вехой на пути внедрения идей и философии контроллинга стало основание в 1989 г. журнала "Controller".

В 1987 г. Д. Хан одним из первых начинает трактовать контроллинг как философию управления, которая предполагает ориентированные на результат планирование и контроль, осуществляемые в соответствии с определенными целями на основе анализа достижения целей по данным бухгалтерского учета и финансового менеджмента. Таким образом, Д. Хан увязал планирование и контроль в сложной системе функционального управления, но при этом акцент сделал на финансовые показатели деятельности организации и не учитывал организационную составляющую (прежде всего, организационную структуру, систему мотивирования и др.).

Усложнение структуры бизнес-процессов и создание новых бизнес-моделей, появление новых функций, структурных подразделений, развитие кросс-функциональных связей обусловили переход контроллинга в середине 1980-х гг. на новый качественный уровень. С обострением в практике менеджмента проблем взаимовлияния и взаимосогласования стратегии, организационной структуры и организационной культуры, а также с

осознанием необходимости сочетания процессного и функционального подходов в управлении контроллинг мыслится специфической координационной функцией, о чем свидетельствуют следующие утверждения:

- задачи контроллинга включают внутреннее согласование, взаимоувязку и интеграцию информационной, целеполагающей, плановой, контрольной и организационной подсистем;

- координационная функция контроллинга относится к системе управления в целом и к этапам процесса управления (А. Шмидт, 1986 г.);

- контроллинг представляет собой комплексную межфункциональную концепцию управления, цель которой – координация систем планирования, контроля и информационного обеспечения.

На видение системного и всеобъемлющего характера контроллинга указывают требования рациональности управления. Так, согласно Ю. Веберу и У. Шефферу (1999 г.), «функция контроллинга заключается в распознавании дефицита рациональности, его уменьшении или устранении». При этом авторы указывают, что дефицит рациональности проявляется в ограниченности возможностей менеджера (его мастерства, компетентности) и содержании его личных целей, которые могут идти вразрез с целями организации. Большую роль в вопросах теоретического обоснования, практического использования и популяризации в Германии концепции контроллинга играет Международное объединение контроллеров (Internationale Controller Verein, ICV). В ключевых положениях ICV отмечается: «контроллинг означает управление, регулирование, то есть это то, что приводит к практическому достижению системы согласованных целей... «Контроллеры» разрабатывают и сопровождают процесс менеджмента в части целеполагания, планирования и регулирования и несут солидарную с руководством ответственность за достижение целей».

Решение задачи создания «живой организации», благодаря механизму саморегуляции функционирующей на принципах гомеостазиса, формирования рефлексивной системы управления, обусловило появление в немецкоязычной литературе в середине 2000-х гг. понятия «самоконтроллинг». Данный подход зафиксирован в ключевых положениях ICV, согласно которым контроллер заботится о том, чтобы каждый работник умел в рамках разработанных целей и планов контролировать свою деятельность, оценивать достигнутые результаты (такой подход используется при оценке деятельности работника методом 360°: самооценка, оценка руководителем, потребителем (клиентом), коллегами). Менеджеры обеспечивают выполнение задач, а контроллеры – прозрачность экономических результатов. Контроллинг как процесс и образ мышления представляет собой результат командного взаимодействия менеджера и контроллера (контроллинг как прикладная экономика организации).

Аналогичную идею продвигает П. Хорват: «контроллинг – это особая идея, которая близка большинству сотрудников. ...эта идея предполагает, как ориентацию на достижение стоящих перед компанией целей с

персонифицированной ответственностью за результаты, так и стремление в своей работе “выходить” за пределы какой-то одной функции... Таким образом, сегодня контроллинг реализуется не контроллером, а самими сотрудниками на местах. Контроллинг все больше превращается в самоконтроллинг, а подразделение контроллинга (контроллер) начинает играть роль модератора, распространяющего идею контроллинга среди сотрудников компании».

Следовательно, в немецкоязычной среде контроллинг служит механизмом, который не только обеспечивает реализацию стратегии, «настраивая» и гармонизируя скорость развития всех компонентов и элементов организации, но и предопределяет корректировку/изменение самой стратегии. По сути, это новая школа стратегического менеджмента, благодаря которой сделан существенный шаг в создании «живой организации».

В немецкоязычной бизнес-среде функция контроллинга понимается как функция управленческого сервиса – т.е. поддержки менеджмента в области стратегического и оперативного управления компанией.

Формат системы контроллинга в немецких компаниях в значительной степени зависит от размера компании и от отраслевой принадлежности. Компании, работающие в остроконкурентных отраслях и имеющие соответственно небольшую маржу прибыли, зачастую строят очень сложные и дорогие системы контроллинга. В фирмах средних размеров акцент, как правило, делается на простоту и наглядность. В этом случае большую роль играют практичность и затратность создаваемой системы.

10.4 Контроллинг в США

Контроллинг существовал в США еще до того, как эта страна была образована. Практика контроллинга была заимствована из Англии как часть общепринятой практики бизнеса в соответствии с требованиями правил «Company Acts», дошедшими до нас из 1700-х годов.

Многое из того, что традиционно ассоциируется с должностью и функциями контроллера, непосредственно входит в обязанности вице-президента по финансам (CFO). В дополнение к традиционным концепциям контроллеры вовлечены в значительно больший круг бизнес - операций.

Контроллеры отвечают за выполнение функции финансового учета, наполнение основных компонентов информационных систем. Кроме того, американские контроллеры сохраняют ответственность за финансовые системы предприятия, аспекты финансового менеджмента, а также за элементы финансовой отчетности предприятия. Недавние исследования выявили следующие функции контроллера:

- 1) регулярный ежемесячный финансовый менеджмент и внешняя отчетность в соответствии с законодательством;
- 2) процесс бюджетирования, соответствующая отчетность и анализ;

- 3) создание среды финансового контроля и налоговой отчетности;
- 4) чисто финансовая деятельность: счета к уплате, фиксированные активы, общий бухучет и так далее».

Также легко идентифицировать несколько дополнительных обязанностей контроллера в новых условиях глобализации бизнеса. Эти обязанности включают в себя глобальное финансовое бюджетирование и планирование, надзор за руководством операциями и глобальная отчетность по показателям прибыльности. Фактически наибольшее участие в операционной деятельности предприятия принимают контроллеры, тесно связанные с функциональными сферами деятельности, а не контроллеры в корпоративных штаб-квартирах.

Перечень основных методов и инструментов контроллинга, которыми должен владеть современный контроллер в Америке:

1. **Balanced Scorecard (Система сбалансированных показателей):** Название происходит от попытки сбалансировать традиционный финансовый анализ фирмы с нефинансовыми измерителями. Концепция ставит в соответствие стратегию, миссию, цели и задачи предприятия с полным набором нефинансовых и финансовых показателей. Подход системы сбалансированных показателей включает в себя анализ внутренних бизнес - процессов, удовлетворение потребителя, корпоративное развитие и обучение, финансовые результаты. Многие американские фирмы используют этот подход.

2. **Activity - Based Costing (Система распределения косвенных затрат):** Данный подход определяет и агрегирует косвенные затраты, а затем распределяет их на основе различных ключей. Метод ABC позволяет распределять различные компоненты косвенных затрат на основе предварительно выбранного ключа. Он также широко используется в США.

3. **Theory of Constraints (Теория ограничений):** Этот метод, разработанный Эли Голдратом ставит целью максимизировать операционный доход предприятия, принимая во внимание существующие ограничения, с которыми неизбежно сталкивается производственный процесс. В общем, теория ограничений позволяет наращивать стоимости по всему производственному процессу и одновременно уменьшать соответствующие инвестиции и операционные издержки.

4. **Six Sigma Quality Standard (Стандарт качества Шесть Сигма):** Данный стандарт качества подразумевает всего 3 - 4 дефекта на 1 миллион операций. Шесть Сигма является квантовым эталоном качества для производителей. Моторола, GE и Black & Decker - примеры американских компаний, использующих Шесть Сигма для значительного увеличения удовлетворения потребителей и конкурентирования на международных рынках.

5. **Strategy Maps (Стратегические карты):** Данный подход отражает графически стратегические и бизнес - планы. Многие рассматривают его как графическое представление подхода Balanced Scorecard. Стратегические карты делают стратегию компании понятной и измеримой, концентрируясь

на росте бизнеса и прибылях. Она предполагает, что фирма разработала правильную концепцию бизнеса, тем не менее, выявляется несоответствие между стратегией, требуемой квалификацией и набором мероприятий, необходимых для роста бизнеса и операционной прибыли.

6. Open Book Management (Политика открытой отчетности): В рамках данной концепции весь персонал предприятия имеет доступ к отчетным документам. Такое участие персонала основано на том, что когда сотрудник понимает стратегию фирмы и ее финансовые результаты, он будет более продуктивно помогать руководству достигать поставленные стратегические цели.

7. Swarm Intelligence (Принципы стаи): Метод признает, что коллективное созидательное поведение сотрудников может управляться лучшим образом, если его сравнивать с коллективными насекомыми (пчелами, осами, муравьями и пр.). Данный подход основан на признании, что сотрудники, следующие нескольким простым правилам, могут выполнять сложные мероприятия и достигать более высокой производительности при меньшем участии руководства. Этот новый подход, иногда называемый «философией Амеба - менеджмента», дает возможность индивидуумам максимально проявить свои творческие способности.

Таким образом, можно сделать вывод о значительном потенциале развития концепции и методов контроллинга и, что самое главное, возможностей их практического использования. Различия касаются в основном понимания двух крайних ситуаций: прагматизма и степени адаптации системы к менталитету пользователей. Так, в Германии преобладает тенденция академизации контроллинга, стремление создать сначала теоретически целостную систему, а затем приниматься за решение конкретных задач.

В США и некоторых европейских странах преобладает прагматический подход: здесь контроллинг теснее связан с менеджментом, более ориентирован на требования рынка и потребности клиентов. В том и другом случаях современное решение задач системного управления обеспечивается в среде информационных технологий и систем.

Таким образом, можно сделать вывод о значительном потенциале развития концепции и методов контроллинга и, что самое главное, возможностей их практического использования.

Знания, навыки и способности (ЗНС), необходимые контроллерам в Америке

С конца 1980-х годов многие исследования выявили ЗНС, необходимые для успеха в международной, интернет - ориентированной бизнес среде. Результатами исследований стали рекомендации для начинающих профессионалов в области контроллинга, каким образом лучше подготовиться к переходу из университетской аудитории в реальную профессию контроллера.

Для удовлетворения потребностей членов IMA (Институт Специалистов по Управленческому Учету), при помощи Организации Гари Сигеля, IMA взял на себя лидирующую роль в определении необходимых ЗНС для контроллеров будущего. Ниже кратко приведены результаты исследования IMA:

1. «What Corporate America Wants in Entry - Level Accountants» (1994): Это исследование выявило несколько важных ЗНС. К ним относятся:

- а) Бюджетирование;
- б) Калькулирование себестоимости продукции;
- в) Управление активами;
- г) Консолидированная отчетность;
- д) Управление оборотным капиталом;
- е) Стратегическое управление издержками;
- ж) Контроль и оценка эффективности;
- з) Создание информационных систем.

Наименее важными ЗНС были:

- а) Расчет подоходного налога для физических лиц;
- б) Внешний аудит;
- с) Деятельность государственных и некоммерческих предприятий.

Исследование сформулировало 3 основные рекомендации:

- Определить направление развития специализации «Управленческий Учет».

- Укрепить взаимоотношения между корпоративной Америкой и преподавателями по контроллингу и бухучету для разработки новых учебных планов по контроллингу и управленческому учету.

- Перед обсуждением необходимости введения 150 кредитных часов в высших учебных заведениях разработать соответствующий учебный план для специализации «Управленческий Учет».

2. «The Practice Analysis of Management Accounting» (1996): На основе данных исследований выявлено и проранжировано 6 ЗНС для начинающих контроллеров. К этим ЗНС относятся:

- а) Деловая этика;
- б) Умение слушать;
- в) Использование компьютеризированных баз данных;
- г) Аналитические способности;
- д) Глубокое понимание баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств.

Кроме того, исследование выявило несколько ЗНС, которые станут очень важными в будущем:

- а) Расчет прибыльности клиента и продукта;
- б) Оптимизация процессов;
- в) Оценка деятельности;
- г) Долгосрочное стратегическое планирование (видение);
- д) Компьютерные системы и операции.

3. «Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession» (1999): Исследование выявило профессиональные области, на которые контроллеры тратят все меньше времени. К этим областям относятся:

- Бухгалтерские системы и финансовая отчетность
- Консолидированная отчетность
- Учетная политика
- Краткосрочное бюджетирование
- Учет по проектам
- Отчетность, регламентируемая законодательством

Области, на которые контроллеры тратят больше времени:

- Внутренний консалтинг
- Долгосрочное стратегическое планирование
- Компьютерные системы и операции
- Оптимизация процессов
- Финансовый и экономический анализ

Факторы, выявленные как наиболее критические для успеха компании в ближайшие три года:

- Долгосрочное стратегическое планирование
- Финансовый и экономический анализ
- Прибыльность по продукту и клиенту
- Компьютерные системы и операции
- Оптимизация процессов

Новейшее комплексное исследование «Accounting Education: Charting the Course Through a Perilous Future» (2000) было выполнено совместно IMA, Американским Институтом Бухгалтеров (AICPA), Американской Ассоциации Бухгалтеров (AAA) и большой консалтинговой пятерки с бюджетом в 350000 \$ США. Руководители исследования Стив Албрехт и Роберт Сэк поставили задачу оценить текущий статус профессии контроллера и бухгалтера, роль образования в формировании профессии, а также выявить, что нужно предпринять для выживания профессии в будущем.

На основе проведенного исследования Албрехт и Сэк выявили следующие рекомендации по выживанию для университетов с бухгалтерскими специализациями:

- С помощью методов стратегического планирования оценить окружающую среду, для которой готовятся специалисты;
- Тщательно проанализировать каждый диплом на предмет соответствия спросу потребителей;
- Тщательно проанализировать учебные планы и содержание курсов;
- Тщательно проанализировать уровень преподавателей в каждом классе;
- Инвестировать в подготовку преподавателей.

Исследование резюмировало, что образование по контроллингу и бухучету должно быть трансформировано в соответствии с рыночным

спросом на необходимые ЗНС. «Нежелание сделать это может стать роковым».

10.5 Контроллинг в России

В последние годы все чаще среди российских ученых и практиков в области экономики и управления используется термин контроллинг. Каждый трактует его по-своему. Некоторые говорят, что контроллинг - это внутренний контроль, другие же считают, что контроллинг сродни аудиту. Специалисты в области автоматизированных систем управления предприятиями (АСУП) полагают, что контроллинг - это практически то же самое, что и АСУП, но лишь с учетом новых условий хозяйствования. Контроллинг сравнивают также с системой программно-целевого планирования. Чаще всего контроллинг отождествляют частично или полностью с управленческим учетом.

В России наибольший интерес к контроллингу и в теоретическом, и в практическом плане проявляется со стороны банков – наиболее динамично развивающегося сектора рыночной экономики страны. К числу приоритетных задач контроллинга отнесены:

- создание системы управленческого учета,
- разработка комплексной информационной системы стратегического и оперативного планирования.

Современное состояние контроллинга в России характеризуется явным уклоном в оперативный контроллинг, который в методическом и инструментальном плане хорошо разработан. В оперативном контроллинге самыми развитыми составляющими являются контроллинг затрат и результатов. Практически все современные программные средства информационной поддержки систем управления включают в себя блоки «Контроллинг затрат», «Контроллинг финансов», «Контроллинг показателей эффективности».

Доминирование учетно-аналитической компоненты привело, на наш взгляд, к микрокризису в практике современного контроллинга. Руководители предприятий все чаще высказывают недовольство в адрес служб контроллинга, упрекая их в излишней «мелочности» и заикливости на углубленном анализе данных финансового и управленческого учета.

Как за рубежом, так и в России, в работе служб контроллинга неоправданно много внимания уделяется планированию и контролю оперативных бюджетов. В этой части резервы роста эффективности предприятия, особенно в долгосрочной перспективе, весьма ограничены. Для условий России речь идет о потенциальном росте интегральных показателей эффективности деятельности предприятия на 1 - 3% в год, что при существующем положении дел в отечественной экономике можно считать

незначительной величиной. В индустриально развитых странах эти цифры существенно ниже и исчисляются долями процентов.

На рисунке 2 представлена пирамида контроллинга, в которой отражены базовые компоненты контроллинга в иерархии их влияния на эффективность деятельности предприятия.



Рисунок 2. - Пирамида контроллинга

Если оценивать современное состояние контроллинга по уровням пирамиды, то большинство систем контроллинга на предприятиях работают в верхней ее части, отделенной на рисунке 2 линией.

По сути дела, современный контроллинг работает с вторичными источниками информации, не выходя в те слои, которые оказывают на эффективность деятельности предприятия существенно большее влияние. Речь идет о таких направлениях, как организация рабочих мест и производственных процессов на принципах научной организации производства, за счет чего, по оценкам экспертов, можно добиться роста интегральных показателей эффективности на 15 - 30 %. В настоящее время практически не затрагиваются проблемы управления инновациями на предприятии. А именно там заложен по разным оценкам потенциал роста эффективности порядка 50 - 75%.

Требования к знаниям, навыкам и способностям контроллеров в России существенно зависят от современного состояния внутренней и внешней среды предприятия. С одной стороны, на многих российских предприятиях отсутствуют системы учета затрат по видам, местам возникновения и калькуляции, без чего невозможно обоснованное планирование и контроль затрат и результатов. С другой стороны, высокая динамика и неопределенность внешней среды требуют от контроллеров выполнения консультационных функций для высшего руководства по подготовке и принятию управленческих решений. Контроллеры, в идеале - это навигаторы руководителей при достижении целей, внутренние консультанты по вопросам экономики, организации и управления для руководителей функциональных сфер деятельности, а также - системные координаторы и интеграторы бизнес – процессов.

Поэтому контроллеры в России должны, на наш взгляд, сначала ускоренно освоить и реализовать на предприятиях «азы» оперативного контроллинга, которые Запад прошел лет 15 - 20 назад, при этом параллельно изучать и внедрять на практике современные методы и инструменты, практикующиеся в наиболее продвинутых зарубежных, совместных и отечественных компаниях. Особенность ситуации в современной России такова, что от контроллера сегодня требуются профессиональные знания и навыки, позволяющие реализовать одновременно как регистрационно-учетные функции контроллинга, так и консультационно-навигационные.

В настоящее время контроллер предприятия должен поддерживать руководство в следующих областях:

1. Портфолио - менеджмент: комбинация рынок - продукты, обеспечивающая приемлемое соотношение доходность/риски предприятия в долгосрочной перспективе (стратегический контроллинг);
2. Менеджмент инноваций и инвестиций (стратегический и оперативный контроллинг);
3. Бюджет - менеджмент: тонкое регулирование рентабельности путем составления и контроля бюджетов доходов и расходов, поступлений и выплат (оперативный контроллинг).

Контроллинг ближайшего будущего должен будет переориентировать вектор своей деятельности в сторону основных источников эффективности:

разработка новых продуктов, технологий и методов организации труда и производства во всех функциональных сферах деятельности предприятия. Тогда мы можем надеяться на то, что контроллеры станут не привычными сегодня специалистами по учету и анализу, а реально востребованными помощниками руководителей предприятий различных отраслей народного хозяйства и форм собственности.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. В чем отличие американского контроллинга от германского?
2. В чем суть контроллинга России?
3. Требования, предъявляемые к знаниям, навыкам и способностям контроллеров в России.
4. Особенности и отличия контроллинга в Республике Казахстан от контроллинга других стран.

ТЕСТЫ

1. *В какой стране впервые введена номенклатурная должность специалиста по контроллингу?*

- а) в Англии;
- б) в Германии;
- в) в США;
- г) в России;
- д) в Казахстане.

2. *Наиболее используемые функции контроллинга такие как, учет, информационное обеспечение, оперативное и стратегическое планирование, координация применяется в:*

- а) Германии;
- б) США;
- в) Польше;
- г) России;
- д) Казахстане.

3. *Сбалансированная система показателей (Balanced Scorecard, или BCS) предложена*

- а) Нортоном и Капланом;
- б) Адамом Смитом;
- в) Давидом Рикардо;
- г) Йозефом Шумпетером;
- д) Кейнсом.

4. При использовании метода *Balanced Scorecard* (система сбалансированных показателей) под целями понимается:

- а) стратегическая цель
- б) максимально общая цель
- в) отдаленная цель
- г) все ответы верны
- д) нет правильного ответа

5. Какие концепции существуют в основе контроллинга?

- а) американская и германская;
- б) немецкая и английская;
- в) английская и американская;
- г) российская и германская;
- д) германская и английская.

6. Американская модель контроллинга ориентирована

- а) на внешних пользователей;
- б) на внутренних пользователей;
- в) на кредиты банков;
- г) на смешанную модель;
- д) на разделение ответственности по центрам учета.

7. Разделение ответственности по центрам учета связано со следующей концепцией

- а) германской;
- б) американской;
- в) английской;
- г) западно-европейской;
- д) российской.

8. В основе концепции «Шесть сигм» лежит:

- а) рациональный инструмент управления компанией или отдельными ее подразделениями;
- б) снижение себестоимости выпускаемой продукции и увеличение доходности предприятия;
- в) обучение руководителей предприятий азам контроллинга и путей их совершенствования;
- г) сокращение бракованной продукции и акцент на имени компании;
- д) подбор адекватных мер по снижению убытков или осуществления корректных мероприятий.

9. Достоинство концепции «Шесть сигм» в том, что:

- а) в ней расписаны роли всех участников команды;
- б) определены источники получения доходов;

- в) определена квалификационная программа;
- г) в ней показаны анализ предыдущих и предстоящих периодов;
- д) в ней достаточно широко расписана роль руководства предприятия.

10. *Распространенно контроллинг применяется при прогнозировании цен на продукцию и услуги*

- а) для определения максимально допустимых границ цен и тарифов, расчета предполагаемой прибыли;
- б) для расширения круга поставщиков продукции и снижения себестоимости реализуемой продукции;
- в) для привлечения большого круга покупателей и определения минимально допустимых границ цен и тарифов;
- г) для выбора наилучших альтернатив из числа поставщиков реализуемой продукции;
- д) для увеличения числа иностранных покупателей, тем самым широко агитируя, выпускаемый товар.

11. *Развитие контроллинга в Болгарии шло двумя путями:*

- а) академический и практический;
- б) прямой и косвенный;
- в) с участием иностранных инвестиций и без;
- г) прямой и второстепенный;
- д) оперативный и стратегический.

12. *Системы показателей, применяемые в зарубежной практике управления, как правило, ориентированы на...*

- а) достижение предприятием стратегических целей;
- б) достижение предприятием первостепенных целей;
- в) достижение предприятием текущих целей;
- г) постоянное пересмотрение предприятием стратегических целей;
- д) анализ и изменение структуры текущих целей.

13. *Главными недоработками показателей, используемых в зарубежной практике управления предприятием, являются:*

- а) отсутствует единая методология исчисления одних и тех же показателей;
- б) показатели всегда учитывают различие систем учета и законодательных баз разных стран;
- в) показатели всегда выражены в количественных величинах;
- г) использование пропорций стоимостных показателей позволяет выявить настоящий источник эффективности;
- д) всегда присутствуют единые нормативы и требования к лучшим показателям.

14. *Планирование и контроль увязал в сложной системе функционального управления, но при этом акцент сделал на финансовые показатели деятельности организации и не учитывал организационную составляющую (прежде всего, организационную структуру, систему мотивирования и др.)*

- а) Д.Хан;
- б) Р. Манн;
- в) У.Шеффу;
- г) А.Шмидт;
- д) Ю.Вебер.

15. *Разрабатывают и сопровождают процесс менеджмента в части целеполагания, планирования и регулирования и несут солидарную с руководством ответственность за достижение целей*

- а) контроллеры;
- б) менеджеры компании;
- в) начальники отделов;
- г) директора предприятия;
- д) бухгалтера.

16. *В немецкоязычной бизнес-среде функция контроллинга понимается как функция управленческого сервиса – т.е.*

- а) поддержки менеджмента в области стратегического и оперативного управления компанией;
- б) поддержка бухгалтерского учета в области получения прибыли;
- в) простота и наглядность в общении с клиентами, наработка клиентской базы;
- г) практичность и затратность производственной сферы;
- д) ассоциируется с должностью и функциями контроллера.

17. *Многое из того, что традиционно ассоциируется с должностью и функциями контроллера в США непосредственно входит в обязанности*

- а) вице-президента по финансам (CFO);
- б) директора предприятия;
- в) главного менеджера компании;
- г) главного директора компании;
- д) главного инженера.

18. *В США и некоторых европейских странах преобладает следующий подход*

- а) контроллинг теснее связан с менеджментом, более ориентирован на требования рынка и потребности клиентов;

б) тенденция академизации контроллинга, стремление создать сначала теоретически целостную систему, а затем приниматься за решение конкретных задач;

в) наибольший интерес к контроллингу и в теоретическом, и в практическом плане проявляется со стороны банков;

г) разработка комплексной информационной системы стратегического и оперативного планирования;

д) создание системы управленческого учета.

19. *Современное состояние контроллинга в России характеризуется явным уклоном в:*

а) оперативный контроллинг;

б) стратегический контроллинг;

в) управленческий учет;

г) бухгалтерский оперативный учет;

д) долгосрочный учет.

20. *В России, в работе служб контроллинга неоправданно много внимания уделяется ...*

а) планированию и контролю оперативных бюджетов;

б) стратегическому планированию;

в) автоматизированной системе управления предприятием;

г) развитию рыночной экономики;

д) первоначальным документам.

ГЛОССАРИЙ

АВС-анализ - метод, позволяющий классифицировать ресурсы фирмы по степени их важности.

XYZ-анализ - метод, позволяющий произвести классификацию ресурсов компании в зависимости от характера их потребления и точности прогнозирования изменений в их потребности в течение определенного временного цикла.

Бюджетирование - это непрерывная процедура составления и исполнения бюджетов. Вся процедура бюджетирования должна быть организована таким образом, чтобы на последнем этапе руководство получало три основные бюджетные формы: бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств, прогнозный баланс.

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

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

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

Задачи контроллинга в сфере контроля - определение контролируемых во временном и содержательном разрезах перечня величин и допустимых границ их отклонений, а также анализ отклонений и сравнение плановых и фактических величин для измерения и оценки степени достижения цели; выработка предложений для уменьшения отклонений.

Задачи контроллинга в сфере планирования - поддержка разработки базисных планов (продаж, производства, инвестиций, закупок); формирование и совершенствование "архитектуры" системы планирования; координация процесса и агрегирование отдельных планов по времени и содержанию в сводный план предприятия.

Задачи контроллинга в сфере учета - сбор и обработка информации, в том числе и о внешней среде; разработка и ведение системы внутреннего учета; унификация методов и критериев оценки деятельности организации и ее подразделений.

Затраты - выраженные в денежной форме расходы предприятий, предпринимателей, частных производителей на производство, обращение, сбыт продукции.

Информационное обеспечение - одна из важнейших обеспечивающих функций, качество которой является определяющим фактором обоснованности принимаемого решения и эффективности функционирования предприятия.

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

Качество товара - это степень достижения установленного технического уровня при производстве каждой единицы товара продукции. Оно определяется либо органолептическим методом (при помощи органов чувств), либо лабораторными исследованиями с использованием приборов, аппаратов, реактивов и других технических средств.

Конкурентоспособность товара - это такой уровень его экономических, технических и эксплуатационных параметров, который позволяет выдержать соперничество (конкуренцию) с другими аналогичными товарами на рынке.

Контроллер - специалист по разработке систем контроллинга и обеспечение функционирования этой системы в отдаленной перспективе, поэтому его работа нестандартна, требует широты кругозора, стратегического мышления, видение взаимосвязей между экономическими показателями, явлениями и процессами, требует аналитических способностей и умения синтезировать разрозненные факты, наблюдение, выявление тенденций в разной среде.

Контроллинг - это комплексная система, объединяющая управленческий учет, планирование, разработку бюджетов, а также анализ и контроль отклонений фактических результатов деятельности от плановых, поддержку принятия оптимальных управленческих решений. Контроллинг представляет собой целостную концепцию экономического управления предприятием, которая направлена на выявление всех шансов и рисков, связанных с получением прибыли в условиях рынка.

Контроллинг внешней среды - ориентация управленческого процесса на исключение рисков, связанных с внешней средой в долгосрочных и краткосрочных перспективах.

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

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

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

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

Контроллинг маркетинга и сбыта - информационная поддержка менеджмента по удовлетворению потребностей клиентов.

Контроллинг обеспечения ресурсами - контроль экономичности издержек при снабжении материалами, текущая оценка закупок и формирование рыночной системы материального снабжения.

Контроллинг персонала - система внутрифирменного планирования, управления и контроля в сфере персонала для преобразования стратегических установок в планы и конкретные мероприятия.

Контроллинг проектов (проект-контроллинг) - информационно-аналитическая и методическая поддержка процессов планирования, учета, контроля и анализа параметров проекта.

Контроль - это фиксирование и оценка свершившихся фактов в деятельности предприятия.

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

Матрица ADL - Анализ жизненного цикла отрасли и относительного положения на рынке. Сочетание четырех стадий жизненного цикла отрасли и пяти конкурентных позиции дает в итоге матрицу ADL, размерности 4×5 , которая дополняется тщательно продуманным набором стратегических решений. Для использования матрицы необходимо определить переменные, которые характеризуют стадию жизненного цикла (ось X), переменные, определяющие сильные стороны бизнеса и его относительное положение на рынке (ось Y).

Матрица BCG (БКГ) - анализ темпов роста и доли рынка. В основе Бостонской матрицы лежит модель жизненного цикла товара. Классическое для теории жизненного цикла формирование денежных потоков от отрицательного до роста, а затем постепенного снижения, соотносится с соответствующими клетками матрицы

Матрица GE/McKinsey - анализ сравнительной привлекательности рынка и конкурентоспособности бизнеса. Ось X - конкурентная позиция (относительное преимущество) стратегической бизнес-единицы, ось Y - привлекательность отрасли, в которой функционирует стратегическая бизнес-единица. Каждая ось делится на три части. Матрица имеет размерность 3×3 . Показатели по оси Y - практически неподконтрольны фирме, по оси X - наоборот, могут быть изменены.

Матрица МСС (МКК) - анализ соответствия бизнеса миссии предприятия и его ключевым компетенциям. Матрица МКК (МСС) позволяет определить, какие проекты/продукты/бизнес-единицы в наибольшей степени способствуют реализации миссии и ключевых компетенций компании, чтобы ограниченные ресурсы были перераспределены на них в первую очередь.

Матрица Shell - анализ привлекательности ресурсоемкой отрасли в зависимости от конкурентоспособности.

Матрица Shell/DPM - двухфакторная матрица размером 3×3 . Она базируется на оценках как количественных, так и качественных параметров бизнеса. По осям матрицы Shell/DPM располагаются следующие показатели: перспективы отрасли бизнеса (ось Y), конкурентоспособность бизнеса (ось X).

Матрица Ансофа - анализ стратегии по отношению к рынкам и продуктам. Матрица Ансофа представляет собой поле, образованное двумя осями - горизонтальной осью «продукты компании» (существующие и новые) и вертикальной осью «рынки компании», которые также подразделяются на существующие и новые. На пересечении этих двух осей образуются четыре квадранта — альтернативные стратегии для сохранения и/или увеличения сбыта: проникновение на рынок, развитие рынка, разработка товара и диверсификация.

Матричная организационная структура - тип организационной структуры, в которой для каждого осуществляемого на предприятии проекта создается специальная временная рабочая группа, во главе которой стоит руководитель проекта. Члены этой группы подчиняются как руководителю проекта, так и руководителям тех функциональных отделов, в которых они работают постоянно.

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

Мониторинг параметров - наблюдение за какими-либо параметрами. Результат мониторинга параметров представляет собой совокупность измеренных значений параметров, получаемых на неразрывно примыкающих друг к другу интервалах времени, в течение которых значения параметров существенно не изменяются.

Мониторинг состояния - наблюдение за состоянием объекта для определения и предсказания момента перехода в предельное состояние. Результат мониторинга состояния объекта представляет собой совокупность диагнозов составляющих его субъектов, получаемых на неразрывно примыкающих друг к другу интервалах времени, в течение которых состояние объекта существенно не изменяется.

Объединение контроллеров - сообщество профессионалов для коммуникации специалистов в области контроллинга в целях обмена опытом, выработки единой терминологии, актуализации требований и подготовки специалистов в области контроллинга.

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

Планирование - это вид управленческой деятельности, связанный с составлением планов организации в целом, ее подразделений, функциональных подсистем, отделов, служб и работников

Портфельный анализ - это инструмент сравнительного анализа стратегических бизнес-единиц компании для определения их относительной приоритетности при распределении инвестиционных ресурсов, а также получения в первом приближении типовых стратегических рекомендаций. Портфельный анализ является важным этапом разработки маркетинговой стратегии.

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

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

Система информационных потоков - это совокупность информации, которая позволяет предприятию вести финансово-хозяйственную деятельность.

Система контроллинга - это новая концепция информации и управления, которую можно определить, как учетно-аналитическую систему, реализующую синтез элементов учета, анализа, контроля, планирования, обеспечивающую как оперативное, так и стратегическое управление процессом достижения целей и результатов деятельности предприятия.

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

Стратегический анализ - это средство преобразования базы данных, полученных в результате анализа среды, в стратегический план организации.

Стратегический контроллинг - внутрифирменное консультирование менеджеров и собственников предприятия при выработке стратегии, стратегических целей и задач; ориентирован на поддержку процессов формирования потенциалов предприятия на перспективу; координирует функции стратегического планирования, контроля и системы стратегического информационного обеспечения.

Техническая конкурентоспособность товаров - показатель весьма гибкий и динамичный. Он перманентно меняется в соответствии с темпами научно-технического прогресса, происходящего как внутри страны, так и у ведущих мировых производителей той или иной продукции.

Товар - главный объект на рынке. Он имеет стоимость и потребительную стоимость (или ценность), обладает определенным качеством, показателями эффективности в производстве и потреблении, другими весьма важными характеристиками.

Управление затратами - важнейшая функция, выполняемая управленческим учетом.

Управленческая информация - это набор фактов, которые могут быть полезны для менеджера при разработке и реализации управленческих решений. Поэтому рассмотрим характеристики управленческой информации.

Управленческий учет в компании - это система, обеспечивающая руководящее звено фирмы информацией, необходимой для принятия решений и эффективного управления.

Финансовый анализ - изучение ключевых параметров и коэффициентов, дающих объективную картину финансового состояния предприятия: прибыли и убытков, изменений в структуре активов и пассивов, расчетах с дебиторами и кредиторами, ликвидности, устойчивости и т. д.

Финансовый контроллинг - это набор методик, направленных на совершенствование учетной политики и управленческой практики предприятий, исходя из финансовых критериев успешности функционирования предприятия. Финансовый план - центральный объединяющий план, выполняющий интегрирующую функцию.

Функции контроллинга - сбор и обработка информации на разных «ярусах» системы управления, необходимой для принятия управленческих решений и планирования деятельности организации; формирование системы стратегического и оперативного планирования и поиск информации для осуществления данного процесса; координация управленческой деятельности по достижению поставленных целей; разработка методов контроля по реализации планов (бюджетов); ведение контроля по реализации планов (бюджетов); сбор, обработка информации в ходе и после реализации плана, ее анализ и предоставление руководству организации для принятия управленческих решений; обеспечение рациональности управленческого процесса; исследование тенденций развития предприятия в условиях рыночной экономики.

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

Цель контроллинга - организовать процесс управления таким образом, чтобы достичь все цели, которые ставит руководство предприятия.

Центр прибыли - центр ответственности, ограниченный в формировании величины активов (решения о приобретении оборудования, проведении капитальных ремонтов принимаются головной организацией), но самостоятельно формирующий текущие расходы и выручку; может оцениваться как самостоятельное предприятие с учетом величины имеющихся активов.

Явные затраты - это затраты, которые должно нести предприятие для осуществления своей производственной и коммерческой деятельности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Фалько С.Г., Носов В.М. Контроллинг на предприятии. - М.: Знание России, 1995. - 80 с.
2. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга /Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 2016. - 800 с.
3. Контроллинг в бизнесе: методологические и практические основы построения контроллинга в организациях /А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примаков, С.Г. Фалько. - М.: Финансы и статистика, 1998. - 256 с.
4. Ананькина Е.А. и др. Контроллинг как инструмент управления предприятием /Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 279 с.
5. Вебер Ю., Шеффер У. Введение в контроллинг / пер. с нем.; под ред. и с предисл. С.Г. Фалько. М.: Объединение контроллеров, 2014. - 416 с.
6. Диаров А.А. Контроллинг: Учебно-практическое пособие. – М., МГУТУ, 2004. – 100 с.
7. Башкатова Ю.И. Контроллинг: Учебно-методический комплекс. – М.: Издательский центр ЕАОИ, 2008. – 108 с.
8. Андронова А.К., Печатнова Е.Д. Оперативный контроллинг. – М.: Дело, 2006. – 160 с.
9. Карминский А.М., Фалько С.Г. Контроллинг: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 336 с.
10. Анискин Ю.П., Павлова А.М. Планирование и контроллинг: Учебник по специальности «Менеджмент организаций». – М.: Омега-Л, 2005. – 280 с.
11. Головкин Н.Н. Контроллинг в бизнесе. – Ч.1. – Нижний Новгород: НГЛУ им. Н.А. Добролюбова, 2009. – 78 с.
12. Головкин Н.Н. Контроллинг в бизнесе. – Ч.2. – Нижний Новгород: НГЛУ им. Н.А. Добролюбова, 2010. – 109 с.
13. Данилочкина Н.Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 279 с.
14. Дедов О.А. Методология контроллинга и практика управления крупным промышленным предприятием. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 248 с.
15. Шляго Н.Н. Основы контроллинга: Конспект лекций. – СПб: Издательство «ЮТАС», 2009. – 124 с.
16. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с.
17. Пономарева Е.В. Контроллинг на предприятии: Учебное пособие. – СПб.: Издательство Санкт-Петербургского университета управления и экономика, 2012. – 188 с.

18. Бездудная А.Г., Ксенофонтова Т.Ю. Контроллинг на промышленном предприятии. – СПб: СПбГЭУ, 2016. – 192 с.
19. Кузнецов В.В., Большухина И.С. Контроллинг: Учебно-методическое пособие. – Ульяновск: УлГТУ, 2015. – 81 с.
20. Цёхла С.Ю. Контроллинг: Учебное пособие. – Симферополь, Таврический национальный университет им. В.И. Вернадского, 2007. – 60 с.
21. Ларионов В.Г. Контроллинг. Аудит. Этика. Инновации в управлении персоналом: Учебное пособие. – М.: Международный институт стратегических исследований, 2020. – 372 с.
22. Елфимова И.Ф., Хвостикова В.А. Контроллинг: Учебное пособие. – Воронеж: Воронежский государственный технический университет, 2006. – 163 с.
23. Набок Р., Набок А. Американская и немецкая модели контроллинга // Финансовый директор. – 2008. - №12, апрель.
24. Уткин Э.А. Контроллинг: российская практика. М.: Финансы и статистика, 1999. - 271 с.
25. Толкач В. Контроллинг – немецкая идея, получившая международное признание // Деловой портал «Управление производством». URL:http://www.uppro.ru/library/management_accounting/controlling/kontrolling-tolkach.html
26. Kimball B. The Book on Management. New York: The Haworth Press, 2004. - 259 p.
27. Друри К. Управленческий и производственный учет: учеб. комплекс для студентов вузов / пер. с англ. В.Н. Егорова. 6-е изд. М.: ЮНИТИ-Дана, 2012. - 1423 с.
28. Смирнов С.А. Контроллинг. М.: Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права, 2002. - 161 с.
29. Хорват П. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование. - М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. - 268 с.
30. Теплякова Т.Ю. Контроллинг: Учебное пособие. – Ульяновск: УлГТУ, 2010. – 143 с.
31. Контроллинг: теория и практика /Под ред. С.В. Осипова. – М.: Издательство Юрайт, 2018. – 145 с.
32. Контроллин: Учебник. – М.: Форум, 2013. – 336 с.
33. Карминский А.М., Фалько С.Г., Жевага А.А., Иванова Н.Ю. Контроллинг: Учебник. – М.: Форумика, 2017. – 336 с.
34. Асаул А.Н., Квициния М.Г. Управление затратами и контроллинг: Учебник. – Сухум, 2013. – 290 с.

35. Шляго Н.Н. Контроллинг: теория и практика: Учебник и практикум для академического бакалавриата. – М.: Издательство Юрайт, 2019. – 197 с.
36. Ивашкевич В.Б. Стратегический контроллинг: Учебное пособие. – М.: Инфра-М., 2016. – 216 с.
37. Сулоева С.Б., Муханова Н.В. Стратегический контроллинг в системе управления промышленным предприятием: Учебное пособие. – СПб: Издательство Политехнического университета, 2015.
38. Джордан Д. Контроллинг затрат на продукт с помощью решений SAP. – М.: Эксперт РП, 2014. – 608 с.
39. Кибанов А.Я. Аудит, контроллинг и оценка расходов на персонал. – М.: Проспект, 2017. – 824 с.
40. Ковалев С.В. Система контроллинга персонала промышленной организации. – М.: КноРус, 2016. – 264 с.
41. Майер Э. Контроллинг как системы мышления и управления. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 368 с.
42. Евдокимова Л.И. Формирование инновационных систем управления и контроллинга. – М.: LAP Lambert Academic Publishing, 2015. – 152 с.
43. Просветов Г.И. Контроллинг: Задачи и решения. – М.: Альфа-пресс, 2015. – 320 с.
44. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга. – М.: Омега-Л, 2015. – 505 с.
45. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я. – М.: Финансы и статистика, 2014. – 288 с.
46. Хан Д., Хунгенберг Х. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга. – М.: Финансы и статистика, 2017. – 928 с.
47. Шешукова, Т. Г. Теория и практика контроллинга. – М.: Огни, 2016. – 176 с.
48. Левкин Г.Г., Куршакова Н.Б. Контроллинг и управление логистическими рисками: Учебное пособие. – М., Берлин: Директ-Медиа, 2018. – 199 с.
49. Адова И.Б., Разумович И.В. Финансовый контроллинг: Учебное пособие. – Новосибирск: Издательство НГТУ, 2003.
50. Бородин В.А., Пряничников С.Б. Контроллинг в бизнесе: Учебное пособие. – Н. Новгород: НГЛУ, 2017. – 118 с.