МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

ТЕХНОЛОГИЙ И УПРАВЛЕНИЯ

##### Кафедра менеджмент

***А.А. Диаров***

# КОНТРОЛЛИНГ

# Учебно-практическое пособие. Для студентов специальности 0611,0614,0608,0605,0604,0606 всех форм обучения.

#### *Москва – 2008*

*УДК 658.012 .7*

#### *©. Диаров А.А.Контроллинг. Учебно-практическое пособие. – М.,МГУТУ, 2008*

В учебно-практическом пособии А.А. Диарова в кратком и систематическом виде изложено содержание курса контроллинга. Особое внимание уделено разделению полномочия и ответственности менеджера и контроллера, приводятся примеры из практики. После каждой темы даны вопросы и тесты, позволяющие контролировать степень усвоения материала. Имеется словарь основных понятий.

Пособие предназначено для студентов специальностей 0611,0614,0608,0606,0605,0604 всех форм обучения

Автор: Диаров А.А.

Рецензенты: проф. Денискин В.В.

проф. Александров Н.А.

Редактор: Свешникова Н.И.

***©*** Московский государственный университет технологий и управления, 2008

109004, Москва, Земляной вал, 73

СОДЕРЖАНИЕ

Введение

Раздел 1. Структура контроллинга

1.1 Сущность, задачи и функции контроллинга

1.2 Роль контроллинга в системе управления предприятием

1.3 Виды контроллинга. Стратегический и оперативный контроллинг

1.4 Разделы контроллинга

Вопросы для самоконтроля по теме

Тест по теме

Раздел 2. Управленческий учет как основа контроллинга

2.1 Задачи управленческого учета; его отличие от финансового учета

2.2 Классификация различных методов управленческого учета и их применение в контроллинге

Вопросы для самоконтроля по теме

Тест по теме

Раздел 3. Планирование, бюджетирование и анализ отклонений в контроллинге

3.1 Планирование и бюджетирование в системе контроллинга

3.2 Анализ отклонений в системе контроллинга

Вопросы для самоконтроля по теме

Тест по теме

Раздел 4. Задача «Киоск»

Раздел 5. Организация службы контроллинга

5.1 Организация подразделения контроллинга

5.2 Профессиональные и личностные качества контроллера

5.3 Внедрение контроллинга

Вопросы для самоконтроля по теме

Тест по теме

Раздел 6. Контроллинг направлений деятельности

6.1 Особенности контроллинга инвестиционных проектов

6.2 Контроллинг маркетинга

6.3 Контроллинг инновационных процессов

6.4 Финансовый контроллинг

Вопросы для самоконтроля по теме

Тест по теме

Решение тренировочных заданий

Тест по дисциплине

Словарь основных понятий

Литература

**ВВЕДЕНИЕ**

Контроллинг – это система управления достижением конечных целей предприятия. Тот, кто впервые слышит слово «контроллинг», обычно связывает его с понятием контроля. Однако, это нечто отличное и даже несколько противоположное ему. Контроль направлен в прошлое, на выявление ошибок, отклонений, просчетов и проблем. В большинстве случаев речь идет также о том, чтобы найти виновных. Контроллинг – это управление будущим для обеспечения длительного функционирования предприятия и его структурных подразделений. Службы контроллинга стремятся так управлять процессами текущего анализа и регулирования плановых и фактических показателей, чтобы по возможности исключить ошибки, отклонения и просчеты как в настоящем, так и в будущем.

Первоначально под контроллингом имелась в виду совокупность задач в сфере учета и финансов, а контроллер (лицо, выполняющее функции службы контроллинга) был главным бухгалтером. Затем это понятие стало толковаться шире: к функциям контроллинга стали относить финансовый контроль и оптимизацию использования финансовых средств и источников. В настоящее время контроллинг можно определить как систему управления процессом достижения конечных целей и результатов деятельности фирмы, то есть в экономическом отношении, с некоторой долей условности, как систему управления прибылью предприятия.

Известно, что прибыль представляет собой результат сопоставления, сальдирования выручки от продаж и других видов бизнеса и затрат, связанных с деятельностью фирмы. На конечную величину этого показателя – балансовую прибыль – влияют соотношения долговых обязательств и претензий предприятия и ряд других факторов. Решающим является, конечно, результат сопоставления выручки от реализации готовой продукции и затрат на ее производство. В системе контроллинга анализу этого соотношения уделяется особое внимание.

В совокупности функций контроллинга можно выделить сервисную функцию (представление необходимой информации для управления) и методологию принятия решений и их координации, а также, что наиболее важно, подготовку рекомендаций для принятия управленческих решений.

Информационное обслуживание контроллинга обеспечивается при помощи систем планирования, нормирования, учета и контроля, ориентированных на достижение цели, конечного результата деятельности предприятия. Информация должна содержать заданные (нормативные, плановые) и фактические данные, в том числе об отклонениях, выявляемых средствами учета в разрезе его подразделений.

Управляющая функция контроллинга реализуется с использованием данных анализа отклонений, величин покрытия, общих результатов деятельности для принятия разных оперативных и стратегических решений о регулировании функционирования предприятия. Поиск таких решений ведут на всех уровнях управления предприятием, и весьма важной задачей контроллинга является координация целей различных уровней, средств и методов их реализации, с тем чтобы максимально обеспечить достижение конечной цели предприятия.

Еще одна функция контроллинга – внутренний контроль на предприятии, контроль экономической работы его подразделений и организации в целом. В рамках системы контроллинга подразделения не предполагается наделять правом принятия решений, указаний и санкций. В отличии от ревизии контроллинг ориентирован на текущие результаты деятельности и не связан с документальной проверкой на местах совершения хозяйственных операций.

В нашей стране изучение контроллинга полезно не только преподавателям, аспирантам, студентам, но и всем тем, кто интересуется зарубежным опытом организации управления, учета и контроля, хочет расширить свой кругозор. Рыночная экономика предполагает, что затраты и результаты деятельности предприятий будут целиком и полностью определяться степенью эффективности управления, объемом и качеством работы каждого подразделения и члена трудового коллектива. Для объективной оценки этих параметров понадобится изменить, перестроить существующую систему планирования, нормирования, учета и отчетности, наделить ее в первую очередь на удовлетворение потребностей внутрифирменного управления.

В ближайшее время и в России контроллинг должен занять достойное место в системе управления предприятием. Этому реально должна содействовать необходимость введения системы антикризисного управления на многих предприятиях. Антикризисная программа ориентирована на реформирование организации. Стратегия реформирования антикризисного управления предполагает внедрение в реформируемых организациях долгосрочного внутреннего планирование. Опыт зарубежных фирм доказывает стратегическую связь долгосрочного планирования с системой контроллинга.

**РАЗДЕЛ 1. СТРУКТУРА КОНТРОЛЛИНГА**

**1.1 Сущность, задачи и функции контроллинга**

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 России термин “контроллинг” пришел из Германии и в настоящее время он используется наравне с термином “управленческий учет”. [1]

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.

**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:**

- Повышение нестабильности внешней среды выдвигает дополнительные требования к системе управления предприятием, в частности:

1. смещение акцента с контроля прошлого на анализ будущего;
2. увеличение скорости реакции на изменения внешней среды, повышение гибкости предприятия;
3. необходимость в непрерывном отслеживании изменений, происходящих во внешней и внутренней средах предприятия;
4. необходимость продуманной системы действий по обеспечению выживаемости предприятия и избежанию 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.

В настоящее время среди исследователей нет единого мнения о сущности и функциях контроллинга (табл. 1).

Таблица 1.

**Основные концепции контроллинга**

|  |  |
| --- | --- |
| **Ориентация концепции** | **Сущность и основные задачи контроллинга в рамках данной концепции** |
| 1 | 2 |
| 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) |

Эти концепции появились в разное время: первой возникла концепция, ориентированная на систему учета (в 1930-е гг.); концепция, ориентированная на управленческую информационную систему, стала популярной в 1970-1980 гг. (При бурном развитии компьютерной техники); концепция, ориентированная на систему управления, непосредственно связана с развитием проектного менеджмента, появлением матричных организационных структур.

**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. Когда осуществление проекта закончено, группа расформировывается и ее члены возвращаются в свои отделы. Матричная организационная структура широко используется в авиационной промышленности, автомобилестроении и др.

В целом система контроллинга на предприятии решает все перечисленные задачи, но расстановка акцентов может быть разной.

**1.2 Роль контроллинга в системе управления предприятием**

На рисунке 1 представлена схема роли контроллинга в процессе управления.

# Рисунок 1. Роль контроллинга в процессе управления

|  |  |
| --- | --- |
| **Процесс управления** | **Роль контроллинга в управленческом процессе** |
| Планирование | - координация различных планов и разработка консолидированного плана в целом по предприятию;  - разработка методики планирования;  - разработка графика составления планов;  - предоставление информации для составления планов;  - проверка планов, составленных подразделениями предприятия. |
| ↓ | ↓ |
| Организационная работа | - учет и контроль затрат и результатов по подразделениям |
| ↓ | ↓ |
| Стимулирование | - стимулирование выполнения планов по подразделениям |
| ↓ | ↓ |
| Контроль и регулирование | - сравнение плановых и фактических величин для измерения и оценки степени достижения цели;  - установление допустимых границ отклонений от плана;  - анализ отклонений, интерпретация причин отклонений плана от факта и выработка предложений для уменьшения отклонений |
| ↓ | ↓ |
| Анализ решений, информационные потоки | - участие в разработке архитектуры управленческой информационной системы (постановка задачи для программистов);  - сбор наиболее значимых для принятия управленческих решений данных;  - консультации по выбору корректирующих мероприятий и управленческих решений;  - разработка инструментария для планирования, контроля и принятия управленческих решений |

**1.3 Виды контроллинга.** **Стратегический и оперативный контроллинг**

Контроллинг - это система управления достижением целей и является неотъемлемой частью управления предприятием. Современный менеджмент разделяет цели предприятия на две группы: оперативные (краткосрочные) и стратегические (долгосрочные, перспективные). Следовательно, контроллинг должен управлять достижениями как стратегических, так и оперативных целей деятельности предприятия. Поэтому контроллинг как система включает в себя два основных аспекта: стратегический и оперативный.

Сравнительные характеристики стратегического и оперативного контроллинга представлены в таблице 2.

**Стратегический контроллинг** - его цель обеспечение выживаемости предприятия и “отслеживание” движения предприятия к намеченной стратегической цели развития.

Установление стратегических целей начинают с анализа информации о внешних и внутренних условиях работы предприятия. На этапе стратегического управления прогноз изменения внешних условий играет важную роль. Анализ внешних и внутренних факторов включает в себя направления, представленные на рисунке 2.

Рисунок 2. **Направления анализа в стратегическом контроллинге**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| анализ рынка капитала |  |  |  | анализ рынка технологий |
|  |  |  |  |  |
| анализ рынка |  |  |  | анализ рынка |
| сырья и материалов | ← | Анализ  внешней | → | труда |
|  |  | среды |  |  |
| анализ рынка сырья и анализ конкурентов |  |  |  | изучение экономических проблем |
|  |  |  |  |  |
| анализ экономико-политической сферы |  |  |  | изучение социально-политической сферы |
|  |  | Предприятие |  |  |
|  |  |  |  |  |
| анализ  маркетинга |  |  |  | анализ выпускаемой продукции |
|  | | | | |
| анализ  людских  ресурсов |  | | | анализ существующей  организационной структуры |
| ← | Анализ | → |
|  |  | внутренней |  |  |
| анализ технических и технологических | ← | среды | → | анализ финансового |
| ресурсов |  |  |  | состояния предприятия |
|  |  |  |  |  |
| анализ проведения НИОКР |  |  |  | оценка территориального расположения |

Таблица 2.

**Характеристика оперативного и стратегического контроллинга**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Признаки | Стратегический | Оперативный |
| Ориентация | внутренняя и внешняя среда предприятия | экономическая эффективность и рентабельность деятельности предприятия |
| Уровень управления | стратегический | тактический и оперативный |
| Цели | Обеспечение выживаемости. Проведение антикризисной политики. Поддержание потенциала успеха. | обеспечение прибыльности и ликвидности предприятия |
| Главные задачи | - участие в установдении количественных и качественных целей предприятия; | - руководство при планировании и разработке бюджета (текущее и оперативное планирование); |
|  | - ответственность за стратегическое планирование; | - определение узких и поиск слабых мест для тактического управления; |
|  | - разработка альтернативных стратегий;  - определение критических внешних и внутренних условий, лежащих в основе стратегических планов; | - определение всей совокупности подконтрольных показателей в соответствии с установленными текущими целями; |
|  | - определение узких и поиск слабых мест;  - определение основных подконтрольных показателей в соответствии с установленными стратегическими целями; | - сравнение плановых (нормативных) и фактических показателей подконтрольных результатов и затрат с целью выявления причин, виновников и последствий отклонений; |
|  | - сравнение плановых (нормативных) и фактических значений подконтрольных показателей с целью выявления причин, виновников и последствий данных отклонений; | - анализ влияния отклонений на выполнение текущих планов;  - мотивация и создание систем информации для принятия текущих управленческих решений. |
|  | - анализ экономической эффективности (особенно инноваций и инвестиций). |  |

Стратегический контроллинг несет ответственность за обоснованность стратегических планов. Прежде чем осуществлять контроль за достижением какой-либо цели, необходимо установить насколько обоснованно она выбрана и насколько реально ее достижение. Проверка стратегических планов включает в себя, как минимум, проверку на полноту планов, их взаимоувязку и отсутствие внутренних противоречий. По результатам проведенной проверки следует либо разработать систему контроля за выполнением плана, либо приступить к разработке альтернативных вариантов стратегического плана.

Для выбранного варианта стратегического плана разрабатывается система контроля за достижением целей. Для этого, прежде всего, необходимо выбрать **области контроля:**

- стратегические цели (как качественные, так и количественные);

- критические внешние и внутренние условия, лежащие в основе стратегических планов;

- узкие и слабые места, выявленные в результате анализа стратегического плана.

При определении системы подконтрольных показателей необходимо помнить о следующих **требованиях:**

- объем показателей должен быть ограничен;

- показатели должны содержать данные по всему предприятию в целом, а также по всем его подразделениям;

- выбранные показатели должны быть динамичными и перспективными (необходимо обеспечить возможность сопоставления данных, как минимум, за пять лет);

- показатели должны иметь характер раннего предупреждения;

- при выборе показателей необходимо обращать внимание на то, чтобы они были сопоставимыми (с прошлыми достижениями, с другими предприятиями отрасли и т.д.).

**Анализ выбранных подконтрольных показателей** включает в себя следующее:

- сравнение нормативных и фактических значений с целью выявления отклонений;

- выявление причин и виновников отклонений;

- определение зависимости между полученными отклонениями и конечными результатами деятельности предприятия;

- анализ влияния полученных отклонений на конечные результаты.

Аналитическая информация поступает с определенной периодичностью руководству предприятия для принятия управленческих решений.

**Оперативный контроллинг** - его цель создание системы управления достижением текущих целей предприятия, а также принятия своевременных решений по оптимизации соотношения затраты-прибыль.

В отличие от стратегического оперативный контроллинг ориентирован на достижение краткосрочных целей.

**Основные подконтрольные показатели:**

- рентабельность капитала;

- производительность;

- степень ликвидности.

Система оперативного контроллинга способом оперативных решений предохраняет предприятие от кризисного состояния.

**1.4 Разделы контроллинга**

На рисунке 3 представлена структурная схема контроллинга.

Рисунок 3. **Разделы контроллинга**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1. Установление целей |  | 2. Планирование |  | 3. Управленческий учет |
|  |  | ↑ |  |  |
| 8. Выработка рекомендаций для принятия управленческих решений | ← | Контроллинг | → | 4. Информационные потоки |
|  |  | ↓ |  |  |
| 7. Анализ планов, результатов и отклонений |  | 6. Контроль |  | 5. Мониторинг |

**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. Оперативный управленческий учет** - отражение всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Как элемент системы контроллинга он принципиально отличается от бухгалтерского учета. Управленческий учет ориентирован на информационные потребности руководителей предприятия и подразделений, на поддержку принятия управленческих решений, а бухгалтерский учет 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 объем информации, без которого эффективное управление невозможно.** Причем 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 четкого 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 неопределенности.** Поэтому информация, которую поставляет система контроллинга, должна отвечать следующим требованиям:

- достоверность;

- полнота;

- релевантность (существенность);

- полезность (эффект от использования информации должен превышать затраты на ее получение);

- понятность;

- своевременность;

- регулярность.

Таким требованиям должна отвечать любая информация, в том числе информация традиционного бухгалтерского (финансового) учета. Однако значимость различных требований может быть различной: если для бухгалтерского (финансового) учета главное - это достоверность информации, то в системе контроллинга - релевантность информации (насколько она существенна для принимаемого управленческого решения). Все остальные требования к информации в рамках контроллинга играют подчиненную роль: несущественная информация, даже если она вполне достоверна, не может помочь в принятии управленческих решений; в то же время существенная, но достоверная лишь на 95%, - может оказаться большим подспорьем руководителю.

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 отчетов 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. 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.

Модель мониторинга, осуществляемого в рамках системы контроллинга, представлена на рисунке 4.

Рисунок 4. **Модель мониторинга.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Сравнение текущих результатов с целевыми | → | выводы по результатам сравнения |

↑ ↓ ↓

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| оперативное отслеживание текущих результатов |  | сильные и слабые стороны предприятия |  | возможности и опасности извне |
|  |  | ↓ |  | ↓ |
|  |  | прогноз изменения потенциала предприятия |  | прогноз изменений в внешней среде |
|  |  | ↓ |  | ↓ |
|  |  | Контроль целей предприятия и оценка возможности их достижения:  - прогрессивность;  -оптимальность;  - непротиворечивость;  - выполнимость. | | |

↓

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Действия |  | Корректировка целевых параметров |  |
|  |  | ↓ |  |
|  |  | корректировка плана мероприятий по достижению целей предприятия |  |

**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 (расчет 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, учет, 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.

**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?

**ТЕСТ ПО ТЕМЕ**

**1. Цель стратегического контроллинга:**

а) экономическая эффективность деятельности предприятия;

б) обеспечение выживаемости предприятия;

в) оптимизация соотношения затраты-прибыль.

**2. Главное требование к информации в системе контроллинга:**

а) достоверность;

б) релевантность;

в) регулярность.

**3. Задачей текущего контроля в контроллинге являются:**

а) контроль ограничений;

б) контроль планов;

в) мониторинг внутренней среды с целью раннего обнаружения проблем.

**4. Главное требование к информации в бухгалтерском (финансовом) учете:**

а) достоверность;

б) релевантность;

в) регулярность.

**5. Оперативный контроллинг ориентирован:**

а) на внутреннюю и внешнюю среду предприятия;

б) на антикризисную политику предприятия;

в) на экономическую эффективность предприятия.

**РАЗДЕЛ 2. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ОСНОВА КОНТРОЛЛИНГА**

2.1. Задачи управленческого учета;

его отличие от финансового учета

Управленческий учет является основой системы контроллинга на предприятии. 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.

Законодательство России обязывает каждое предприятие вести бухгалтерский (финансовый) учет. Но для принятия управленческих решений существует объективная необходимость организации в рамках системы контроллинга специального управленческого учета, который может быть либо совмещен с финансовым, либо выделен отдельным блоком.[1]

В зарубежной практике существуют разные подходы к этому вопросу. Во Франции используются два плана счетов - финансового и управленческого учета, а взаимодействие между ними осуществляется через специальные счета-экраны; в Германии для управленческого и финансового учета существуют отдельные планы счетов; в США управленческий учет представляет собой отдельный блок внутри финансового учета.

На большинстве российских предприятий система управленческого учета встроена в систему обычного финансового учета. Различные подходы к взаимодействию управленческого и финансового учета представлены схематично на рисунке 5.

Рисунок 5. **Различные подходы к взаимодействию управленческого и финансового учета**

|  |  |
| --- | --- |
| Автономия  управленческого учета | |
|  | раздельное ведение управленческого и финансового учета в разных планах счетов |
|  |  |
|  | взаимодействие между управленческими и финансовыми учетом через систему счетов-экранов |
|  |  |
|  | выделение управленческого учета отдельным блоком внутри финансового учета |
|  |  |
|  | практически полная интеграция управленческого и финансового учета |
| Интеграция  управленческого и финансового  учета | |
|  | |

В современных условиях управленческий учет в России сильно интегрирован с бухгалтерским, так как в стандартном плане счетов предусмотрены счета для учета производственных затрат и результатов деятельности. Поэтому можно модернизировать существующую в России систему учета таким образом, чтобы она могла решать задачи управленческого учета.

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). Отсюда и вытекают и все отличия, которые приводятся в таблице 3.

**2.2.** **Классификация различных методов управленческого учета и их применение в контроллинге**

Краткая характеристика существующих систем управленческого учета, а также анализ их достоинств и недостатков приводятся в таблице 4.

В контроллинге используются методы управленческого учета затрат. С целью их оптимального применения в таблице 5 приводятся результаты их оценки при решении задач контроллинга.

Этот анализ (таблица 5) показывает, что наиболее подходящим для целей контроллинга является 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.

Таблица 3.

# 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 системы учета не существует |
| Теоретическая база | нормативные акты | экономическая теория, теория 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 требованием законодательства | по мере необходимости, в соответствии с потребностями руководства предприятия |
| Степень надежности | требует объективности, ориентирован на контроль прошлого | зависит от целей планирования, ориентирован на прогноз будущего |
| Главное требование к информации | точность | релевантность |

Таблица 4. **Краткая характеристика существующих систем управленческого учета**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Название** | **Основные черты** | **Достоинства** | **Недостатки** |
| А. Учет по полной себестоимости | себестоимость продукции включает все затраты предприятия, причем постоянные затраты распределяются пропорционально выбранной базе | - видна полная себестоимость продукции,  - соответствие сложившихся в России традиций и требований нормативных актов по финансовому учету и налогообложению | - невозможность проведения анализа, контроля и планирования затрат вследствие невнимания к характеру поведения затрат в зависимости от объема (постоянные затраты в учете рассматриваются как переменные),  - утрата объектами калькуляции индивидуальности вследствие использования общих баз распределения,  - включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с ее производством; в итоге - искажение рентабельности отдельных видов продукции (зависит от выбора метода распределения постоянных затрат),  - в калькуляции цены с самого начала предусматривается плановая прибыль, тогда как на самом деле необходимо лишь устранить риск убытков (Эти недостатки не позволяют выделить релевантные для принятия управленческих решений затраты). |
| 1. Учет по фактической себестоимости | отражаются фактические затраты без каких-либо корректировок  Зф=QфЦф,  где Зф - фактические затраты; Qф - фактическое количество; Цф - фактическая цена. | простота | - отсутствие нормативов для контроля количества использованных ресурсов и цен на них,  - отсутствие возможности анализа причин отклонений,  - сложность процедуры расчета фактических цен при обмене услугами между подразделениями,  - “скачки” себестоимости вследствие невозможности создания резервов (например, на выплату отпускных),  - трудоемкость пересчета цен на каждую единицу использованных ресурсов,  - необходимость расчета себестоимости каждой партии изделий, что при массовом производстве трудоемко. |
| 1.2. В ценах прошлого периода | Затраты определяются следующим образом: З=ЦпрQф+О, где З - затраты; Цпр - средняя цена прошлого периода; Qф - фактическое количество; О - отклонение затрат за счет цен. | По сравнению с А.1.1.:  - упрощение сравнения затрат за различные периоды;  - возможность контроля;  - упрощение ведения учета (нет необходимости каждый раз рассчитывать фактическую цену. | - использование в качестве норматива средней цены за прошлый период, что не соответствует целям предприятия и затрудняет контроль,  - отсутствие нормативов по количеству использования ресурсов,  - “скачки” себестоимости вследствие невозможности создания резервов. |
| 1.3. В плановых ценах | Прямые затраты отражаются в плановых ценах. Отклонение прямых затрат от запланированного уровня списываются в конце периода. Планирование постоянных затрат отсутствуют. Расчет затрат проводится по следующим формулам: Ззф=Ззп+Оз+Оч, где Ззф, Ззп - фактические и плановые затраты на зарплату; Оз, Оч - отклонения, вызванные изменением средней ставки зарплаты и численности персонала; Змф=Змп+Qq+OЦ, где Змф, Змп - фактические и плановые затраты на материалы; Qq, Oц - отклонения затрат, вызванные изменением количества материалов и изменением цен на материалы. | По сравнению с А.1.1.:  - устранение колебаний цен (в случае прямых затрат);  - возможность планирования прямых затрат;  - возможность сравнения фактических и плановых значений (но только для прямых затрат). | - отсутствие возможности контроля и анализа отклонений косвенных затрат,  - “скачки” себестоимости вследствие отсутствия резервирования. |
| 2. Учет по нормативной себестоимости | Под нормативными затратами понимают:  - среднее значение за ряд прошлых периодов;  - скорректированное среднее значение (по экстраполяции, с поправками на изменения технологии и т.п.). Используют различные нормативы; только по количеству, только по ценам, по количеству и по ценам одновременно. | - возможность контроля (сопоставлением фактических значений с нормативными),  - возможность анализа причин отклонений,  - ускорение расчета затрат (затраты по каждому центру и по каждому носителю рассчитывается независимо друг от друга, а значит, возможно, одновременное проведение расчетов),  - отсутствие необходимости калькулирования себестоимости по каждой партии отдельно,  - сглаживание колебаний себестоимости за счет возможностей резервирования | - несоответствия нормирования “от достигнутого” или по экстраполяции требованиям сегодняшнего дня,  - при нормативном учете отсутствует обоснование корректировок средних значений, что снижает точность планирования и мешает эффективному контролю. |
| 2.1. С фиксированным объемом выпуска | - нормативы устанавливаются безотносительно к объему деятельности  - учитываются отклонения:   1. по цене;   по количеству.  - расчет отклонений:   1. Определение ставки нормативных затрат: Сн=Зн:Qн, где Зн - нормативные затраты; Qн - нормативное количество. 2. Определение расчетных нормативных затрат: Знр=СнQф, где Qф - фактическое количество. 3. Определение отклонения: О=Зф-Знр, где Зф, Знр - фактические и расчетные нормативные затраты. | - см. А.2.  - относительная простота;  - отсутствие необходимости классификации затрат. | - см. А.2.  - отсутствие эффективного контроля из-за игнорирования характера зависимости затрат от объема выпуска,  - действует только при заданном объеме, отклонения за счет изменения объема не учитываются. |
| 2.2. Сменяющимся объемом выпуска | - нормативы переменных затрат устанавливаются на единицу объема, а нормативы постоянных затрат - на весь объем  - учитываются отклонения   1. по цене; 2. по количеству; 3. по объему.   - алгоритм расчета:   1. Затраты подразделяются на постоянные и переменные. 2. Рассчитывают ставку нормативных переменных затрат: Сн var = Зн var: Qн, где Зн var - суммарные нормативные переменные затраты, Qн - нормативный объем выпуска. 3. Рассчитывают ставку нормативных постоянных затрат: Сн const=Зн const:Qн, где Зн const -суммарные нормативные постоянные затраты. 4. Рассчитывают ставку нормативных затрат для нормативного объема Сн=Сн const+Cн var. 5. Определяют расчетные нормативные затраты на фактический объем выпуска: Знр=СнQф, где Qф - фактический объем. 6. Рассчитывают суммарное отклонение затрат: О=Зф-Знр, где Зф - фактические затраты. 7. Определяют нормативные затраты на фактический объем выпуска: Зн=Зн const+Cн varQф. 8. Определяют отклонение затрат, вызванное изменением цен на ресурсы и норм расхода ресурсов: Ос=Зф-Зн. 9. Рассчитывается отклонение затрат, вызванное изменением объема выпуска: Оq=Зн-Знр. | - см. А.2.  - учитывается характер поведения затрат в зависимости от объема, что обеспечивает более точный расчет и дает информацию для оперативного управления.  - по сравнению с А.2.1. улучшаются возможности для контроля.  - учитываются отклонения за счет объема. | - сложность по сравнению с А.2.1.  - одинаковый подход к определению постоянных и переменных затрат (при корректировке на изменение объема постоянные затраты рассматриваются как переменные), что искажает результат. |
| 3. Учет по плановой себестоимости (стандарткос-тинг) | - плановые величины основаны не на прошлом опыте, а на прогнозах на будущее.  - прямые переменные затраты планируются по видам продукции, остальные - по центрам затрат. Планируются и цены, и количество. | - см. А.2.  - более глубокая обоснованность плановых величин по сравнению с нормативными обеспечивает увеличение точности прогнозов и эффективности контроля. | Относительная сложность |
| 3.1. С фиксированным объемом выпуска | аналогичен учету по нормативной себестоимости с фиксированным объемом, отличие - вместо нормативных используются плановые величины. | - см. А.3.  - относительная простота.  - нет необходимости классифицировать затраты. | - см. А.3.  - см. А.2.1. |
| 3.2. С меняющимся объемом выпуска | аналогичный учету по нормативной себестоимости с меняющимся объемом, отличие - вместо нормативных используются плановые величины. | - см. А.3.  - учитывается характер поведения затрат в зависимости от объема, что обеспечивает высокую точность результатов расчета и дает информацию для оперативного управления.  - по сравнению с А.3.1. улучшаются возможности контроля.  - учитываются отклонения за счет объема. | - см. А.3.  - см. А.2.2. |
| В. Учет по усеченной себестоимости | на объект калькуляции (продукцию, центр затрат и др.) относят лишь те затраты, которые при выбранном подходе рассматриваются как непосредственно связанные с данным объектом | - финансовый результат по всему предприятию и по отдельным видам продукции не зависит от выбора метода распределения постоянных затрат  - возможность сравнения себестоимости различных периодов только в части релевантных затрат; в результате - изменение структуры предприятия, связанные с этим нерелевантные, неподконтрольные затраты не влияют на результат сравнения  - учет характера поведения затрат в зависимости от объема  - вследствие учета характера поведения затрат в зависимости от объема возможны:   1. анализ причин отклонений; 2. оценка минимального критического объема производства; 3. оценка риска; 4. планирование затрат и результатов; 5. оптимизация объема производства; 6. оптимизация структуры выпуска; 7. ценообразование в коротком периоде; 8. контроль; 9. выявление причинно-следственных связей, т.е. “рычагов управления” затратами | - отсутствие расчета полной себестоимости продукции, необходимый согласно законодательству  - заниженная себестоимость запасов  - разделение постоянных и переменных затрат затруднено (в долгосрочном периоде все затраты превращаются в переменные) |
| 1. Простой директ-костинг | - разделение затрат на переменные и постоянные (фиксируется либо в классификации видов затрат, либо в классификации центров затрат)  - на продукцию относятся только переменные затраты, на центр затрат относятся только переменные затраты на ведение основной деятельности данного центра затрат.  Расчет прибыли: Пр=∑(Цi-Зvar i)-Зconst, где Пр - прибыль, Цi - цена i-го вида продукции, Зconst - постоянные затраты.  - по каждому виду продукции рассчитывается сумма покрытия (маржинальная прибыль): МП=Ц-Зvar, где МП - маржинальная прибыль (сумма покрытия), Ц - цена, Зvar - переменные затраты на единицу продукции.  - дополнительные возможности:   1. расчет плановой и фактической маржинальной прибыли; 2. расчет сумм покрытия по внутрифирменному обороту (с применением соответствующих трансферных цен); 3. установление минимально допустимой маржинальной прибыли; 4. многоуровневый директ-костинг | - см. В  - относительная простота (нет необходимости распределения постоянных затрат на продукцию и на центры затрат)  - информация для ценообразования в краткосрочном периоде (нижняя граница цены в краткосрочном периоде равна переменным затратам) | - отсутствует информация для ценообразования в долгом периоде  - рыночная цена на продукцию не всегда известна, что затрудняет планирование маржинальной прибыли  - возможна нелинейная функция затрат  - наличие в числе постоянных затрат таких, которые можно непосредственно отнести на конкретное изделие. |
| 2. Учет покрытия постоянных затрат | Система является логическим продолжением и углублением простого директ-костинга (В.1.)  - затраты подразделяют (по принципу их отношения к объектам калькулирования) на прямые и косвенные, а также на постоянные и переменные  - расчет о прибылях и убытках имеет следующий вид: В-Ноб=Вr; СП1=Вr-Зvar изд.; СП11=СП1-Зvar гр.; П=СП11-Зconst; где В - выручка; Ноб - налоги с оборота; Вr - чистая выручка, СП1, СП11 - суммы покрытия; 1 и 11 соответственно; Зvar изд, Зvar гр - переменные затраты изделия и группы изделий; Зconst - постоянные затраты; П - прибыль. Постоянные затраты при необходимости можно разделить на группы (постоянные затраты изделия, группы изделий, центра ответственности, предприятия в целом) и рассчитать соответствующие суммы покрытия. Возможны и другие варианты классификации затрат, например, на денежные и неденежные. | - наличие информации для ценообразования в краткосрочном и долгосрочном периодах,  - наличие информации для анализа инвестиций (релевантными для принятия инвестиционных решений затратами можно считать прямые затраты на изделие, на группу изделий и иногда постоянные затраты центра),  - наличие информации для оптимизации объема производства в условиях ресурсных ограничений (максимизация суммарной маржинальной прибыли),  - наличие информации для выбора технологического процесса и способа организации производства,  - наличие информации для контроля, планирование затрат и результатов,  - нахождение критического объема производства (в краткосрочном и долгосрочном периодах) с целью оценки риска,  - уменьшение степени недооценки запасов по сравнению с простым директ-костингом | - не всегда легко провести выделение группы изделий,  - в себестоимость продукции включаются прямые постоянные затраты, которые на самом деле возникают не вследствие производства продукции, а служат поддержанию производственных мощностей в рабочем состоянии. Поэтому система сближается с учетом по полной себестоимости,  - сложность классификации затрат. |
| 3. Учет покрытия постоянных затрат с относитель-ными прямыми затратами | - разрабатывается иерархия объектов затрат, включающая в себя направления деятельности, центры ответственности, виды затрат, виды продукции, причем все затраты являются прямыми для какого-либо объекта,  - затраты подразделяют на следующие группы:   1. прямые и косвенные для заданного объекта (например, продукция, центр затрат), 2. постоянные и переменные относительно объема деятельности, 3. денежные и неденежные, 4. по факторам, определяющим размер затрат (например, численность персонала, производственные площади) | - нет необходимости распределять косвенные постоянные затраты,  - все затраты рассматриваются как прямые, что дает больше возможностей для контроля,  - наличие информации для оптимизации объема выпуска в условиях ограниченных ресурсов,  - наличие информации для оптимизации структуры выпуска в условиях ограниченных ресурсов. | - трудно проводить оценку запасов,  - не всегда можно найти объект, для которого затраты являются прямыми,  - сложность метода. |
| 4. Учет плановых предельных затрат | В отличие от директ-костинга используются не фактические, а плановые значения. В отличие от учета по полной себестоимости фактические затраты, сравниваются с плановыми только в переменной, но не в постоянной части. Сравнение плановых и фактических значений проводят следующим образом:   1. Рассчитывают плановые затраты по центрам затрат. 2. Плановые затраты разделяют на постоянные и переменные. 3. Плановую ставку переменных затрат рассчитывают по формуле: Сп var=Зп var:Qп, где Зп var - плановые переменные затраты, Qп - плановый объем. 4. Расчетные плановые переменные затраты определяют по формуле: Зрп=Сп var Qф, где Qф - фактический объем. 5. Отклонение за счет норм и цен рассчитывают по формуле: Ос=Зф-Зрп, где Зф, Зрп - фактические и расчетные плановые затраты соответственно. 6. Проводят анализ постоянных затрат и определяют производительные постоянные затраты: Зп пол= =ЗппQф:Qп, где Qф, Qп - фактический и плановый объемы соответственно. 7. Определяют непроизводительные постоянные затраты: Зпб=Зпп:Qп(Qф-Qп), где Зпп - плановые постоянные затраты, Qф, Qп - фактический и плановый объемы соответственно. 8. Отклонения постоянных затрат не относят на конкретные центры затрат, а списывают на результат всего предприятия. В себестоимость продукции включают только переменные затраты. | - см. В.1.  - расширение возможностей для контроля по сравнению с простым директ-костингом (см. В.1.). понятность, наглядность. | - см. В.1. |

**Решение задач оперативного контроллинга при применении различных методов управленческог учета (знаки “+”, “-” и “0” означают: “задача решается полностью”, “задача не решается”, “задача решается частично” соответствено).**

Таблица 5.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Системы управленческого учета | | | | | | |
| ЗАДАЧИ | Учет по фактической себестоимости | Учет по нормативной себестоимости | Учет по плановой себестоимости | Простой директ-костинг | Учет покрытия постоянных затрат | Учет покрытия постоянных затрат с относительными прямыми затратами | Учет плановых предельных затрат |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1. Планирование |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.1. Составление оперативного плана на предприятии в целом | - | - | 0 | 0 | + | + | + |
| 1.2. Краткосрочное планирование производства | - | - | - | 0 | 0 | + | + |
| 1.3. Планирование единовременных и неповторяющихся работ | - | - | - | 0 | 0 | + | 0 |
| 1.4. Планирование сбыта | - | - | - | - | + | + | + |
| 1.5. Краткосрочное планирование затрат и (по возможности) результатов: |  |  |  |  |  |  |  |
| - по всему предприятию в целом; | - | 0 | 0 | + | + | + | + |
| - по центрам ответственности; | - | 0 | 0 | - | + | + | + |
| - по технологическим процессам, их стадиям; | - | 0 | 0 | - | + | + |  |
| - по видам продукции; | - | 0 | 0 | - | + | + |  |
| - по видам затрат | - | 0 | 0 | - | + | + |  |
| 1.6. Планирование влияния различных управленческих решений на затраты и результаты (в краткосрочном периоде): |  |  |  |  |  |  |  |
| - решения об объеме производства; | - | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| - решения о структуре выпуска; | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| - выбор между собственным производством и закупкой на стороне; | - | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| - оценка возможностей финансового маневра | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 1.7. Анализ чувствительности затрат и результатов к воздействию внешних факторов и расчет “запаса прочности” (оценка риска в краткосрочном периоде): |  |  |  |  |  |  |  |
| - уровень спроса; | - | - | - | 0 | + | + | 0 |
| - цены на закупаемые товары и услуги и др. | - | - | - | + | + | + | + |
| 1.8. Ценообразование затратными методами (в краткосрочном периоде): |  |  |  |  |  |  |  |
| - верхняя граница цены закупаемых товаров и услуг; | - | 0 | 0 | 0 | + | + | 0 |
| - цена реализуемых товаров и услуг; | - | 0 | 0 | 0 | + | + | 0 |
| - внутренние (трансферные) цены | - | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 2. Учет и контроль затрат и результатов. Анализ отклонений. |  |  |  |  |  |  |  |
| 2.1. Составление отчетности о затратах и результатах по мере необходимости (а не только за квартал или за месяц) | - | 0 | 0 | + | + | + | + |
| 2.2. Сравнение плановых и фактических затрат и результатов в целом по предприятию | 0 | 0 | + | 0 | + | + | 0 |
| 2.3. Сравнение плановых и фактических затрат и результатов: |  |  |  |  |  |  |  |
| - по центрам ответственности; | 0 | 0 | + | + | + | + | + |
| - по видам продукции; | 0 | 0 | 0 | 0 | + | + | + |
| - по видам используемых ресурсов | 0 | + | + | + | + | + | + |
| 2.4. Контроль динамики затрат и результатов | + | + | + | + | + | + | + |
| 2.5. Выявление причин отклонений | - | + | + | + | + | + | 0 |
| 2.6. Оценка эффективности работы линейных и функциональных менеджеров | - | 0 | 0 | + | + | + | 0 |
| 2.7. Контроль полных затрат | + | 0 | 0 | - | 0 | 0 | - |
| 2.8. Контроль релевантных (предельных) затрат | - | - | - | + | + | + | + |
| 2.9. Оценка и контроль стоимости запасов готовой и незавершенной продукции | + | + | + | 0 | + | 0 | 0 |
| 2.10. Корректировка методик планирования | - | 0 | + | 0 | 0 | + | + |

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Какая основная задача управленческого учета?
2. Как осуществляются взаимодействия управленческого и финансового учета в зарубежной и отечественной практике?
3. В чем коренное отличие управленческого учета от финансового?
4. Какие методы управленческого учета используются в контроллинге?
5. Какие системы учета обеспечивают максимум информации для принятия управленческих решений?

ТЕСТ ПО ТЕМЕ

1. Управленческий учет, как основа системы контроллинга, разрабатывается для:

а) внешних пользователей;

б) внутрифирменного управления;

в) партнеров по бизнесу.

2. В России система управленческого учета встроена:

а) в систему обычного финансового учета;

б) представляет собой отдельный блок внутри финансового учета;

в) для финансового и управленческого учета используются два плана счетов.

3. В России разработка управленческого учета:

а) требуется по законодательству;

б) ведется по решению руководства предприятия;

в) зависит от целей планирования.

4. Теоретической базой финансовой (бухгалтерского) учета является:

а) экономическая теория;

б) нормативные акты;

в) теория принятия решений.

5. Основным объектом финансового (бухгалтерского) анализа является:

а) предприятия в целом;

б) центры ответственности внутри предприятия;

в) виды продукции.

РАЗДЕЛ 3. ПЛАНИРОВАНИЕ, БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ В КОНТРОЛЛИНГЕ

3.1 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.[6]

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.

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 целесогласования** 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.

На рисунке 6 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.

Рисунок 6. **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.

Контроллер отвечает за процесс формирования бюджета (рисунок 7). Он заботится о том, чтобы бюджет планировался систематически. Контроллер несет ответственность за подготовку и проведение процесса бюджетирвоания. 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.

Рисунок 7. **Последовательность планирования**

Организация и техническая подготовка

↓

Рамочные данные

↓

План мероприятий и календарный план

↓

Координация разделов плана

↓

Проверка на совместимость

↓

Предварительный проект бюджета

↓

Дальнейшие варианты проекта

↓

Одобрение бюджета

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.

**3.2 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 знак “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.

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?

ТЕСТ ПО ТЕМЕ

1. Исходным пунктом для бюджерования является:

а) план сбыта;

б) производственный план;

в) результаты маркетинговой исследований.

1. План сбыта формируется:

а) «сверху вниз»;

б) «снизу вверх»;

в) как «сверху вниз», так « снизу вверх».

3. 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.

4. Бюджет служит инструментом для управления:

а) расходами предприятия;

б) ликвидностью предприятия;

в) доходами, расходами и ликвидностью предприятия.

5. 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.

РАЗДЕЛ 4. ЗАДАЧА «КИОСК»

Рассмотрим, как на практике менеджер использует управленческую и плановую информацию, которую ему поставляет контроллер [10].

Предприниматель намерен открыть на выставке киоск по продаже напитков, который арендует у администрации за 1500 рублей в день (структурные затраты). Схема киоска представлена на рисунке 8.

## Рисунок 8. **Схема киоска**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | | Прилавок | |  | |
|  | | |  | |
|  |  |  | | Прибор для приготовления кофе | |  |
| Свободная  площадь | | | |
| Ящики с бутылками пива | | | | |
|  | | | | | | |

Ассортимент предлагаемых напитков ограничивается в первые дни торговли двумя видами: пиво в бутылках и кофе в бумажных стаканчиках. Цены продажи единицы каждого продукта предварительно устанавливают без учета стратегических целей, основываясь лишь на предпринимательской интуиции либо ориентируясь на цены конкурентов: для кофе – 7,5 рублей, для пива – 10,5 рублей. Следующим шагом на этапе предварительного планирования должен быть расчет предельных затрат для обоих продуктов. С пивом все просто, поскольку предприниматель выступает в этом случае в роли перепродавца: он закупает пиво по цене 6,45 рублей за бутылку.

В случае с кофе возникает своего рода процесс производства и сборки. Растворимый кофе разливается в бумажные стаканчики. Вода нагревается в электрическом приборе. Покупатели получают маленькую пластиковую ложечку для размешивания сахара. Сахар и молоко предлагаются тут же. Каковы в этом случае предельные затраты, то есть затраты, которые возникают каждый раз, когда готовится еще один стаканчик кофе?

Определяют эти затраты на основе рецептуры. Для отмеривания продукта используют специальную ложечку, что позволяет стандартизировать расход кофе исходя из собственных представлений о крепости предлагаемого напитка. Для расчета расхода молока и сахара используют усредненный стандартизированный норматив. В рецептуру приготовления включается также спецификация сопутствующих предметов: стаканчик и ложечка для размешивания.

Таким образом, исходя из рецептуры и спецификации рассчитывают продуктовые затраты (предельные) на единицу продаваемого на рынке продукта. Горячая вода могла бы быть также включена в расчет, поскольку потребляемая для кипячения порции воды электроэнергия является элементом продуктовых затрат. Можно было бы разработать нечто вроде норматива энергопотребления.

Другой, не учтенный в примере, аспект – процессы наполнения стаканчика растворимым кофе и водой. В рассматриваемом примере связанные с этим затраты отнесены к структурным. Если бы здесь шла речь о крупносерейном производстве, то нужно бы было включить все позиции технологического процесса (технологическое время) в структуру продуктовых затрат. Вопрос об отнесении затрат к продуктовым или структурным решается с учетом действия временного фактора. Движение руки, приводящее к созданию физической субстанции продаваемого продукта, является элементом продуктовых затрат. Следующая за этим беседа с покупателем с целью его консультирования по поводу выбора покупки является элементом структурных затрат.

**Результаты первого дня торговли.** В конце дня предприниматель установил, что он продал по 1000 единиц каждого напитка. С учетом этого на рисунке 9 приводится результаты финансовых расчетов по видам продуктов.

Этот расчет проведен параллельно по двум методам: на основе сумм покрытия (маржинальная прибыль) и на основе полных затрат. При втором методе арендную плату необходимо распределить между обоими продуктами пропорционально потребности в площади. Анализ показал, что площади, занимаемые ящиками с бутылками пива и прибором для приготовления кофе, соотносятся как 9:1. площади в киоске загружены полностью. Свободные площади распределяются в том же соотношении, так что в целом 90% арендной платы будет приходиться на пиво, а 10% - на кофе. В результате получаем прибыль от продажи пива в размере 2700 рублей, а от продажи кофе – 2850 рублей. В пересчете на одну бутылку пива прибыль равна – 2,7 рублей, а на один стаканчик кофе – 2,85 рублей. Возникает вопрос: какой из напитков предприниматель должен в первую очередь предлагать клиентам на следующий день утром, если он хочет получить прибыль больше 5550 рублей.

Если предприниматель будет ориентироваться на величину прибыли на единицу продукта, то несомненно на кофе можно заработать больше, и естественно он будет стремиться продать как можно больше кофе.

Рисунок 9. Расчет финансовых результатов как прибыли на единицу продукта за первый день торговли (в рублях).

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Кофе | | Пиво | | Всего |
| На 1 стаканчик | На объем продажи, равный 1000 стаканчиков | На 1 бутылку | На объем продажи, равный 1000 бутылок |
| Цена продажи (выручка) | 7,5 | 7500 | 10,5 | 10500 | 18000 |
| Цена закупки (пропорциональные затраты) | 4,5 | 4500 | 6,45 | 6450 | 10950 |
| Сумма покрытия (маржинальная прибыль) | 3 | 3000 | 4,05 | 4050 | 7050 |
| Распределение площади киоска между продуктами, % | 0,01 | 10 | 0,09 | 90 | 100 |
| Арендная плата, распределяемая в соответствии с занимаемой площадью | 0,15 | 150 | 1,35 | 1350 | 1500 |
| Прибыль | 2,85 | 2850 | 2,7 | 2700 | 5550 |

1. **Расчет по методу полных затрат.**

### Увеличение объема реализации кофе вместо пива

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Кофе | Пиво | Всего |
| Объем реализации, шт. | 1500 | 500 | 2000 |
| Выручка, руб. | 11250 | 5250 | 16500 |
| Пропорциональные затраты, руб. | 6750 | 3225 | 9975 |
| Сумма покрытия, руб. | 4500 | 2025 | 6525 |
| Арендная плата, руб. | 450 (30%) | 1050 (70%) | 1500 |
| Прибыль, руб. |  |  | 5025 |

Предприниматель решил форсировать продажу, с его точки зрения более выгодного продукта. Он изменил структуру программы реализации общим объемом 2000 единиц в пользу кофе, однако общая прибыль не возросла, а напротив уменьшилась, то есть имеет место типичный случай управленческого сюрприза.

**2. Расчет по методу сумм покрытия**. Контрольный вопрос информационной системы, ориентированной на потребителя, звучит всегда следующим образом: что изменится, если..? Что, собственно, изменится, если клиенту вместо стаканчика кофе будет продана бутылка пива? В таком случае не будет получена выручка, равная цене стаканчика кофе, и не возникнут соответствующие предельные затраты. Вместо этого будет получена выручка, равная цене продажи бутылки пива, и возникнут затраты, равные цене закупки этой бутылки пива. Что изменится, так это суммы покрытия: вместо величины 3 руб. в случае продажи стаканчика кофе будем иметь 4,05 руб. в случае продажи бутылки пива. При составлении плана реализации объемом 2000 единиц снова изменим структуру программы, теперь уже в пользу пива.

Увеличение объема пива вместо кофе

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Кофе | Пиво | Всего |
| Объем реализации, шт. | 500 | 1500 | 2000 |
| Выручка, руб. | 3750 | 15750 | 19500 |
| Пропорциональные затраты, руб. | 2250 | 9675 | 11925 |
| Сумма покрытия, руб. | 1500 | 6075 | 7575 |
| Арендная плата, руб. | 75 (5%) | 1425 (95%) | 1500 |
| Прибыль, руб. |  |  | 6075 |

В этом случае прибыль возрастает. Нетрудно заметить, что постоянные затраты (арендная плата) не влияет на величину прибыли. В частности, соотношение площадей занимаемых ящиками с бутылками пива и прибором для приготовления кофе 95 и 5 % или 70 и 30 % не изменило величины прибыли в размере 6075 рублей, то есть данное распределение не влияет на управленческое решение, что надо делать для получения большей прибыли. При этом до сих пор изменившиеся в зависимости от принятого решения затраты идентичны предельным затратам (продуктовые затраты).

Суммы покрытия являются по логике информационными критериями регулирования деятельности по достижению целей по прибыли. Возникает вопрос: какой продукт «зарабатывает» больше других? На основе ответа принимаются решения, приводящие к изменениям. В частности, более выгодный продукт должен быть продан в большем количестве. Это приведет к изменению выручки, предельных затрат и сумм покрытия. Арендная плата остается неизменной и не влияет на ассортиментную политику. Информация, требующая для таких управленческих решений, должна содержать величины, которые будут изменяться при рассмотрении альтернативных вариантов.

Значения прибыли на единицу продукта в размере 2,7 и 2,85 рублей были получены на основе статистических предложений. С одной стороны, коэффициент распределения арендной платы статичен. Он позволяет рассчитать величину финансового результата только в данный момент времени. С другой стороны, величина базового показателя объема продажи в размере 1000 единиц для каждого напитка, которую необходимо было задать, прежде чем значения прибыли могли быть рассчитаны после распределения арендной платы, также является статичной величиной. Величины прибыли 2,7 рубля для пива и 2,85 рубля для кофе верны только в случае продажи 1000 единиц каждого напитка. однако именно эти 1000 единиц являются величиной, которую необходимо изменить. Тот кто ориентируется на данные расчета по полным затратам, ходит по замкнутому кругу. Он принимает решения на основе предпосылок, которые в свою очередь зависят от принятых решений.

До сих пор сумма покрытия рассматривалась в рублях на единицу проданного товара. Если предположить, что у киоска стоит очередь, то величина общей суммы покрытия на весь объем продажи, которую можно получить, будет зависеть не только от суммы покрытия для одного стаканчика кофе или одной бутылки пива, но и от времени обслуживания одного покупателя.

Время обслуживания играет важную роль, когда оно становится узким местом, в частности при возникновении очереди. В такой ситуации предприниматель будет получать максимальную прибыль при условии ограниченности времени. Анализ использования времени показывает, что при покупке кофе обслуживание занимает больше времени и пиво остается более выгодным продуктом. Однако если представить, что кофе продается быстрее, например, потому, что стаканчики заранее наполнены растворимым порошком, а расчеты с покупателями производится быстрее, чем при продаже пива, в таком случае кофе становится более выгодным продуктом, поскольку для него новая форма представления суммы покрытия – рубль в минуту времени обслуживания оказывается предпочтительнее.

Этот пример показывает, что в менеджменте постановка управленческих вопросов должна быть гибкой и соответствовать ситуации. Контроллер должен быть всегда готов предоставить соответствующую ситуации информацию. В течение дня стратегия продавца может меняться в зависимости от того, есть у киоска очередь или нет. Если возникает очередь, то имеет значение уже не только сумма покрытия, но и время обслуживания. Предприниматель должен ориентироваться на критерии суммы покрытия в минуту времени обслуживания. Если он отпускает продукт клиентам, когда они равномерно подходят к киоску, то стратегическим показателем для него должна быть сумма покрытия за штуку.

Теперь сделаем дополнительное предположение, что сбыт пива должен быть форсирован при помощи рекламного мероприятия. Речь могла бы идти, например, о привлечении студента в качестве так называемого сендвичмена, который в течение дня носит на себе двусторонний плакат, рекламируемый пиво нашего киоска. Студент требует гонорар 750 рублей в день. Возникает вопрос: следует ли нанимать его? И другой вопрос: какова природа этих дополнительных 750 рублей, предназначенных специально для рекламы пива? Не являются ли они пропорциональными затратами на реализацию пива, ведь они также возникли дополнительно в соответствии с контрольным вопросом: что изменится, если..?

Согласно определениям затраты на рекламу являются:

1. постоянными (не сам продукт – (пиво) является причиной их возникновения);
2. прямыми по продукту (могут быть учтены отдельно для пива);
3. кратковременно действующими.

При дополнительных постоянных затратах необходимо с помощью рекламы обеспечить продажу вполне определенного дополнительного минимального количества этого продукта. В случае найма студента необходимо дополнительно продать минимум 186 бутылок пива (750:4,05). Таким образом, нужно поставить количественную цель по росту сбыта. В этом наглядно проявляется кооперация контроллера и менеджера по сбыту. Специалист по экономике оказывает помощь при постановке целей. Он должен обеспечить формирование целей по достижению прибыли. Если требуется больше рекламы, то сбыт должен за счет суммы покрытия от дополнительных продаж покрыть по меньшей мере дополнительные постоянные затраты на рекламу. С другой стороны, если менеджер по сбыту на основе своего знания рынка, клиентов, конкурентов и с учетом особенностей выбранного вида рекламы берется увеличить реализацию до уровня выше минимального, то рекламная компания себя действительно оправдает.

**Ценовая политика и планирование прибыли.** В нашем случае пиво продукт известной марки пивоваренного завода, поэтому цена продажи у конкурентов примерно одинаковы. Снижение цены может привести к тому, что конкуренты также снизят цены. Тогда вся группа торговцев пивом ничего не выиграет; увеличится потребление пива и следовательно общая емкость рынка пива на территории выставки возрастет.

Однако для кофе наш киоск предлагает особую смесь. Здесь имеется в виду (конечно, в определенных границах) возможность проведения собственной, индивидуальной ценовой стратегии. Кофе, полученный смешиванием разных сортов, нельзя сравнить с аналогичными продуктами в других киосках, что может служить в качестве рекламы.

Если цена продажи достигает предельных значений, то спрос заметно снижается. При очень низких ценах спрос может резко увеличится. С одной стороны, столь выгодное предложение может привлечь клиентов, которые обычно не пьют кофе. С другой стороны, общий спрос в связи с этим может «рухнуть». Настоящие ценители кофе могут предположить, что по столь низким ценам предлагают недостаточно качественный напиток.

Функционально-стоимостной анализ и решение о ценах реализации тесно взаимосвязаны. Если задана целевая сумма покрытия, а повышение цены невозможно в связи с поставленной целью по росту рынка, то должна быть поставлена цель по снижению предельных затрат, что означает изменение конструкции или технологии, введение упрощений, замену деталей на более дешевые поставки по более низким ценам, рационализацию производства. При этом может оказаться под угрозой качества. Следовательно, чрезвычайно важно, чтобы при обсуждении цен продажи была сформулирована и доведена до всех партнеров по принятию решения целевая картина предприятия.

Целевая картина предприятия «Киоск» для кофе ориентирована на качество. Поэтому, вероятнее всего, снижать цену не следует. Напротив, возможно ее повышение по сравнению с первоначальной ценой – 7,5 рублей за стаканчик. Для разъяснения данного вопроса с двух точек зрения: получения прибыли (контроллер) и реакции рынка (менеджер по сбыту) построим график суммы покрытия.

Расчет координат точек на графике

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Фактические значения показателей в первый день продажи | Альтернативные плановые значения показателей |
| Цена продажи (шт) | 7,5 | 9; 10,5; 6,75; 6 |
| Сумма покрытия (шт) | 3 | 4,5; 6; 2,25; 1,5 |
| Сумма покрытия (день) | 3000 | 3000; 3000; 3000; 3000 |
| Объем реализации (день) | 1000 | 667; 500; 1330; 2000 |

На рисунке 10 по оси абсцисс отмечено количество продаж, по оси ординат - цена. Любая комбинация цены и количества на графике обеспечивает получение одинаковой суммы покрытия. Это позволяет рассмотреть альтернативы постановки цели по прибыли, в частности можно таким образом задать цель, что менеджер по сбыту не будет заранее ею связан.

Рисунок 10. **График суммы покрытия**

10,5

9

7,5

6

4,5

3

1,5

900

667

Кривая спроса

Кривая для суммы покрытия, равной 4050 руб.

Кривая для суммы покрытия, равной 3000 руб.

500

1000

1500

2000

штуки

Он может выбрать такую комбинацию цены и количества при планировании объемов реализации, которая наилучшим образом будет соответствовать рыночной ситуации. Эта комбинация должна находиться по возможности правее целевой линии или, по меньшей мере, на ней. В зависимости от решения менеджера можно обеспечить более высокий уровень суммы покрытия. Построение такой линии его вынуждает заниматься не только прогнозом по объему сбыта, но и также стратегическим планированием цен и объемов продаж. Часто это бывает трудно сделать, так как при формулировке цели и стратегии считается возможным осуществления желания. На практике нередко планирование – это оценка того, что «надвигается». Если контроллера считать продавцом планов, то есть человеком, который убеждает линейных руководителей в необходимости планирования, то графики служат для него прекрасным инструментом планирования, так как здесь рыночные цели и цели по достижению прибыли взаимно связаны.

Нанесем на рисунке 10 кривую спроса. Если цена продажи достигает верхней точки кривой, то спрос заметно снижается. При очень низких ценах кривая может резко пойти вправо. На кривой есть ограниченная область крутого, не эластичного по отношению к цене спроса. В этой области возможно проведение индивидуальной политики цен. Отдел сбыта должен показать, насколько будет снижаться объем продаж на рынке при более высокой цене или насколько может быть увеличен объем продаж при более низкой цене.

На графике суммы покрытия видно, что при цене 9 рублей объем реализации кофе уменьшится до 667 стаканчиков при постоянных значениях суммы покрытия и прибыли. Отдел сбыта на основе собственных оценок спроса планирует продать 900 стаканчиков кофе, в соответствии с этим снижение объема реализации, диктуемое рынком, будет меньше, чем это допускается графиком. Кривая функции спроса при цене 9 руб. за стаканчик кофе проходит через другую кривую, которая сдвинута вправо и соответствует более высокому уровню суммы покрытия (4050 руб.).

Напротив, при снижении цены до 6 руб. требуется повышение объема продажи до 2000 стаканчиков кофе, однако отдел сбыта при такой цене считает возможным реализовать только 1200 стаканчиков. Следовательно, снижение цены исключается, поскольку это привело бы к уменьшению суммы покрытия в день. Итак, принимается решение повысить цену до 9 руб. за стаканчик кофе.

**Разработка нового плана реализации пива и кофе.** Основываясь на принятых решениях, предприниматель составил следующий плановый расчет прибыли на второй день работы выставки.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Пиво | Кофе | Всего |
| Объем реализации, шт.  Выручка, руб.  Пропорциональные затраты, руб. | 1500  15750  9675 | 900  8100  4050 | 2400  23850  13725 |
| Сумма покрытия I, руб.  Прямые постоянные затраты по продукту, руб. | 6075  750 | 4050  - | 10125  750 |
| Сумма покрытия II, руб.  Общие постоянные затраты, руб. | 5325 | 4050 | 9375  1500 |
| Прибыль, руб. |  |  | 7875 |

Плановая прибыль на второй день равна 7875 руб. и превышает результат первого дня, равный 5550 руб.

По сравнению с уже рассмотренной схеме расчета изменения произошли в связи с разделением постоянных затрат на две категории: прямые по продукту и общие. Затраты на рекламу пива могут быть списаны сразу на этот продукт. Арендная плата, напротив относится сразу к двум продуктам и должна была бы быть распределена с помощью коэффициента, что с точки зрения предоставления информации для менеджеров приводит к ошибочным решениям. В связи с этим общие постоянные затраты рассматриваются в виде блока (или общей цели по покрытию) и располагаются в итоговой графе.

О чем же свидетельствует сумма покрытия I в отличие от суммы покрытия II?

Сумма покрытия I служит для оценки продукта. Ответ вопрос о том, на каком продукте можно больше заработать и как следствие – форсировать его продажу, насколько это позволяет рынок, дает сумма покрытия I. Ориентироваться на общие величины (6075 руб. – для пива и 4050 руб. – для кофе) недостаточно. Речь идет о том, чтобы понимать, дополнительное количество какого продукта особенно выгодно продать. В связи с этим сумма покрытия I должна быть представлена стратегическими показателями, например суммой покрытия I за штуку или суммой покрытия I в единицу времени загрузки узкого места.

Сумма покрытия II служит для оценки мероприятий по продвижению продукта на рынок. Величина 5325 руб. полученная для пива, ничего не говорит о предпочтительности продажи пива по сравнению с кофе (в случае, если мы разделим 5325 руб. на 1500 бутылок и рассчитаем сумму покрытия II на единицу продукта), но показывает, насколько эффективна кампания по рекламе пива. Вот простой пример возможного неблагоприятного изменения суммы покрытия II по сравнению с плановой: является ли рекламная кампания с участием бородатого сендвичмена менее выгодной для пива, чем такая же акция с участием сендвичгерл? Сумма покрытия II позволяет оценить подобные мероприятия и в качестве следующего шага дать оценку работе менеджера, который принял решение о данном маркетинговом мероприятии и распорядился о его проведении.

Информационная система менеджмента должна решить две основные задачи:

1. Расчеты по обоснованию решений.

Как необходимо поступить, чтобы обеспечить получение большей прибыли? Необходимая для принятия решения информация – сумма покрытия I в виде превышения чистой выручки над предельными затратами.

Примеры расчетов по обоснованию решений в задаче «Киоск»: оценка приоритетов в ассортименте (по величине суммы покрытия I за штуку или в единицу времени обслуживания); решение о проведении рекламного мероприятия – рекламной кампании (необходимая минимальная цель по увеличению сбыта в размере 186 бутылок была рассчитана с помощью СП-I); решение о значении новой цены кофе (график был построен для СП-I).

Использование суммы покрытия I необходимо для того, чтобы в принимаемых решениях всегда учитывалась альтернативные количественные показатели и как следствие – затраты, которые изменяются с их увеличением или уменьшением, т.е. предельные затраты.

2. Расчеты по обоснованию меры ответственности.

Кто и в каком размере внес вклад в прибыль?

Информационным критерием является сумма покрытия II в виде разности между суммой покрытия I и прямыми (с точки зрения возможности оказания на них прямого воздействия) постоянными затратами.

Таким образом, метод расчета сумм покрытия – не только основа принятия решений, хотя такая точка зрения преобладает в специальной литературе. Метод расчета сумм покрытия представляет собой инструмент управления, поскольку для многих подразделений предприятия результативные цели могут быть поставлены как сумма покрытия II. В связи с этим суммы покрытия приобретают такое же значение, как и описание функциональных обязанностей, и служат для делегирование задач, прав и ответственности.

На рис. 11 представлена табличная модель схемы расчета управленческой прибыли на основе сумм покрытия по продуктам. На практике эта таблица представляет собой компьютерную распечатку. В примере информация суммирована по продуктовым группам; при детализации данных сведения о каждом типе изделий выделяются в особую строку. Организационно такая таблица формируется по данным счетов-фактур, когда с помощью ЭВМ ведется учет объемов отгруженной продукции. Вводятся также данные о договорных ценах реализации. Пропорциональные затраты рассчитываются путем умножения взятых из счет-фактур объемов реализации на величины нормативных предельных затрат на единицу продукции, которые определяются на основе сведений из плановой или нормативной калькуляции и не меняются в течение бюджетного периода (обычно это год). В таком случае при выполнении компьютерных расчетов можно по номеру продукта вызвать соответствующее значение нормативной ставки предельных затрат по нему и, умножив ее на объем реализации, определить пропорциональные затраты реализации за месяц.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Показатели оборота | | | | | Пропорци-ональные затраты реализации, тыс. руб. | Сумма покрытия I (СП I) | | | Ранг | | Прямые постоянные затраты (по бюджету) тыс. руб. | Отклонение прямых постоянных затрат от бюджета, тыс. руб. | Сумма покрытия II, тыс. руб. |  |
| Объем единиц | Цена за единицу, руб. | Выручка, тыс. руб. | Выручка в % к предыдущему году | Ранг по росту оборота | Общая СП, тыс. руб. | СП на единицу | СП в % от оборота | По узкому месту | По СП I ед. |  |
|  |
| Продуктовое направление А Продуктовая группа 1 Продуктовая группа 2 Продуктовая группа 3 | 2600 800 600 1200 | 18750 30000 9990 | 45000 15000 18000 12000 | 114 120 130 | 3 2 1 | 31500 8250 14850 8400 | 13500 6750 3150 3600 | 8400 5250 3000 | 30 45 17,5 30 | 1 5 7 | 2 4 7 | 7500 | +1500 | 7500 |  |
| Продуктовое направление В Продуктовая группа 4 Продуктовая группа 5 | 4800 3000 1800 | 17400 20700 | 90000 52500 37500 | 95 90 | - - | 52500 33000 19500 | 37500 19500 18000 | 6510 9990 | 42 37,5 48 | 3 2 | 3 1 | 18000 | -2250 | 17250 |  |
| Продуктовое направление С Продуктовая группа 6 Продуктовая группа 7 | 2700 2000 700 | 13500 12855 | 36000 27000 9000 | 110 60 | 4 - | 24900 18900 6000 | 11100 8100 3000 | 4050 4275 | 31 30 33,3 | 6 4 | 6 5 | 4500 | +750 | 7350 |  |
| Итого по продуктовым направлениям | 10100 |  | 171000 |  |  | 108900 | 62100 |  | 36 |  |  | 30000 |  | 32100 |  |
| Общие постоянные затраты (по бюджету) тыс. руб. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 16500 |  |
| Отклонения от бюджета тыс. руб. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | -1500 |  |
| Управленческая прибыль тыс. руб. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 14100 |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Рис. 11. Модель расчета управленческой прибыли без учета достижения целевого дохода с капитала и отклонений от нормативных предельных затрат | | | | | | | | | | | | | | |  |
|  |

После этого суммы покрытия I рассчитываются раздельно: в стоимостном выражении за месяц; на единицу продукции; в процентах от выручки; за час загрузки узкого места (время работы оборудования).

Для обоснования решений на базе оценки приоритетов продуктов в ассортименте в таблице даются две графы. В одной графе ранговый ряд построен в зависимости от суммы покрытия I на единицу продукции, в другой – в зависимости от суммы покрытия I на единицу времени загрузки узкого места в производстве. Для второго рангового ряда таблицы расчеты выполняются автоматически путем деление суммы покрытия I на единицу продукта на стандартное время загрузки оборудования в соответствующем узком месте (также берется из банков данных). В зависимости от полной или неполной загрузки производства ранговый ряд в таблице будет выстраиваться с учетом возникновения того или иного узкого места. Например, с точки зрения расчетов по обоснованию управленческих решений на базе величины суммы покрытия I следовало бы пересмотреть план реализации по группе изделий 3, которая занимает первое место по критерию роста оборота. Однако по критерию суммы покрытия в обоих ранговых графах эта продуктовая группа стоит ниже. Чем это объясняется? Происходит ли рост объема реализации сам по себе, занижена ли цена продажи, завышены ли предельные затраты на упаковку?

Продуктовые группы объединены в таблице по продуктовым направлениям, за каждое из которых несет ответственность соответствующий менеджер. В связи с этим наряду с величиной суммы покрытия I приведены значения показателя прямых постоянных затрат продуктовой группы в соответствии с бюджетом, а также отклонения от бюджета, возникшие в течение месяца. Это дает возможность использовать сумму покрытия II в качестве основы для расчетов по обоснованию меры ответственности менеджеров, т.е. для оценки вклада руководителей продуктовых групп в общий результат предприятия. Пригодный для этих целей критерий должен включать только такие компоненты, на которые руководитель данной продуктовой группы может оказывать прямое воздействие, например, увеличивая объем реализации, продавая по более выгодным ценам, меняя структуру ассортимента или снижая собственные затраты на сбыт.

Итоговая сумма покрытия II равна 32100 тыс. руб. Она превышает общие постоянные затраты, которые по бюджету составляют 16500 тыс. руб. Но фактически превышают его на 1500 тыс. руб. Таким образом, у предприятия остается сумма 14100 тыс. руб., которая названа управленческой прибылью. Эту величину через «Мостик» согласования необходимо привести в соответствии с балансовой прибылью (на «мостике» встречаются отдел контроллинга и финансовый отдел).

Анализируя таблицу, возникает вопрос: является ли руководитель продуктовой группой В в два раза лучше, чем руководитель продуктовой группы А? Должен ли в связи с этим менеджер В получить двойное вознаграждение по сравнению с менеджерами А и С?

Для проведения обоснованной оценки деятельности руководителей групп А, В и С не хватает задания уровня стопроцентного выполнения. Ведь может оказаться, что продуктовая группа А предлагает программу, которая не находит такого же отклика на рынке, как программа продуктовой группы В, однако и в дальнейшем должна развиваться для поддержания имиджа предприятия. Возможно, в случае с продуктовой группой А речь идет о программе, которая со дня основания предприятия способствовала росту его известности. Продуктовая группа С может предлагать новый или специфический продукт, предназначенный для ограниченного сегмента рынка, который предприятие намерено так же хорошо обслуживать. Руководители групп А и С, возможно работают не хуже и не меньше, чем руководитель группы В. однако из-за особенностей продуктовых групп и рынков нельзя получить такую же величину суммы покрытия II, как у продуктовой группы В, несмотря на все желания и навыки руководителя.

Каким же образом установить критерии для соответствующих продуктовых групп в виде суммы покрытия II, характеризующие уровень стопроцентного выполнения? В процессе планирования! Суммы покрытия II по бюджету должны привести плановые цели отдельных менеджеров продуктовых групп к общему знаменателю. При этом необходимо обратить внимание на важность психологической стороны процесса планирования. Следует обеспечить разумный компромисс между необходимостью достижения результата, с одной стороны, и возможностью его достижения, с другой стороны. Проблема решается путем взаимодействия контроллера и менеджера. В этих условиях контроллер действует как «продавец» планов.

**ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ**

1. Какие основные затраты несет предприниматель согласно поставленной задачи?
2. Что такое сумма покрытии 1 и сумма покрытия 2?
3. Что такое маржинальная прибыль?
4. Как определяется прибыль в данной задаче?
5. Что можно считать узким местом в этой задаче?
6. Как можно классифицировать затраты на рекламу?
7. Как влияет ценовая политика на условия задачи?
8. Что необходимо предпринимать для проведения обоснованной оценки деятельности руководителей продуктовых групп А,Б,С?

**ТЕСТ ПО ТЕМЕ**

1. **Время обслуживания для предпринимателя:**

а) играет важную роль всегда;

б) не имеет значения;

в) играет важную роль при возникновении очереди.

**2. Метод расчета сумм покрытия представляет собой:**

а) инструмент управления;

б) инструмент определения себестоимости продукта;

в) методику определения затрат на рекламу.

**3. Установить критерии оценки успешности соответствующих продуктовых групп следует:**

а) при определении стратегических целей предприятия;

б) в процессе планирования;

в) при необходимости.

**4. Сумма покрытия 1 используется:**

а) при оценки приоритетов в ассортименте;

б) при расчете прибыли;

в) при расчете эффективности рекламы.

**5. В задаче «Киоск» контроллер выступает:**

а) как «продавец планов»;

б) как координатор в информационной системе предприятия;

в) как консультант руководства предприятия.

# РАЗДЕЛ 5. ОРГАНИЗАЦИЯ СЛУЖБЫ КОНТРОЛЛИНГА

**5.1 Организация подразделения контроллинга**

Для руководства предприятия, которое решило внедрять контроллинг с целью повышения эффективности управления, может возникнуть вопрос создавать ли самостоятельную службу контроллинга или распределить функции контроллинга среди уже имеющихся структурных подразделений - планового отдела, бухгалтерии, экономической службы.[6]

В таблице 7 приводятся некоторые аргументы создания службы контроллинга.

Таблица 7.

|  |  |
| --- | --- |
| “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 |

Малые и средние фирмы, как правило, не позволяют себе роскоши иметь самостоятельные службы контроллинга. 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; другими словами он вполне в состоянии выполнять функции контроллера. На практике чаще всего встречается схема, представленная на рисунке 12.

Рисунок 12. **Организация контроллинга на средних по размеру предприятиях**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Директор | | |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  | Коммерческий |  |  | Отдел учета и контроллинга | |
|  |  | директор |  |  |  | |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  | Технический |  |  | Отдел | |
|  |  | директор |  |  | закупок | |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  | Отдел | |
|  |  |  |  |  | продаж | |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  | Административный | |
|  |  |  |  |  | отдел | |

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. Создавая службу контроллинга, руководитель предприятия прежде всего должен определить:

- какую линию ответственности следует определить контроллеру: линейную или штабную?

- должны ли быть наряду с центральной службой контроллинга децентрализованные подразделения?

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

**Альтернатива 1.** В этом случае контроллер по направлению, например, контроллер в подразделении продаж, дисциплинарно подчинен линейному руководителю соответствующего направления, а функционально-вышестоящему контроллеру (рис. 13).

В этой альтернативе четко определена сфера ответственности контроллера направления и обеспечивается его устойчивое независимое положение по отношению к другим руководителям подразделений на данном уровне управления.

Недостатком этого варианта является то, что если руководитель направления пожелает “отфильтровать” информацию, идущую наверх, то он это может сделать, так как контроллер подчинен ему дисциплинарно.

Рисунок 13. **Альтернатива 1 структуры управления**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Руководитель предприятия | | | | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  | 1-ый уровень управления | | | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Центральный контроллер | |  | Производство | |  | Сбыт | |  | Аппарат управления | | | |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  | Руководитель направления | | | | |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  | 2-ой уровень управления | | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Контроллер направления | |  | Производство | |  | Сбыт | |  | Аппарат управления | | | |  |  |

|  |  |
| --- | --- |
|  | дисциплинарное подчинение |
|  | функциональное подчинение |

На предприятии сложилась конфликтная ситуация: руководитель центральной службы контроллинга во время отчета об исполнении бюджета по затратам перед членами правления предприятия указал на парадоксальный факт: на основании данных, полученных от руководителей подразделений, сумма общих административно-производственных издержек по предприятию за отчетный период оказалась ниже суммы, определенной в службе центрального контроллинга.

Разница была довольно существенной. Как это могло произойти? Объяснение достаточно простое: одним из критериев оценки успешности работы подразделений предприятия было принято соотношение доходов, возникающих в подразделениях, и расходов по их содержанию. Для тех служб, которые не приносят доходов, а только требуют расходов (например, служба главного бухгалтера, отдел кадров), критерием успешности являлось отношение объема выполненных работ (в часах) к расходам на подразделение.

Существуют различные подходы к разнесению общих издержек, которые на практике в зависимости от методик дают различные результаты. Работники подразделения могут выбрать более выгодную методику в конкретной ситуации. В рассматриваемом нами случае каждый руководитель “рекомендовал” своему контроллеру показать как можно меньше общих издержек, чтобы отчетность выглядела более эффективно. Этим и объясняется весь парадокс.

Чтобы избежать подобных случаев, правлению следует поручить центральной службе контроллинга разработать и внедрить единую для всех подразделений методику разнесения общих издержек на единой нормативной базе.

**Альтернатива 2.** В этом случае контроллер направления дисциплинарно подчиняется контроллеру более высокого уровня управления, а функционально - руководителю направления соответствующего уровня (рис. 14).

Рисунок 14. **Альтернатива 2 структуры управления**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Руководитель предприятия | | | | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  | 1-ый уровень управления | | | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Центральный контроллер | |  | Производство | |  | Сбыт | |  | Аппарат управления | | | |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  | Руководитель направления | | | | |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  | 2-ой уровень управления | | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Контроллер направления | |  | Производство | |  | Сбыт | |  | Аппарат управления | | | |  |  |

|  |  |
| --- | --- |
|  | дисциплинарное подчинение |
|  | функциональное подчинение |

Такая структура управления в большей степени, чем остальное, подчеркивает самостоятельность службы контроллинга на предприятии. Контроллер по направлению несет ответственность за результаты деятельности курируемого им подразделения. Однако при такой структуре управления неизбежно возникают проблемы между линейным руководителем направления и контроллером, работу которого оценивает вышестоящий контроллер. Следовательно, возникающие проблемы надо решать на более высокий уровень управления.

Преимущество такой структуры заключается, прежде всего, в том, что снижается давление руководителя направлений на контроллеров в процессе выполнения их должностных обязанностей. У этой структуре есть и другие преимущества:

- 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.

Альтернатива 2 была взята за основу при построении организационной структуры управления контроллингом на автомобильной фирме “Порше” в Германии; причем за основу были взяты концепции:

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 повышает издержек на существование предприятия, поэтому издержки должны быть в центре внимания.

Следовательно, основные задачи контроллинга можно сформулировать 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 результатами производства как на фирме в целом, так и в отдельных подразделениях для обеспечения запланированного уровня доходности в краткосрочном и долгосрочном периодах.

На рисунке 15 видно, что контроллеры направлений 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 оправдано выделение управления контроллинга центра в самостоятельную структуру.

**Альтернатива 3.** Этот вариант представляет собой штабную структуру управления службой контроллинга (рис. 16); контроллер находится при руководстве соответствующего уровня управления и выполняет свои функции и задачи по его поручению. Контроллер не принимает самостоятельных решений, а только советует в случае поступления запроса от руководителей подразделений или по указанию руководителя направления; то есть контроллер фактически является консультантом и его рекомендации должен поддержать линейный руководитель.

Рисунок 15. **Организационная структура службы контроллинга фирмы “Порше”**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | Директор по финансам и учету  член правления | | | | | |  |  |  |
|  | |  |  |  |  | |  |  |  |  |
|  | |  |  | Центральный отдел | |  | Управление контроллинга центра исследований и разработок | | | |
|  | |  |  | контроллинга | |  |  |  |  |  |
| Контроллинг | |  |  |  |  | |  |  |  | Контроллинг |
| сбыта | |  |  |  |  | |  |  |  | отдела калькуляций |
|  | |  |  | Контроллинг | | |  |  |  |  |
| Контроллинг | |  |  | производства | | |  |  |  | Контроллинг |
| дочерних фирм | |  |  | и закупки ресурсов | | |  |  |  | экономической  прибыли |
|  | дисциплинарное подчинение | | | | | | | | | |
|  | функциональное подчинение | | | | | | | | | |

Согласно альтернативе 3, контроллер лишен возможности самостоятельно разрабатывать и внедрять новые инструменты контроллинга в подразделениях, тем не менее, как показывает практика эффективность контроллинга по этой схеме может быть такой же, как при альтернативе 1.

Рисунок 16. **Альтернатива 3 оргструктуры управления**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Руководитель предприятия | | | | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  | | | | | | | | |
| Контроллер | |  |  |  |  |  | | | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  | 1-ый уровень управления | | | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | |  | Производство | |  | Сбыт | |  | Аппарат управления | | | |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  | Руководитель направления | | | | |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Контроллер |  |  |  |  |  |  | 2-ой уровень управления | | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | |  | Производство | |  | Сбыт | |  | Аппарат управления | | | |  |  |

Выбирая альтернативу, руководитель должен помнить, что эффективность работы службы контроллинга зависит не только от типа оргструктуры. Например, штабная структура управления (альтернатива 3) может дать хороший результат, если:

- 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.

**5.2 Профессиональные и личностные качества контроллера**

**Контроллер** - специалист, реализующий на предприятии функции и задачи контроллинга. Контроллера ни в коем случае нельзя отождествлять с контролером, хотя у контроллера есть и контрольные функции.

Контроллер выполняет на предприятии сервисные функции в области экономики и управления:

- обеспечивает прозрачность в отношении затрат и результатов по предприятию в целом, а также по отдельным подразделениям и продуктам;

- координирует цели и планы подразделений;

- организует работу по созданию и ведению учета, ориентированного на менеджмент;

- отвечает за создание методической и инструментальной базы по управлению рентабельностью и ликвидностью предприятию.

Практика западных фирм, имеющих в своем составе службы контроллинга, показывает, что отношение к контроллерам двойственное: значимость и необходимость этой службы сомнений ни у кого не вызывает. Особенно это заметно, например, в условиях неблагоприятной конъюнктуры на рынке. С другой стороны контроллеров не очень-то “жалуют”, а порой и побаиваются. Это скорее всего объясняется тем, что контроллеры вынуждены говорить нелицеприятные слова руководителям подразделений, например, относительно соотношения затрат и результатов деятельности цеха, отдела, филиала. Зачастую от контроллера исходит предложения о сокращении числа занятых на предприятии сотрудников и снижении затрат.

Нередки случаи конфронтации руководства предприятия с контроллерами относительно выбора мероприятий по корректировке отклонений плана от факта. В текущей деятельности контроллер, выполняя свои профессиональные обязанности, вынужден контактировать с руководством и другими отделами. Это обстоятельство определяет требования к его профессиональным и личным качествам.

Идеальному контроллеру предъявляются определенные требования.

**Профессиональные знания:**

- основы экономики и организации предприятия;

- финансовый учет (бухгалтерский);

- расчет затрат на предприятии;

- умение читать и анализировать баланс предприятия;

- планирование, расчет и анализ инвестиций;

- владение методикой анализа по отклонениям;

- знание ЭВМ, позволяющее поставить задачу программисту;

- знание методов и техники контроллинга:

1. анализ конкурентов;
2. анализ шансов и рисков предприятия на рынке;
3. анализ слабых и сильных сторон предприятия;
4. анализ жизненного цикла продукции;
5. анализ существующей и перспективной структуры продукции и услуг предприятия;
6. методы прогнозирования;
7. методы решения проблем;
8. технико-экономический анализ.

**Методические способности:**

- способность аналитически мыслить;

- 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;

- толерантность, то есть терпимость к другим мнениям и суждениям;

- умение преподносить неприятные факты так, чтобы получатель информации мог бы их легко переносить (в идеале смеяться над своими неудачами);

- не разглашать факты, свидетельствующие о неудаче подразделений или работников предприятия.

**Дополнительные требования к стратегическому контроллеру:**

- видеть и ставить проблемы в условиях неопределенности;

- думать о факторах, влияющих на успех предприятия в перспективе;

- абстрагироваться от рутинной деятельности;

- оценивать новшество и содействовать его продвижению.

Рассмотрим основные функции контроллера.

**Контроллер как “продавец планов”.** Планирование на предприятии можно разделить на стратегическое и оперативное.

Контроллер не занимается вопросам принятия решений в области планирования, так как не несет ответственности за реализацию планов. Однако за службой контроллинга закрепляются инициативное, координирующая и организующая функция, что и определяет задачи работников этой службы. В процессе формирования стратегических планов контроллер выступает в большей степени как организатор, который должен уметь:

- настраивать участников стратегического планирования на творческий подход;

- обобщать высказываемые мнения;

- формулировать гипотезы и модели поведения, выработанные участниками совещания;

- применять на практике методы и приемы выработки и принятия коллективных решений.

При оперативном планировании от контроллера требуется умение координировать и организовывать действия лиц, ответственных за разработку и реализацию оперативных планов, руководителей среднего звена управления.

В процессе оперативного планирования контроллер решает три вида задач:

1. Разработка технологии планирования:

- установление областей планирования, то есть подразделений, где оно должно проводится;

- определение содержания планов и сроков их представления;

- разработка плановых директив и форм составления планов.

2. Определение основных исходных данных, методов и порядка расчетов. Например, контроллер должен предоставить разработчикам планов следующую информацию:

- конъюнктура рынка;

- допустимый рост издержек на материалы и заработную плату;

- дополнительные условия реализации отдельных планов.

3. Реализация планирования, включая:

- установление последовательности этапов планирования и текущую координацию планирования во временном и содержательном аспектах;

- консультации для подразделений, составляющих план работы;

- согласование и координацию отдельных планов в соответствии с возможностями финансирования, стратегией, отдельными оперативными планами;

- разработку альтернативных планов;

- составление общего оперативного плана на базе отдельных согласованных планов.

**Контроллер как координатор в информационной системе предприятия.** Цель функционирования информационной системы - предоставлять нужную информацию в нужное время, в достаточном объеме, в нужном месте и требуемого качества. Предполагается, что информационная система охватывает все области функционирования и уровни управления предприятием, поэтому состав, сроки, объемы и цели поставляемой информации различны для разных пользователей.

Задача контроллера как координатора заключается в том, чтобы обеспечить эффективный обмен информацией внутри предприятия. Для этого необходимо решить следующие проблемы:

- что должно сообщаться (содержание информации, степень ее уплотнения, точность);

- как должно сообщаться (устно, письменно, комбинировано, метод обработки и передачи информации, информационные каналы);

- кто должен сообщать (кто создает информацию, что собирает, обрабатывает, хранит, отправляет, уничтожает информацию);

- когда должно сообщаться (в установленные сроки, по свободному графику, по запросу);

- зачем сообщается та или иная информация (это главный вопрос, касающийся целей информационного обмена).

Цель использования полученной информации может быть либо заранее определенной, либо неопределенной, то есть информация будет анализироваться для того, чтобы на ее основе принять определенные управленческие решения. Контроллер должен, прежде всего, определить потребность в информации, достаточной для принятия оптимальных решений. Предложение информации как по объему, так и по содержанию определяется структурой информационной системы предприятия.

В арсенал средств контроллера входят методы и инструменты для определения потребностей в информации, достаточной для принятия оптимальных решений. Среди них в первую очередь следует назвать:

- эмпирически-индивидуальные методы (опросы, наблюдения, интервью и т.п.);

- экспертные оценки (индивидуальные и групповые);

- имитационные модели и метод сценариев.

**Контроллер как консультант руководства предприятия.** Проблемы решения управления предприятия с ориентацией на будущее только на основе данных финансового учета невозможно. Для успеха на рынке в будущем необходимо применять систему стратегического планирования. Для этого предприятию нужны верные данные показателей поведения и тенденции внешней и внутренней Среды. В задачу контроллера входит методическая и консультационная помощь по созданию системы “раннего обнаружения” тенденций и факторов, способных принести при их развитии как выгоду, так и потери. Инструменты и методы, используемые контроллерами для оказания консультаций руководству при разработке стратегического плана, находят широкое применение в практике стратегического менеджмента. К их числу относят: анализ конкуренций, анализ рынков, анализ жизненного цикла продукции, анализ слабых и сильных мест предприятия (стратегический баланс), анализ перспектив диверсификации продукции предприятия с учетом динамики емкости и доли рынка.

Для консультирования руководства по внутренним проблемам предприятия контроллер использует специальные методы анализа и расчета как отдельных показателей, так и их систем.

В заключении заметим, что современный контроллер прошел путь от регистратора - бухгалтера до контроллера - навигатора, правой руки руководителя. Он помогает руководителю эффективно управлять предприятием в сложных условиях рыночной экономики. Будут меняться внешние условия, появится объективная необходимость в новом типе контроллеров. Сегодня уже можно говорить о появлении контроллеров, являющихся ответственными за стратегию предприятия. Этот тип контроллеров уже не просто “лоцманы”, прокладывающие путь к достижению поставленной цели, а соавторы высших менеджеров при разработке стратегических целей и планов.

**5.3 Внедрение контроллинга**

**Принятие решения.** Процесс внедрения начинается с принятия решения о разработке системы контроллинга на предприятии. Чаще всего основными причинами принятия такого решения являются:

- ухудшение основных показателей эффективности деятельности предприятия: прибыли, рентабельности оборота и капитала, ликвидности и т.п.;

- устаревшие методы планирования, калькуляции и анализа, не удовлетворяющие современным требованиям, предъявляемым к менеджменту предприятия;

- существующие на предприятии методики учета и анализа, не позволяющие дать удовлетворительные ответы на вопросы руководства (например, нет ясности относительно реальной эффективности продаж по отдельным продуктам или их группам, либо нет реальной картины о положении дел с эффективностью работы отдельных подразделений предприятия и т.д.);

- наличие на предприятии “трения” между отдельными подразделениями относительно выполняемых функций и отсутствие согласованных целей;

- появление новых или изменение существующих целевых установок деятельности предприятия в изменившихся условиях функционирования.

Практика показывает, что внедрение системы контроллинга в условиях резкого ухудшения показателей деятельности предприятия не дает должного эффекта. Благоприятным моментом для начала построения системы контроллинга является появление первых слабых сигналов о возможных рисках для перспективного успешного функционирования предприятия. Конечно, анализу подлежит влияние как внутренней так и внешней среды.

Важным фактором является наличие у предприятия достаточного количества финансовых и людских ресурсов. Разработка и внедрение системы контроллинга стоит немалых денег, тем более если этот процесс реализуется с привлечением внешних консультантов. Значительные инвестиции требуются для найма и подготовки контроллеров.

Необходимо учитывать также психологический климат в коллективе, складывающийся на момент принятия решения. Если предприятие находится в критическом состоянии, то бывает непросто объяснить необходимость новых затрат на повышение эффективности управления с помощью еще не достаточно авторитетного и известного в России инструментария контроллинга. Гораздо проще начать процесс разработки и внедрения системы контроллинга при устойчивом финансовом состоянии предприятия, а следовательно, и в благоприятный с психологической точки зрения момент.

**Создание службы контроллинга.** После того, как принято решение о разработке системы контроллинга и назначены исполнители, начинается этап формирования инструментальной базы контроллинга. На этой фазе еще рано говорить о начале внедрения контроллинга, правильнее считать это начальным этапом создания службы контроллинга. Создание службы контроллинга не тождественно созданию системы контроллинга на предприятии в целом.

Прежде чем внедрить инструменты контроллинга в практику менеджмента, необходимо их разработать и адаптировать к конкретным условиям предприятия. В первую очередь речь идет о разработке следующих инструментов:

- системы планирования и бюджетирования на предприятии (стратегическое и оперативное планирование);

- методики расчета маржинальной прибыли по предприятию в целом, отдельным подразделениям, товарам, клиентам и рынкам;

- методов расчета затрат по видам, местам возникновения и товарам;

- системы отчетности, ориентированной на конкретных пользователей внутри предприятия;

- методики расчета эффективности инвестиций и текущей деятельности предприятия;

- методики анализа отклонений плановых и фактических показателей и т.п.

Все разрабатываемые для конкретного предприятия инструменты контроллинга должны быть признаны пользователями. Контроллеры должны уметь “продавать” собственную продукцию внутри предприятия конкретным пользователям, в противном случае применение разработанных контроллерами инструментов в текущей деятельности менеджеров практически исключается.

**“Вживание” контроллера в текущую деятельность предприятия.** На этой фазе контроллеры должны продемонстрировать действенность разработанных инструментов и убедить менеджеров в необходимости их применения в практической деятельности. Перечислим основные признаки “вживания” контроллинга в текущую деятельность предприятия:

- четкий и ясный язык представления результатов деятельности анализируемых объектов;

- убедительная для менеджеров предприятия интерпретация результатов деятельности их подразделений;

- появление у контроллеров определенной независимости и элементов настойчивости в аргументации;

- появление со стороны менеджеров дружелюбного и доверительного отношения к контроллерам;

- готовность к сотрудничеству и коммуникациям.

Как правило, рассматриваемая фаза внедрения контроллинга длится 2-3 года. Величина этого срока зависит от степени понимания важности и желания со стороны высшего руководства предприятия иметь систему, позволяющую осуществлять “прозрачный” менеджмент.

Объективная информация относительно эффективности деятельности подразделений предприятия, продажи товаров и т.п. поставляемая менеджерам службой контроллинга, может вызвать раздражение у руководителей соответствующих служб. Это может привести к замедлению процесса адаптации контроллинга, а в худшем случае даже его отстранению от участия в реальном управлении.

**Занятие прочных позиций.** Эту фазу можно определить по следующим признакам:

- удовлетворение менеджеров результатами деятельности контроллеров заметно растет;

- появляется взаимное доверие, возрастает объем совместных работ и коммуникаций;

- становится заметным улучшение результатов работы подразделений, пользующихся услугами контроллеров;

- руководство подразделений предприятия в своей оперативной деятельности не может больше обходиться без контроллеров;

- служба контроллинга получает более высокий иерархический уровень в организационной структуре предприятия, и расширяется спектр решаемых задач;

- контроллеры становятся признанными партнерами менеджеров;

- повсюду на предприятии говорят о хорошей и полезной работе подразделения контроллинга.

Эти признаки говорят о том, что практически закончился первый этап в создании системы контроллинга; организационно и инструментально создана служба контроллинга.

**Фаза роста значимости и объема функций контроллинга.** Анализ практики контроллинга на ведущих предприятиях индустриально развитых стран Запада позволяет выделить некоторые признаки наступления фазы роста:

- контроллер выступает в качестве лидера и модератора при формировании рамочных показателей деятельности предприятия на плановый период;

- контроллеры осваивают новые сферы деятельности на предприятии;

- налаживается сотрудничество с высшими менеджерами при разработке долгосрочных целей предприятия;

- в рамках службы контроллинга появляются подразделения стратегического контроллинга.

Функции, задачи и инструментарий контроллинга постоянно дополняются и совершенствуются в соответствии с изменениями, происходящими во внешней среде. Если контроллинг получает полное признание и статус равноправного партнера, то его возможности оказывать влияние на перспективное развитие предприятие путем использования современных методик прогнозирования, стратегического планирования, анализа рисков, потенциалов и т.п. существенно возрастают.

Конечно, на большинстве отечественных предприятий, находящихся на начальных фазах разработки и внедрения контроллинга, задачи последнего сводятся к созданию и апробированию методик учета затрат и результатов в различных аспектах деятельности предприятия. Отдельные предприятия уже практически прошли этот этап и находятся в стадии разработки инструментария для планирования и бюджетирования. Однако еще рано говорить о том, что контроллеры на отечественных предприятиях стали равноправными партнерами менеджеров.

**Темпы внедрения контроллинга.** Можно выделить три наиболее распространенных подхода к проведению преобразований в организации: “малыми шагами”, “бомбометание” и “планируемая эволюция”.

Подход к внедрению контроллинга “малыми шагами” означает небольшие изменения в старой структуре управления с медленными продвижением к поставленной цели. Преимущество такого подхода заключается прежде всего, в отсутствии большого сопротивления проводимым изменениям внутри организации. Основной недостаток существует в опасности затягивания процесса реорганизации, что может привести в конце концов к полному прекращению внедрения.

“Бомбометание” означает интенсивное и решительное изменение старой системы управления. В результате такого подхода возможно быстрое внедрение элементов системы контроллинга, однако появляется опасность возникновения сильного “трения” внутри организации.

Подход, основанный на принципах “планируемой эволюции”, дает возможность в определенной степени использовать преимущества рассмотренных выше подходов. Укрупненная схема этого подхода (рис. 17) иллюстрирует подход к реализации инноваций, основанный на использовании принципов **проект-контроллинга.**

Вначале на высшем уровне управления предприятием формируется и принимается концепция системы контроллинга, на основании которой разрабатывается проект внедрения контроллинга.

Рисунок 17. **Схема внедрения системы контроллинга методом “планируемой эволюции”**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Руководство предприятия (концепция системы контроллинга) Руководство проекта | | | | | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Внедрение | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1-й ступень | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  | Внедрение | |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  | 2-й ступень | |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  | Внедрение | |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  | 3-й ступень | |  |  |  |
|  |  |  |  | |  |  |  |  |  |  |

Проект разбивается на ступени, включающие соответствующие этапы и мероприятия по достижению запланированных целей проекта. Обязательна фиксация сроков реализации планов и бюджетов, как на весь проект, так и на его отдельные ступени.

Результаты, полученные после внедрения контроллинга на первом этапе, обсуждаются у руководства предприятия. В случае необходимости вносятся корректировки в содержание, сроки и бюджеты последующих этапов. По ходу реализации проекта могут возникать обстоятельства, требующие корректировки самой концепции системы контроллинга. Аналогичным образом осуществляется управление внедрением системы контроллинга на следующих стадиях проекта.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Какие вопросы следует решить перед внедрением контроллинга на предприятии?
2. Какой недостаток у альтернатив 1 организационной структуры управления контроллингом?
3. В чем заключаются достоинства альтернативы 2 структуры управления?
4. В качестве кого выступает контроллер при альтернативы 3 структуры управления?
5. Какие требования предъявляются контроллеру?
6. Какие основные функции контроллера на предприятии?
7. Какие основные причины для решения о разработке системы контроллинга на предприятии?
8. Какая ситуация на предприятии считается благоприятным для начала построения системы контроллинга?
9. Какие основные фазы создания службы контроллинга на предприятии?

ТЕСТ ПО ТЕМЕ

1. Служба контроллинга обладает большей самостоятельности в случае:

а) Альтернатива 1;

б) Альтернатива 2 ;

в) Альтернатива 3.

2. Благоприятным моментом для начала построения системы контроллинга считается:

а) резкое ухудшение показателей деятельности предприятия;

б) появление первых слабых сигналов о возможных рисках для перспективного успешного функционирования предприятия;

в) предприятие функционирует довольно успешно.

3. После принятия решений о разработке системы контроллинга:

а) начинается этап формирования инструментальной базы контроллинга;

б) разрабатывается организационная структура управления контроллингом;

в) начинается внедрение инструментов контроллинга в практику менеджмента.

4. В качестве кого выступает контроллер в штабной структуре управления:

а) координатор;

б) консультант;

в) «продавец» планов.

5. В качестве организационной структуры управления контроллингом фирма «Порше» применяет:

а) Альтернативу 1;

б) Альтернативу 2 ;

в) Альтернативу 3.

РАЗДЕЛ 6. КОНТРОЛЛИНГ НАПРАВЛЕНИЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В работе [6] рассматривается контроллинг основных направлений бизнеса. Приведем основные задачи и особенности некоторых из них.

**6.1 Особенности контроллинга инвестиционных проектов**

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 18.

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 19.

Рисунок 18. **Алгоритм контроллинга инвестиционных проектов**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Анализ факторов внешней среды |  | Анализ факторов внутренней среды |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| обоснование выбранного инвестиционного проекта по сути дела и по времени осуществления |  |  |
| ↓ |  |  |
| определение планового конечного результата |  |  |
| ↓ |  | Подконтрольные |
| анализ узких и слабых мест на производстве | → | показатели |
| ↓ |  |  |
| определение влияния внешних и внутренних факторов |  |  |
| ↓ |  |  |
| определение отклонений фактических значений подконтрольных показателей от плановых. Определение причин возникновения зафиксированных отклонений. Выявление виновных лиц и подразделений. |  |  |
| ↓ |  |  |
| Определение степени воздействия возникших отклонений на конечный результат (цель) инвестиционного проекта |  |  |
| ↓ |  |  |
| принятие управленческих решений |  |  |

Рисунок 19. **Классификация критериев оценки инвестиционных проектов**

Критерий оценки инвестиционных проектов (по способу учета фактора времени)

↓ ↓

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Традиционные критерии |  | Критерии с дисконтированием денежных потоков |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | → | окупаемость |  | → | чистый приведенный доход |
|  |  |  |  |  |  |
|  | → | рентабельность |  | → | индекс доходности |
|  | |  |  |  |  |
|  | |  |  | → | период окупаемости |
|  | |  |  |  |  |
|  | |  |  | → | внутренняя норма доходности |
|  | |  |  |  |  |
|  | |  |  | → | аннуитет |

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.

**6.2 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 8.

Таблица 8.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Задачи | Участие контроллера | | |
| менеджмента | полное | значительное | частное |
| Формирование целей маркетинга для продукта |  |  | Х |
| Планирование маркетинговых мероприятий для достижения целей |  | Х |  |
| Установление бюджета в целом или для отдельных мероприятий |  | Х |  |
| Установление контролируемых величин и разработка методов контроля | Х |  |  |
| Сравнение плана и факта | возможно | Х |  |
| Плановые “контроллинговые” встречи с исполнителями | Х |  |  |
| Разработка корректирующих мероприятий |  | Х |  |
| Предоставление отчета высшим менеджерам |  | Х |  |

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.

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.

Расчет маржинальной прибыли относится к основным инструментам контроллинга при оперативном маркетинге. В краткосрочном плане приоритетной целью контроллинга является обеспечение экономичности службы маркетинга. Контроллинг должен следить за тем, чтобы разница между доходами с оборота ми издержками на маркетинг-микс стремилась к максимуму. В задачи контроллеров входит также контроль издержек по отдельным сферам маркетинговой деятельности. 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 с учетом величины 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.

**6.3 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-эксплутационные 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.

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).

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 линенйно-функциональная организация, подразделения которой решают конкретные задачи проекта: проектирование и разработку продукции, производство, управление финансами, отношение 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 инновационых 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 20. **Схема организации управления инновационным проектом**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Инстанция, принимающая решение (правление) | | |  | Руководящий орган управления проектом: | |
|  |  |  |  | - член правления, ответственный за проект;  - руководитель основного подразделения; | |
| Подразделения  предприятия:  - разработка; | |  |  | - руководитель проекта;  - руководитель сервисного отдела. | |
| - закупка;  - ...........; | |  |  |  |  |
| - ...........;  - сбыт. | |  |  | Проектная группа:  - руководитель проекта; | |
|  | |  |  | - сотрудник проекта;  - контроллер | |

На рисунке 20 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.

**6.4 Финансовый контроллинг**

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.

Важнейшей задачей финансового менеджмента и финансового контроллинга является обеспечение ликвидности, то есть способность предприятия выполнять свои обязательства по выплатам денежных средств в любое время. Поддержание постоянной платежеспособности должно осуществляться наряду с достижением заданного уровня рентабельности. Для поддержания ликвидности финансовым контроллингом проводятся следующие мероприятия:

* структурное поддержание ликвидности;
* текущее обеспечение ликвидности;
* поддержание ликвидных резервов;
* финансирование.

Основные усилия контроллеров в рамках указанных задач концентрируются в фазах планирования и контроля.

**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 находиться 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.

Финансовый контроллинг в согласовании с владельцами заемного капитала должен планировать и контролировать соотношения структуры баланса.

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 (для России – поквартальным) и краткосрочным (еженедельным) 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.

**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?

**ТЕСТ ПО ТЕМЕ**

1. **Контроллинг инвестиций связан с:**

а) матричной организационной структурой;

б) функциональной организационной структурой;

в) линейной организационной структурой.

**2. Сами маркетинговые мероприятия на рынке:**

а) не являются предметом контроллинга;

б) не всегда являются предметом контроллинга;

в) являются предметом контроллинга.

**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.

**4. Важнейшей задачей финансового менеджмента и финансового контроллинга является:**

а) обеспечение рентабельности;

б) обеспечению ликвидности;

в) обеспечение экономической эффективности.

**5. В функции финансового контроллинга входит:**

а) бюджетный контроль;

б) оценку планов на реализуемость;

в) принятие решений о корректировке планов.

**РЕШЕНИЕ ТРЕНИРОВОЧНЫХ ЗАНЯТИЙ**

1. Для каждой Альтернативы организационной структуры управления контроллингом приведите в качестве примера соответствующее предприятие. Приведите обоснование применимости конкретной Альтернативы и организационную структуру управления предприятия со службой контроллинга.
2. Измените исходные данные (количественные, качественные, ассортимент) в задаче «Киоск». Проведите полный анализ задачи в новых условиях.
3. Приведите предварительный, текущий и заключительный контроль (с точки зрения контроллинга) вашего предприятия (место работы или прохождения практики студента).
4. Приведите модель мониторинга, осуществляемого в рамках системы контроллинга, с конкретными данными для вашего предприятия (место работы или прохождения практики студента).
5. Напишите направление деятельности контроллера на малом предприятии.

**ТЕСТ ПО ДИСЦИПЛИНЕ**

1**. Главное требование к информации в системе контроллинга:**

а) достоверность;

б) релевантность;

в) регулярность.

2 В России разработка управленческого учета:

а) требуется по законодательству;

б) ведется по решению руководства предприятия;

в) зависит от целей планирования.

3. Благоприятным моментом для начала построения системы контроллинга считается:

а) резкое ухудшение показателей деятельности предприятия;

б) появление первых слабых сигналов о возможных рисках для перспективного успешного функционирования предприятия;

в) предприятие функционирует довольно успешно.

4 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.

**5. Метод расчета сумм покрытия представляет собой:**

а) инструмент управления;

б) инструмент определения себестоимости продукта;

в) методику определения затрат на рекламу.

**6. Оперативный контроллинг ориентирован:**

а) на внутреннюю и внешнюю среду предприятия;

б) на антикризисную политику предприятия;

в) на экономическую эффективность предприятия.

7. Теоретической базой финансовой (бухгалтерского) учета является:

а) экономическая теория;

б) нормативные акты;

в) теория принятия решений.

8 Бюджет служит инструментом для управления:

а) расходами предприятия;

б) ликвидностью предприятия;

в) доходами, расходами и ликвидностью предприятия.

**9 Сумма покрытия 1 используется:**

а) при оценки приоритетов в ассортименте;

б) при расчете прибыли;

в) при расчете эффективности рекламы.

10. В штабной структуре управления контроллер работает в качестве:

а) координатор;

б) консультант;

в) «продавец» планов.

**СЛОВАРЬ ОСНОВНЫХ ПОНЯТИЙ**

**Антикризисное управление** – управление предприятием, направленное на финансовое выздоровления предприятия.

**Бухгалтерские издержки** – себестоимость продукции.

**Бюджет** – план, выраженный в натуральных и денежных единицах.

**Контроллер** – специалист (руководитель) службы контроллинга.

**Места возникновения издержек** – основные области деятельности предприятия: обеспечение ресурсами, производство, управленческий аппарат, сбыт.

**Оперативный контроллинг** – область контроллинга, ориентированного в основном на эффективность и рентабельность производства, прибыль в краткосрочной перспективе.

**Переменные издержки** – издержки которые находятся в определенной зависимости от объема реализации продукта.

**Постоянные издержки** – издержки, которые зависят от объема произведенной и реализованной продукции.

**Сумма покрытия** – показатель, фиксирующий разность между ценой продажи и его предельными (переменными) издержками.

**Стратегический контроллинг** – область контроллинга, обеспечивающая эффективность стратегическое планирование и стратегическое управление. Главная цель – обеспечение конкурентных преимуществ предприятия.

**ЛИТЕРАТУРА**

1. Контроллинг как инструмент управления предприятием. Под ред. Н.Г. Данилочкина. – М.; Аудит, ЮНИТИ, 1998.
2. Майэр Э. Контроллинг как система мышления и управления. – М.; Финансы и статистика, 1993.
3. Мескон А., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента. – М.; Дело, 2000.
4. Манн Р., Майэр Э. Контроллинг для начинающих. – М.; Финансы и статистика, 1995.
5. Фалько С.Г., Носов В.М. Контроллинг на предприятии. – М.; Знание, 1995.
6. Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г. Контроллинг в бизнесе. – М.; Финансы и статистика, 1998.
7. Фольмут Х.И. Инструменты контроллинга. – М.; Финансы и статистика, 1998.
8. Архипов Н.И., Кульба В.В. Управление в чрезвычайных ситуациях. – М.; Рос. Гос. Гум. Унив., 1998.
9. Смирнов С.А. Контроллинг. – М.; Моск. Гос. Унив. экономики, статистики и информатики, 2001.
10. Дайле А. Практика контроллинга. – М.; Финансы и статистика, 2001.