Введение.

Данная работа посвящена ***контроллингу***. Первый опыт знакомства с этим направлением в современном менеджменте связан с появлением перевода книги Р. Манна и Э. Майера «Контроллинг для начинающих».

Известно достаточно широкое и общее понимание контроллинга как целостной концепции экономического управления предприятием, направленной на выявление всех шансов и рисков, связанных с получением прибыли в условиях рынка. При этом можно отметить такие специфические особенности контроллинга, как:

* Увязка оперативных финансово – экономических расчетов и стратегических решений;
* Новая ориентация финансово – экономических расчетов на принятие экономически обоснованных решений;
* Новое содержание таких традиционных функций управления, как планирование, контроль, информационное обеспечение, состовляющих ядро контроллинга как концепции управления;
* Новое психологическое содержание роли планово – экономических служб (служб контроллинга) на предприятии.

Концепция контроллинга дает ориентацию на будущее, что находит отражение в выполнении контроллингом функций координации и интеграции в системе стратегического и оперативного планирования на предприятии.

Занимаясь стратегическим контроллингом, нужно научиться отвечать на вопрос: «Что необходимо сделать, чтобы обеспечить долговременное существование предприятия на рынке?». Оперативный контроллинг может дать на вопрос о том, насколько выгодны принятые стратегические решения и как обеспечить краткосрочный успех предприятия в виде получения прибыли.

Уже много лет подряд Украина переходит к рыночной экономике. Кардинально изменились экономические условия хозяйствования. Цены на готовые изделия на рынке складываются под действием закона спроса и предложения. Широчайшее распространение в расчетах получила предоплата в связи с катастрофическим уровнем неплатежей среди субъектов экономики. В этих условиях расчет фактической себестоимости продукции как и во всем экономически развитом мире потерял прежнее монопольное положение для определения цены. Недаром в нашей экономической жизни обычным явлением стала продажа ниже себестоимости.

Предприятиям потребовалось определять цену на свою продукцию заранее, до того как она будет изготовлена. Покупатель сначала договаривается о стоимости заказа, а потом заключает сделку.

Но с другой стороны, производитель сможет определить свои затраты только после завершения процесса производства.

Получается замкнутый круг: цена должна быть определена до изготовления продукции, а затраты для её расчета могут быть получены только после изготовления. Особую важность решение этого вопроса имеет для малых предприятий, которые не имеют поддержки государства, работают на свой страх и риск и ошибки в области ценообразования могут стать для них роковыми.

Для разрыва этого круга необходимо соответствующее планирование. В рыночных условиях оно не может дать гарантии абсолютной точности. Однако относительно правильно решать поставленные вопросы вполне в состоянии.

Малые предприятия стремятся иметь достаточно простую систему учёта. Значит, и система планирования не должна быть излишне сложной. Тщательное планирование может дать больший экономический эффект, однако предприниматели малого бизнеса никогда не имеют времени на это, а достаточно часто и желания.

Некоторую помощь малым предприятиям в решении их экономических проблем вполне способна оказать концепция контроллинга, которая с успехом применяется на Западе, особенно в Германии.

Так как целью этой работы является описание того, как система контроллинга может быть применима на малых предприятиях нашей страны, то сначала надо объяснить некоторые термины, используемые при работе по этой системе.

Представьте себе сосуд, на котором нанесены три риски. Сосуд изображает собой затраты предприятия на производство. Объём сосуда до 1-й риски обозначает прямые затраты предприятия на изготовление продукции, например, зарплату с начислениями и материалы. Объём сосуда от 1-й риски до 2-й означает распределяемые затраты, имеющие прямое отношение к процессу производства, которые немецкими специалистами называются «Затраты на организацию группы 1». Объём сосуда от 2-й риски до 3-й означает распределяемые затраты, имеющие косвенное отношение к процессу производства, называемые соответственно «Затраты на организацию группы 2» .

Теперь представим выручку от реализации в виде определённого объёма воды, вылитой в этот сосуд. Этот поток должен наполнить наш сосуд, чтобы покрыть наши затраты. Вот в сосуде оказалось некоторое количество воды. Вероятно, сначала она заполнит объём до уровня 1-й риски. Часть воды, которая будет выступать над риской - это часть выручки, которая остаётся у нас для покрытия затрат на организацию групп 1 и 2, так как прямые затраты уже покрыты. Эта оставшаяся часть выручки называется «Сумма покрытия 1». Она показывает сумму средств, остающуюся у нас, если из выручки вычесть прямые расходы.

Если уровень воды закрыл две риски, значит, мы окупили прямые затраты и затраты на организацию группы 1. Часть воды, выступающая над 2-й риской, должна возместить нам затраты на организацию группы 2 . Эта часть называется «Сумма покрытия 2».

Если вода полностью заполнит сосуд, т.е. покроет все наши затраты, и будет продолжать прибывать, то она, польётся из сосуда наружу. Этот объём вылившейся воды составит нашу прибыль.

Такими понятиями оперирует система контроллинга.

Для того, что бы «одеть» эту систему на наши малые предприятия можно воспользоваться следующим методом: взять типичное малое предприятие и внедрить контроллинг в практику его деятельности. В практической части данной работы приводится пример внедрения контроллинга на малом предприятии – ООО «Берегиня». Общество недавно зарегистрировано исполнительным комитетом Славянского городского совета. Профиль деятельности – розничная торговля готовыми лекарственными средствами (формами). Планируется создание нескольких торговых точек в г. Славянске и на периферии. Закупку товара планируется производить у оптовых поставщиков в областных центрах, а потом товар будет развозиться по торговым точкам района, так что существенную долю издержек обращения будут составлять транспортные расходы.

Главной задачей контроллинга на предприятии, по мнению собственника, должны стать определение минимально возможного процента наценки к стоимости товара и определение целесообразности функционирования той или иной торговой точки в райцентре и на периферии. Налогообложение предприятия предельно упрощено, так как оно облагается единым налогом, согласно подпункта 5.1.7. ст.5 Закона Украины об НДС: «освобождаются от налогооблажения операции по:

… продаже лекарственных средств и изделий медицинского назначения, зарегистрированных в Украине в установленном законодательством порядке, в том числе предоставлению услуг по такой продаже аптечными учреждениями».

1. **Теоретические основы контроллинга.**
   1. **Концепция контроллинга.**

Концепция контроллинга является стержнем, вокруг которого должны быть объединены основные элементы организации и управления деятельностью предприятия, а именно:

1. все категории бизнес-процессов и их затраты;
2. центры ответственности предприятия;
3. системы планирования и бюджетирования, формируемые на основе центров ответственности предприятия;
4. система управленческого учета, построенная на основе центров ответственности и их бюджетов;
5. система стратегического управления, основанная на анализе цепочки ценностей, анализе стратегического позиционирования и анализе затратообразующих факторов;
6. информационные потоки (документооборот), позволяющий оперативно фиксировать текущее состояние выполнения бюджетов центров ответственности;
7. мониторинг и анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
8. выявление причин отклонений и формирование управляющих воздействий в рамках центров ответственности.
   * 1. ***Стратегический и оперативный контроллинг.***

Исходя из вышесказанного контроллинг как целостная система состоит из двух важных частей:

1. стратегический контроллинг;
2. оперативный контроллинг.

Каждый вид контроллинга имеет свои цели, методы, принципы, средства и инструменты.

***Стратегический контроллинг*** должен обеспечить выживаемость предприятия, отслеживание намеченных целей развития и достижение долгосрочного устойчивого преимущества перед конкурентами. Основными направлениями анализа стратегического контроллинга являются:

1. анализ внешней и внутренней среды;
2. анализ конкуренции;
3. анализ ключевых факторов успеха;
4. формирование портфеля стратегий;
5. анализ стратегических планов и подконтрольных показателей деятельности;
6. анализ цепочки ценностей;
7. анализ стратегического позиционирования;
8. анализ затратообразующих факторов.

Стратегический контроллинг ориентирован на долгосрочные перспективы. Объектами контроля, а, следовательно, и контролируемыми величинами являются такие ***показатели*** , как цели, стратегии, потенциалы и факторы успеха, сильные и слабые стороны предприятия, шансы и риски, рубежи и последствия.

Можно выделить наиболее важные ***практические инструменты и принципы стратегического управления*** , которые использует стратегический контроллинг:

1. Матричные аналитические инструменты;
2. Анализ сильных и слабых сторон;
3. Принципы управления спросом и предложением;
4. Принципы финансовой оценки стратегических планов;
5. Разработка сценариев;
6. Функционально-стоимостной анализ;
7. Стратегическое управление затратами.

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

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

Арсенал основных методов и инструментов оперативного контроллинга сильно отличается от стратегического. Наиболее известными являются следующие инструменты:

1. GAP-анализ - анализ отклонений (разрывов);
2. Портфолио-анализ - анализ распределения деятельности предприятия по отдельным стратегиям относительно продуктов и рынков;
3. CVP-анализ – анализ соотношения “затраты-объем-прибыль”(Cost-Volume-Profit);
4. АВС-анализ – анализ групп производственных подразделений в зависимости от их вклада в доход (не путать с функционально-стоимостным анализом);
5. Планирование потребности в материалах;
6. Финансовый анализ показателей деятельности;
7. Статические и динамические методы инвестиционных расчетов;
8. Бюджетирование;
9. Функционально-стоимостной анализ.
   1. **Функции контроллинга.**
10. Контроль за состоянием экономики предприятия;
11. Сервисная функция;
12. Управляющая функция;
13. Функция подготовки (разработки) методологии принятия решений и их координации, а также контроля восприятия этой методологии руководством;
14. Контроль экономичности работы подразделения.

**1) Суть:** контроль равновесия прибыль/затраты. Равновесие осуществляется тем, что определяют промежутки времени заданной величины, сравнивают с фактическим и определяют, не нужно ли вмешательство, разработка противодействующих мер для достижения желаемого результата фирмы. Контроллинг – это система регулирования затрат и результатов деятельности, помогающая избежать неожиданностей и «зажечь красный свет», когда угрожает опасность.

**2) Суть:** представление необходимой информации руководству. Информационное обеспечение контроллинга реализуется при помощи систем:

* Учета;
* Нормирования;
* Контроля.

Ориентировано на достижение целей деятельности фирмы.

**3) Суть:** переоценка стратегии, корректировка целей.

**4) Суть:** Осуществляется с использованием данных по отношениям ставок покрытия, общих результатов деятельности для обеспечения функций управления.

**5) Суть:** интересует уровень затрат, но не интересует процесс формирования этих затрат.

* 1. Важнейшие виды деятельности контроллера.

Известно, что управление предприятием - это сфера задач менеджмента. Без контроля, прежде всего финансового, говорить о реальном управлении предприятием невозможно. Путать менеджмент и контроллинг, однако, недопустимо, так как контроллинг управленческую функцию не выполняет, работник службы контроллинга (предлагается назвать его "контроллер") управ­ленческих решений не принимает и руководство предприятия заменить не может.

Созданная на большинстве крупных и средних немецких предприятий служба контроллинга за­нимается прежде всего учетом и анализом затрат и результатов хозяйственной и финансовой дея­тельности предприятия. Фактические данные для анализа поставляются контроллеру бухгалтерией. Статистические выкладки, плановые данные и результаты сравнения фактических значений по­казателей с плановыми величинами контроллер получает из плановой и финансовой служб пред­приятия. На основании проведенных расчетов главный контроллер предлагает высшему руко­водству фирмы рекомендации по сокращению затрат и увеличению прибыльности и рентабель­ности производства и сбыта. Эти рекомендации служат обоснованием для принятия управленческих решений.

Очень широко контроллинг используется при прогнозировании цен на продукцию и услуги, для определения нижних допустимых границ цен и тарифов, расчета ожидаемых прибылей, налого­вых платежей и создаваемых резервов. В рамках контроллинга проверяется эффективность раз­личных вариантов инвестиций до и в ходе их осуществления, моделируются условия реализа­ции проекта. Информация, поставляемая службой контроллинга руководству предприятия, незаме­нима для оперативного и стратегического управ­ления. Важнейшие виды деятельности контроллера приведены ниже:

* Построение системы планирования:

Содействие при определении общего плана развития предприятия и его целей;

Руководство и координация работ по планированию и составлению бюджета;

Согласование промежуточных целей и планов и их сведение в единый общий план предприятия;

* Составление отчетности:

1. Ведение содержательной системы информационной обеспеченности и отчетности;
2. Учет специфических потребностей руководителя в информации и отчетности.

* Своевременное представление периодической информации об отклонениях между фактическими и плановыми значениями показателей:

1) затраты;

1. показатели, характеризующие оборот;
2. показатели, характеризующие финансовое состояние;
3. эффективность и объем инвестиций;
4. Анализ отклонений и обсуждение результатов анализа с руководителями соответствующих подразделений предприятия, а также разработка вариантов альтернативных рекомендаций по выходу из создавшейся ситуации;
5. Координация расчетов ожидаемых результатов деятельности и составление отчетов для руководства фирмы.

При организации службы контроллинга надо принимать во внимание следующие предпосылки:

1. Необходимо стремиться к наглядным простым структурам (использовать линейную, линейно-функциональную, но не матричную структуру);
2. Согласование целей, управление целями и достижение целей координируются только на первом уровне управления;
3. Методы управления предприятием, фирмой в рамках общей, руководящей стратегии, становятся эффективными только тогда, когда контроллеру удается их скоординировать;
4. Контроллер нуждается в получении информации об экономических взаимосвязях и резервах, чтобы иметь непререкаемый личный и профессиональный авторитет среди сотрудников (последнее слово за контроллером);
5. Служба контроллинга самостоятельна, независима и нейтральна по отношению к уровням управления.

В практике хозяйственной деятельности встречаются два основных варианта организации службы контроллинга:

* Централизованная;
* Децентрализованная.

При централизованной организации службы контроллинга главный контроллер подчиняется президенту компании, либо руководителю фирмы.

На главного контроллера возлагается обобщение рекомендаций, установление контактов с лицами, принимающими решение. Главный контроллер также координирует деятельность централизованных служб контроллинга в области стратегического и оперативного планирования, анализа плановых и фактических показателей, берет на себя обработку специальных поручений от руководителя фирмы, особых заказов и заданий от лиц, принимающих управленческие решения.

Децентрализованная служба контроллинга позволяет делегировать часть задач централизованной службы контроллинга структурным подразделениям, филиалам, дочерним организациям, которые находятся далеко друг от друга. Но в подчинении главного контроллера остаются:

* контроллер по маркетингу;
* контроллер по логистике;
* контроллер по ВЭС (внешне-экономическим связям);
* контроллер по ресурсам.

Используется 4 варианта организации службы контроллинга:

1. Контроллер подразделения административно подчинен руководителю подразделения, у главного контроллера он консультируется и инструктируется.

Плюсы: Контроллер работает в значительной мере самостоятельно. Интересы подразделений подчиняются интересам центральной службы контроллинга.

Минусы: Однако, если блокировать связь подразделения с главным контроллером, то подразделение получает излишнюю самостоятельность, что нежелательно.

На практике этот вариант встречается редко.

2) Контроллер подразделения административно подчинен руководителю подразделения, а функционально главному контроллеру.

Плюсы: Руководитель подразделения определяет, когда и где использовать контроллера подразделения. Главный контроллер определяет, как и что из круга проблем нужно решить в первую очередь.

Минусы: Двойное подчинение приводит к конфликтным ситуациям.

Этот вариант считается классическим и широко распространен.

3) Контроллер подразделения функционально подчинен руководителю подразделения, а административно главному контроллеру.

Плюсы: Руководитель подразделения решает, как и что из круга проблем должен решать контроллер, а главный контроллер – когда и где.

Минусы: Контроллер подвержен сильным конфликтным ситуациям.

Этот метод также используется.

4) Контроллер подразделения ориентирован на совместную работу вместе с руководителями подразделений, но функционально и административно он подчинен главному контроллеру.

Такая форма рекомендуется в кризисных ситуациях.

* 1. **Издержки, как объект управления деятельностью предприятия.**

Определение затрат начинается на этапе стратегического планирования:

1. Решается вопрос: достаточно ли обширен рынок, стоит ли на него выходить?
2. В случае положительного ответа – на какую долю рынка фирма должна рассчитывать?
3. Определяется период времени, в течение которого фирма должна освоить этот рынок.
4. Какую цену нужно назначить на изделие, чтобы оказаться конкурентоспособным?
5. Какие возможны отклонения величины этой цены?
6. Какие потребуются вложения?
7. Подсчитать требуемую прибыль.
8. Определяется уровень затрат, которые дадут фирме возможность осуществить свои планы.

Оперативный контроллинг вступает в действие на следующем этапе. Его назначение – управлять, контролировать возможности достижения требуемого уровня затрат. Необходимо знание классификации затрат и не только ее.

Система определения затрат – это не только система учета, это метод формирования прибыли.

Себестоимость – затраты на производство и реализацию продукции.

Чтобы определить общие затраты на единицу изделия за какой-то период времени, необходимо установить затраты, относящиеся к каждому затратному центру. Достигнуть этого можно в **4 этапа**:

**1 этап**: Необходимо установить, какие затраты относятся к одному и только к одному центру затрат.

**Центр затрат** – сфера ответственности, в разрезе которой желательно собирать отдельные данные о затратах.

Центры затрат подразделяются на 3 основные группы:

1. Производственные центры – это центры, непосредственно участвующие в изготовлении продукции, предлагаемой для продажи;
2. Обслуживающие центры – это центры, содействующие производству, однако не занимающиеся непосредственно изготовлением продукции. Относятся: здания, склады, отделы общего обслуживания;
3. Центры по вспомогательным производственным операциям (цех штамповки, цех транспортировки и т.п.).

При решении вопроса о степени детализации центра затрат принимаются во внимание следующие важные факторы:

1. Степень принятой на предприятии ответственности за производство и затраты;
2. Размещение операций и процессов;
3. Характер операций каждого техпроцесса;
4. Движение обработанного или изготовленного изделия в пределах предприятия (технологический маршрут). Важно при определении ставок накладных расходов;
5. Количество необходимых подразделений, приходящихся на центр затрат, с учетом расходов на ведение учета по каждому из этих подразделений;
6. Степень подобия оборудования, операций, процессов в пределах каждого центра затрат;
7. Исключение возможности двойной ответственности за расходы по данному центру затрат.

**2 этап**: Существуют общие накладные расходы, которые относятся ко всем центрам затрат:

Таблица 1.

|  |  |
| --- | --- |
| Накладные расходы | Базис для пропорционального деления |
| 1. Аренда | - Площадь, занимаемая каждым центром затрат. |
| 2. Освещение | * пропорционально площади, занимаемой каждым центром затрат; * пропорционально количеству светильников. |
| 3. Отопление | * пропорционально объему; * пропорционально количеству радиаторов. |

**3 этап**: Существует ряд затрат, таких как, например, зарплата мастера, кладовщика, смазочные материалы для машин и оборудования, которые затруднительно отнести к определенному виду изделия или центру затрат.

Такие виды затрат пропорционально делят между затратными центрами.

**4 этап**: Затраты центра обслуживания (продажа, доставка продукции) распределяются между изделиями на основе дохода от реализации каждого вида изделия.

Варианты определения доли накладных расходов, приходящихся на единицу продукции:

1. Пропорционально заработной плате основных производственных рабочих;
2. Пропорционально трудоемкости изделий;
3. Пропорционально количеству отработанного оборудованием времени;
4. По отношению к затратам на основные материалы и т.д.

Вариант выбирается исходя из задачи, стоящей перед менеджером и конечной цели.

С т.з. контроллинга классификация затрат делится на две группы:

* Классификация затрат для принятия решения и планирования;
* Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования затрат.

Назначение первой классификации – позволяет получить ответы на следующие вопросы:

1. Какой объем производства необходимо запланировать на следующий год?
2. Следует ли уменьшить цены для увеличения количества реализованных товаров?
3. Какой должна быть форма оплаты труда персонала, занимающегося реализацией продукции (комиссионные или оклад + комиссионные)?
4. Следует ли преобрести дополнительное оборудование для увеличения выпуска продукции?

К первой группе относятся:

* постоянные затраты;
* переменные затраты;
* полупостоянные затраты;
* полупеременные затраты;
* затраты будущего периода;
* принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках;
* безвозвратные затраты (затраты истёкшего периода);
* вменённые затраты;
* приростные (инкрементные) затраты;
* предельные затраты.

Самые важные из них – **1,2,3,4.**

**Принимаемые и непринимаемые в расчет.**

При принятии управленческого решения необходимо выяснить, какие затраты принимать и не принимать в расчет.

Принимаемые в расчет затраты и доходы – это те будущие затраты и доходы, которые подвержены влиянию принимаемого решения.

**Безвозвратные затраты** – стоимость приобретенных ресурсов, когда выбор в пользу какой-то альтернативы не может повлиять на сумму данных затрат. Это затраты, которые возникли в результате ранее принятого решения и которые не могут быть изменены никаким решением в будущем (затраты на материалы, сырье, остаточная стоимость приобретенного имущества).

**Вмененные затраты** характеризуют возможность потерь, когда выбор какого-то курса действий требует отказа от другого.

**Приростные затраты** являются дополнительными затратами и появляются при изготовлении или продаже группы дополнительных единиц продукции.

**Вторая классификация.**

Затраты, регистрируемые по центрам ответственности, классифицируются на регулируемые и нерегулируемые.

Все затраты регулируемы на определенном управленческом уровне. Так руководство фирмы имеет право распоряжаться всеми расходами фирмы. Чем ниже спускаться по управленческой иерархии, тем больше видов затрат, которые подлежат регулированию. Однако конкретное управленческое лицо может регулировать определенные виды затрат.

Информация по этим видам затрат дает возможность оценить эффективность деятельности должностного лица.

**Правила, которыми руководствуется менеджер по издержкам:**

1. Следить за тем, чтобы издержки фирмы были всегда ниже среднего уровня издержек продукции конкурента;
2. Необходимо постоянно уменьшать издержки (для этого любой менеджер должен иметь запас мероприятий);
3. Во имя конкурентоспособности необходимо прежде всего уменьшить (прямые) производственные и сбытовые издержки;
4. Оперативно доводить до администрации фирмы возможные прогнозные отклонения издержек.
   1. **Прибыль, как инструмент управления деятельностью предприятия.**

Для управления прибылью необходимо выделить следующие показатели:

1. Оборот-нетто – совокупный оборот за вычетом НДС, скидок;
2. Прямые затраты (чистые производственные затраты) – материалы, сырье и зарплата основных производственных рабочих;
3. Затраты на организацию и подготовку производства – те затраты, которые необходимы для обеспечения готовности фирмы к выполнению поставленной цели (затраты на содержание производственных мощностей, затраты на –управление);
4. Запланированная величина прибыли.

Для этого необходима соответствующая система учета затрат:

1. Standart cost;
2. Direct cost.

Концепция контроллинга в отношении управления прибылью раскрывается в 2-х условиях:

1. Обязательно планирование прибыли ежемесячно, когда можно из месяца в месяц контролировать придерживается ли фирма плана и что необходимо сделать в случаях отклонений.
2. Управление прибылью следует осуществлять на основе сумм покрытия (маржинальной прибыли). Такой расчет позволит выделить из общих величин оборота, выручки и затрат отдельные показатели, необходимые для управления прибылью.

***Система Standart cost (SC).***

Под системой подразумевается разработка норм, стандартов, составление стандартной калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов, т.е. в основе этой системы лежит принцип управления по отклонениям (основное внимание лиц, принимающих управленческие решения, акцентируется на выявление и анализ отклонений от нормального хода работы с целью недопущения их отклонений в дальнейшем).

Возникла в 20-х годах 20 века. Жизненность системы объясняется следующим достоинством: система позволяет справляться с огромным объемом различной информации, отделять существенное от второстепенного и в любой момент выявлять то главное, на что должно быть обращено основное внимание руководства фирмы.

Система SC опирается на местное нормирование издержек производства с использованием всех достижений научной организации труда и методов нормирования (хронометраж, фотография рабочего дня).

Нормы (standarts) на изделия:

1. Средняя величина издержек за прошлые отчетные периоды;
2. Наименьшая величина затрат, достигнутая когда-либо на фирме;
3. Идеальные затраты при оптимальной загрузке мощности;
4. Допустимые издержки при удовлетворительной выручке.

Особенности системы SC:

1. Недокументированное выявление отклонений от норм в процессе расходования средств, а отражение отклонений в бухгалтерских записях на специальных счетах;
2. Не все фирмы, внедрившие SC, отражают отклонения от стандартов в учете. Это происходит в случае, если фирма за основу учета принимает текущие стандарты;
3. Выделение специальных синтетических счетов для учета отклонений. При этом одни фирмы открывают счета отклонений по статьям (материалы, зарплата и т.п.), другие идут дальше по статьям калькуляции и факторам отклонений.

***Система Direct cost(DS).***

В основу организации контроллинга по этой схеме лежит классификация затрат по их отношению к объему производства.

Главной особенностью DC является то, что себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных издержек. Постоянные издержки собираются на отдельном счете и периодически списываются на дебет счета «Финансовые результаты» 83. При этом постоянные издержки делятся на несколько групп:

1. Постоянные издержки на изделие могут быть прямо отнесены на общее количество данного вида продукции, произведенной за данный период (на освоение, специальное оборудование и т.п.);
2. Постоянные издержки, относящиеся на группу изделлий;
3. Постоянные издержки мест возникновения затрат не подлежат распределению между отдельными группами носителей затрат;
4. Постоянные издержки подразделения (необходимость выделения обусловлена тем, что в любом подразделении может быть несколько центров затрат);
5. Постоянные издержки предприятия, фирмы в целом (затраты управления).

Ступенчатый учет сумм покрытия постоянных издержек дает исчерпывающую информацию для принятия решения о формировании и выборе ассортимента продукции, особенно при принятии решения о снятии с производства устаревшей продукции и подготовки к производству новой продукции.

**Плюсы:**

1. Простота и объективность калькулирования себестоимости, т.к. отпадает необходимость в условном распределении постоянных издержек;
2. Возможность сравнения себестоимости различных периодов по переменным издержкам, по суммам покрытия в абсолютном и относительном значениях;
3. Система дает возможность изучения взаимосвязей и зависимостей между объемом, затратами и прибылью;
4. Возможность определения наиболее рентабельных изделий по их абсолютным и относительным суммам покрытия;
5. Возможность определения порога рентабельности;

**Минусы:**

1. Классификация затрат на переменные и постоянные;
2. Объективность включения переменных затрат в себестоимость;
3. Ведение учета себестоимости по сокращенной номенклатуре статей не дает возможности определения полной себестоимости конкретного вида изделия.

**1.6. Концепция контроллинга и функционально-стоимостной анализ.**

Если внимательно просмотреть подпункт 1.1.1. настоящей работы, то можно сделать вполне закономерный вывод - функционально-стоимостной анализ (ФСА) является инструментом как стратегического, так и оперативного контроллинга. Далее мы рассмотрим более подробно сущность и особенности методологии ФСА.

***Факторы, влияющие на издержки.***

Практика показала, что ***концепцию контроллинга*** необходимо сочетать с ***процессным подходом*** к организации и управлению финансово-хозяйственной деятельностью, а также с использованием ***метода функционально-стоимостного анализа*** для построения системы управленческого учета.

Деятельность предприятий на рынке в современной деловой среде характеризуется:

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

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

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

1. горизонтальная интеграция, связанная с масштабом производства;
2. вертикальная интеграция, определяющая диапазон производимой продукции или услуг;
3. корпоративный опыт;
4. используемые технологии;
5. сложность, определяемая широтой ассортимента изделий или услуг.

Наиболее существенными ***функциональными факторами*** являются:

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

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

Для предприятий, которые выпускают многообразные продукты в рамках производственного ассортимента, точные реальные данные по затратам очень важны для определения цены продукции или услуги, их представления и продвижения на рынке, а также для принятия управленческих решений по ассортименту продукции и каналам распределения.

***1.6.1. Функционально-стоимостной анализ.***

Подход, основанный на ***функционально-стоимостном анализе*** (ФСА) (в англоязычной транскрипции - Activity Based Costing, ABC), является намного более точным в распределении суммарных фактических затрат на продукты и услуги, которые порождают эти затраты. С точки зрения стратегического управления, ФСА/АВС–анализ является полезным финансовым инструментом.

***Недостатки традиционной системы учета затрат*.**

Анализ результатов расчетов себестоимости единицы продукции, услуг или стоимости бизнес-процессов по традиционному методу и функционально-стоимостному методу показывает, что основными недостатками традиционной системы учета затрат являются следующие:

* Традиционная система учета затрат просто констатирует определенный уровень прибыли, а не дает ответа на вопрос, за счет чего он достигнут;
* Традиционная система учета затрат неправильно распределяет затраты на продукты, услуги или бизнес-процессы, что приводит к завышенным или заниженным ценам, а, следовательно, к неправильному определению доли каждого продукта, услуги или бизнес-процесса в суммарной прибыли предприятия. Таким образом, продукты, услуги или бизнес-процессы с высоким объемом выпуска дотируют продукты с меньшим объемом производства, а традиционная система учета затрат скрывает эти дотации;
* Традиционная система учета затрат дает недостоверную информацию о рентабельности продуктов, услуг или бизнес-процессов, что в свою очередь влечет за собой ошибочное представление о стратегическом развитии предприятия и путях достижения устойчивого конкурентного преимущества. Отчетные показатели прибыли – это иллюзия, они не отражают истинного положения дел.

***Методология функционально-стоимостного анализа.***

***Функционально-стоимостной анализ (ФСА, Activity Based Costing, АВС)*** - метод определения стоимости и других характеристик изделий, услуг и потребителей, в основе которого лежит использование функций и ресурсов, задействованных в производстве, маркетинге, продаже, доставке, технической поддержке, оказании услуг, обслуживании клиентов, а также в обеспечении качества.

Метод ФСА разработан как "операционно-ориентированная" альтернатива традиционным финансовым подходам. В частности в отличии от традиционных финансовых подходов метод ФСА:

1. предоставляет информацию в форме, понятной для персонала предприятия, непосредственно участвующего в бизнес-процессе;
2. распределяет накладные расходы в соответствии с детальным просчетом использования ресурсов, подробным представлением о процессах и функциях их составляющих, а также их влиянием на себестоимость.

Функционально-стоимостной анализ требует ***комбинированного применения процессного и структурного подходов*** к организации и управлению финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Как правило, структурный подход используется для получения отдельных исходных данных для проведения ФСА/АВС-расчетов.

Под ***бизнес-процессом*** понимают совокупность различных видов деятельности, которые вместе взятые, создают результат, имеющий ценность для потребителя, клиента или заказчика.

Практика показала, что целесообразно выделять на предприятии ***пять видов*** бизнес-процессов, а именно:

1. ***основные*** бизнес-процессы, на базе которых осуществляется выполнение функций текущей деятельности предприятия по производству продукции или предоставления услуг;
2. ***обеспечивающие*** бизнес-процессы для основных;
3. бизнес-процессы ***развития*** предприятия;
4. бизнес-процессы ***управления*** деятельностью предприятия;
5. бизнес-процессы, ***обеспечивающие управление*** .

Бизнес-процессы реализуют ***бизнес-функции*** предприятия. Под ***бизнес-функцией*** понимают вид деятельности предприятия.

В основе применения метода ФСА лежит разработка и применение на практике ФСА-моделей. Цель создания ФСA-модели для совершенствования деятельности предприятий - достичь улучшений в работе предприятий по показателям стоимости, трудоемкости и производительности. Проведение расчетов по ФСА-модели позволяет получить большой объем ФСА-информации для принятия решения. При этом данная информация, особенно взаимосвязи отдельных ее элементов для лиц, принимающих решения являются, как правило, неожиданными. Полученная информация позволяет обосновывать и принимать решения в процессе применения таких методов совершенствования финансово-хозяйственной деятельности предприятия, как:

1. «точно в срок» (Just-in-time, JIT) и KANBAN;
2. глобальное управление качеством (Total Quality Management, TQM);
3. непрерывное улучшение (Kaizen);
4. реинжиниринга бизнес-процессов (Business Process Reengineering, BPR).

Как правило ФСА-информация представляется в виде системы стоимостных и временных показателей, показателей трудоемкости и трудозатрат, а также относительных показателей, характеризующих эффективность деятельности центров ответственности на предприятии.

Систему показателей можно использовать как для текущего (оперативного) управления, так и для принятия стратегических решений. На уровне оперативного управления информацию из ФСА-модели можно применять для формирования рекомендаций по увеличению прибыли и повышению эффективности деятельности предприятия. На стратегическом - помощь в принятии решений относительно реорганизации предприятия, изменения ассортимента продуктов и услуг, выхода на новые рынки, диверсификации и т.д. ФСА-информация показывает, как можно перераспределить ресурсы с максимальной стратегической выгодой, помогает выявить возможности тех факторов (качество, обслуживание, снижение стоимости, уменьшение трудоемкости), которые имеют наибольшее значение, а также определить наилучшие варианты капиталовложений.

Основные направления использования ФСА-модели для реорганизации бизнес-процессов - это повышение производительности, снижение стоимости, трудоемкости, времени и повышение качества.

Повышение производительности включает в себя три этапа. На первом этапе осуществляется анализ функций для определения возможностей повышения эффективности их выполнения. На втором - выявляются причины непроизводительных расходов и пути их устранения. И, наконец, на третьем этапе осуществляется мониторинг и проведение нужных изменений на предприятии.

Что касается снижения стоимости, трудоемкости и времени, то с помощью ФСА-метода можно так реорганизовать деятельность, чтобы было достигнуто устойчивое их сокращение. Для этого необходимо сделать следующее:

1. сформировать ранжированный перечень функций по стоимости, трудоемкости или времени;
2. выбрать функции с высокой стоимостью, трудоемкостью и временем;
3. сократить время, необходимое для выполнения функций;
4. устранить ненужные функции;
5. организовать совместное использование всех возможных функций;
6. перераспределить ресурсы, высвободившиеся в результате усовершенствий.

Очевидно, что вышеперечисленные действия улучшают качество бизнес-процессов. Кроме того, повышение качества бизнес-процессов осуществляется за счет проведения сравнительной оценки и выбора рациональных (по стоимостному или временному критерию) технологий выполнения операций или процедур, являющихся элементами бизнес-процессов.

В основе управления, основанного на функциях, лежат несколько аналитических методов, использующих ФСА-информацию. Это - стратегический анализ, стоимостной анализ, временной анализ, анализ трудоемкости, определение целевой стоимости и исчисление стоимости, исходя из жизненного цикла продукта или услуги.

Одним из направлений использования ФСА-метода является формирование на предприятии системы бюджетов. При формировании системы бюджетов используется ФСА-модель для определения объема и стоимости работ, а также потребностей в ресурсах.

В этом случае полученная ФСА-информация позволяет принимать осознанные и целенаправленные решения о распределении ресурсов, опирающиеся на понимание взаимосвязей функций и стоимостных объектов, стоимостных факторов и объема работ. Все это позволяет сформировать реалистическую систему бюджетов.

***Применение ФСА-модели для оценки деятельности предприятия.***

В общем случае ФСА-моделирование и оценка по полученной ФСА-информации технологий работы любого предприятия, позволяет решить следующий круг задач:

1. формализовать технологии выполнения бизнес-процессов и работы каждого структурного подразделения и должностного лица предприятия;
2. выделить основные, вспомогательные и управляющие бизнес-процессы и функции подразделений и должностных лиц предприятия;
3. провести сравнительный анализ и оценку эффективности выполнения бизнес-процессов, технологий работы структурных подразделений и должностных лиц;
4. оптимально распределить функции между подразделениями и сотрудниками;
5. снизить временные и стоимостные затраты, связанные с выполнением бизнес-процессов и функций предприятия за счет устранения узких мест;
6. повысить эффективность оперативного управления деятельностью предприятия.

В настоящее время явно выделились следующие типы оценки деятельности предприятия:

1. обобщенная оценка деятельности предприятия по основным, вспомогательным и управляющим бизнес-процессам;
2. оценка загрузки структурных подразделений и должностных лиц, а также эффективности вариантов перераспределения элементов (функций) между и внутри бизнес-процессов;
3. оценка деятельности предприятия с целью получения релевантной информации для оперативного управления;
4. оценка себестоимости бизнес-процессов на предприятии с учетом центров ответственности.

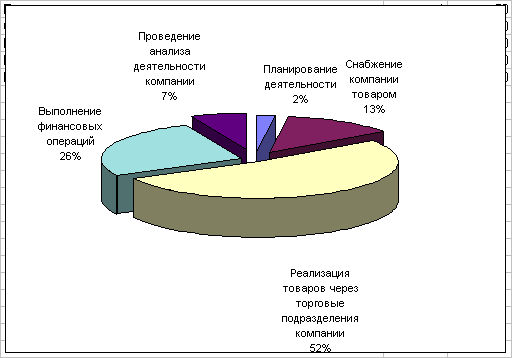
Проведение различных типов оценок деятельности предприятия на основе применения ФСА-информации, полученной с помощью ФСА-модели, рассмотрим на примере компании, занимающейся оптовой и розничной продажей продуктов питания.

В рассматриваемой компании были выделены следующие основные бизнес-процессы:

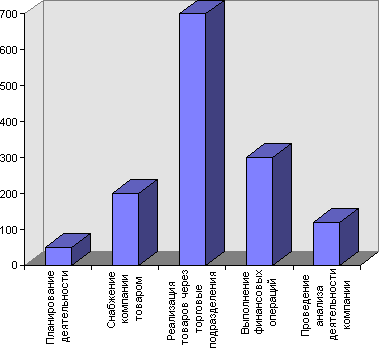
1. планирование деятельности;
2. снабжение компании товаром;
3. реализация товаров через торговые подразделения компании;
4. выполнение финансовых операций;
5. проведение анализа деятельности компании.

В результате функционально-стоимостного моделирования было получено распределение месячных трудовых и стоимостных затрат, связанных с выполнением основных бизнес-процессов (Рис. 1, 2).

Из Рис. 1 и 2 видно, что за месяц деятельности компании более половины всех трудовых и стоимостных затрат приходятся на выполнение основного бизнес-процесса - реализацию товаров через торговые подразделения.



**Рис. 1. Распределение месячных трудозатрат, связанных с выполнением бизнес-процессов.**

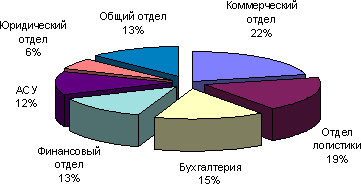


**Рис. 2. Оценка стоимостных затрат торговой компании за месяц.**

Приведенные результаты оценки затрат являются обобщенными для всей компании. Их можно использовать для принятия стратегических решений. Недостатками данного типа оценок являются следующие:

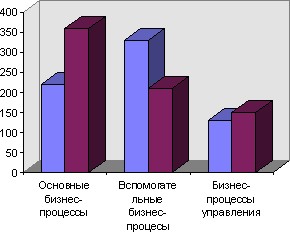
1. непрозрачность стоимостных и временных затрат, связанных с выполнением основных, вспомогательных и управляющих бизнес-процессов;
2. непрозрачность стоимостных и временных затрат структурных подразделений торговой компании;
3. невозможность получения релевантной информации для повышения эффективности оперативного управления деятельностью компании.

Пример другого типа оценок. На Рис. 3 приведена сравнительная оценка трудозатрат технологий работы структурных подразделений компании, из которой можно сделать вывод, что наиболее загруженными являются: коммерческий отдел, отдел логистики и бухгалтерия.



**Рис. 3. Оценка трудозатрат структурных подразделений торговой компании за месяц.**

Одним из подходов к совершенствованию деятельности предприятия является выявление и реализация таких вариантов перераспределения функций между и внутри бизнес-процессов, которые обеспечивают повышение эффективности выполнения основных бизнес-процессов при заданных значениях показателей эффективности вспомогательных и управляющих бизнес-процессов. В рассматриваемой торговой компании до реорганизации ее деятельности, связанной с перераспределеним элементов бизнес-процессов, наибольшей объем времени и средств занимали вспомогательные бизнес-процессы (Рис. 4).



**Рис. 4. Оценка бизнес-процессов торговой компании.**

После внедрения предложенного варианта перераспределения функций максимальные значения показателей времени и средств стали приходиться на выполнение основных бизнес-процессов, связанных с реализацией товаров через торговые подразделения компании.

Данный тип оценки позволяет:

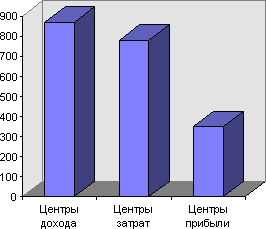
1. определить загрузку основных, вспомогательных и управляющих бизнес-процессов;
2. рационально распределить стоимостные и временные затраты при выполнении бизнес-процессов;
3. определить временную загрузку каждого структурного подразделения компании.

Главным недостатком данного типа оценки, является отсутствие информации для осуществления оперативного управления через выделенные центры ответственности. Под центром ответственности здесь понимается сегмент предприятия, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решение.

В рассматриваемой компании были выделены следующие центры ответственности:

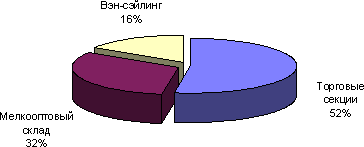
1. центры дохода - отдел логистики, финансовый отдел;
2. центры прибыли - коммерческий отдел, торговая сеть;
3. центры затрат - бухгалтерия, АСУ, юридический отдел, общий отдел.

На Рис. 5 приведена диаграмма оценки по центрам ответственности, на которой представлены показатели доходов, затрат и прибыли компании за определенный промежуток времени.



**Рис. 5. Оценка центров ответственности компании.**

На Рис. 6 приведена оценка эффективности деятельности центра прибыли - торговой сети. Из диаграммы можно сделать вывод, что наиболее прибыльной за данный промежуток времени является реализация товаров через торговые секции компании.



**Рис. 8. Оценка эффективности реализации товара через торговую сеть компании.**

Из рассмотренных вариантов проведения оценки, наиболее эффективным является последний, так как оценка выделенных центров ответственности торговой компании позволяет оперативно управлять ее работой.

**2. Функционально – стоимостной анализ деятельности ООО «Берегиня».**

Основной задачей аптеки является обеспечение населения лекарственными средствами, предметами санитарии, гигиены и ухода за больными, перевязочными материалами, дезинфекционными средствами и другими изделиями медицинского назначения. Аптека осуществляет производственную, снабженческую, торговую, финансовую и хозяйственную деятельность.

Объемработы аптеки определяется двумя показателями:

1. Рецептурой, то есть количеством лекарственных средств, отпущенных по рецептам врачей и требованиям лечебно-профилактических учреждений;

2. Товарооборотом.

В зависимости от объема выполняемой работы в аптеке могут быть организованы следующие самостоятельные структурные подразделения.

1. Отдел запасов (в крупных аптеках) (03).

2. Рецептурно-производственный отдел (РПО).

3. Отдел готовых форм (лекарственных средств) (ОГФ, ОГЛС).

4. Отдел по безрецептурному отпуску (ОБО).

5. Отдел оптики.

Структурными подразделениями аптеки также являются аптечные пункты и аптечные киоски, находящиеся за пределами аптеки.

Рассмотрим подробнее функции, осуществляемые аптекой.

Производственная деятельность аптеки осуществляется на базе рецептурно-производственного отдела и заключается в изготовлении лекарственных средств по рецептам врачей и фасовке лекарственных средств в индивидуальные упаковки.

Снабженческая функция аптеки осуществляется в том случае, если аптека поставляет лекарственные средства и прочие товары аптечного ассортимента в лечебно-профилактические учреждения (больницы, поликлиники и др.).

Торговая функция аптеки является преобладающей. Она заключается в отпуске покупателям (физическим и юридическим лицам) товаров за наличный расчет, в порядке оптового отпуска, а также по льготным и бесплатным рецептам.

Финансово-хозяйственная деятельность аптеки заключается в создании оптимальных условий для получения максимального объема прибыли.

Несмотря на то, что в настоящее время, аптека по сути является торговым предприятием, все же существует ряд особенностей, не позволяющих однозначно отнести аптечный бизнес к торговле. Основной причиной этого является специфический характер ассортимента товаров, реализуемых в аптеке. Это обстоятельство оказывает влияние на:

1. уровень торговой надбавки;

2. структуру ассортимента;

3. величину и структуру издержек.

Частные аптеки, как правило, не занимаются изготовлением и фасовкой лекарственных средств, а также отпуском наркотических, сильнодействующих и ядовитых лекарственных препаратов. В ассортименте таких аптек редко встречаются специфические лекарственные средства. Кроме того, частные аптеки не реализуют медикаменты в порядке льготного и бесплатного отпуска. Ассортимент данной группы аптек полностью ориентирован на получение прибыли.

В зависимости от формы собственности, объема и видов деятельности аптеки и ряда других факторов, по-разному будут расставлены акценты в общей системе управления аптекой.

Выделим ряд наиболее важных элементов системы управления:

1. Экономический анализ деятельности предприятия;

2. Управление персоналом;

3. Бизнес-планирование;

4. Проведение маркетинговых исследований.

Экономический анализ деятельности аптеки помимо самостоятельного значения также является базой для последующего составления бизнес-плана.

Для того чтобы понять место экономического анализа в системе управления аптекой, вначале необходимо рассмотреть движение информационных потоков на предприятии.

На данном этапе управленческий персонал осуществляет следующие функции:

1. оперативно отслеживает изменения в законодательстве с целью внесения соответствующих корректив в деятельность предприятия;

2. осуществляет контакты с местными и вышестоящими органами управления фармацевтической деятельностью;

3. контролирует соблюдение налоговой дисциплины;

4. ведет работу с акционерами;

5. на макроуровне решает вопросы о поставках товаров.

Передача данных статистической отчетности в органы государственной статистики, а также взаимодействие с единой информационной сетью (справка о наличии медикаментов), как правило, не требует вмешательства управленческого персонала.

Аптека представляет собой сравнительно небольшое предприятие, и управленческие функции осуществляются непосредственно директором аптеки. Если аптека крупная и имеет много подразделений, то часть управленческих функций может выполняться заместителями руководителя.

К руководителю информация поступает как от внешних, так и от внутренних источников. По отношению к директору внутренними источниками информации являются бухгалтерия, подразделения аптеки и персонал предприятия.

Внешними источниками информации являются органы государственной власти, акционеры или собственники аптеки (не принимающие непосредственного участия в деятельности предприятия), покупатели, а также фирмы-поставщики и прочие контрагенты (например, фирмы, оказывающие информационные, консалтинговые, ремонтные, строительные и другие услуги).

Рассмотрим схему информационных потоков между руководителем аптеки и источниками управленческой информации:

1. Директор - бухгалтерия. В бухгалтерии любого предприятия собирается всесторонняя информация о его деятельности. С точки зрения пригодности для целей управления директору могут понадобиться:

· данные бухгалтерской отчетности;

· данные о состоянии расчетов с поставщиками и покупателями;

· данные о товарообороте;

· данные об издержках;

· информация о финансовой деятельности предприятия;

· другая информация учетного характера.

2. Директор - подразделения. На данном этапе директору может потребоваться следующая информация:

· данные о товарообороте данного подразделения;

· данные о структуре ассортимента данного подразделения;

· информация о трудозатратах в данном подразделении;

· данные о качестве обслуживания в данном подразделении;

· другая информация управленческого характера.

3. Директор - персонал. На этом этапе директор контролирует трудовую деятельность коллектива в целом. Одновременно решаются вопросы подбора и перестановки кадров.

4. Директор - поставщики. В рамках данного информационного потока директора может интересовать следующая информация:

· общее количество организаций, обеспечивающих поставку товаров в аптеку;

· величина и динамика абсолютных показателей кредиторской задолженности;

· удельный вес доли каждого поставщика в общем объеме кредиторской задолженности;

· условия поставок и расчетов, сложившиеся на предприятии;

· другая информация о поставщиках.

5. Директор - покупатели. Если рассматривать данный информационный поток в широком понимании, то в его рамках директор получит следующую информацию:

1. структуру и динамику покупательского спроса;
2. состояние расчетов с покупателями (особенно расчетов за медикаменты, отпущенные по бесплатным и льготным рецептам);
3. абсолютную величину, структуру и динамику дебиторской задолженности;
4. информация о масштабах неудовлетворенного спроса;
5. структуру реализации (информация об удельных весах разных видов реализации в товарообороте аптеки).

6. Директор - органы власти. Информационное взаимодействие с органами власти подразумевает своевременное доведение до сведения дирекции изменений в налоговом, гражданско-правовом законодательстве, а также принятия разнообразных подзаконных нормативных документов (например, писем местного комитета фармации).

Рассмотрим подробнее информационные потоки внутри аптеки.

Каждое подразделение получает информацию и из внешних и из внутренних источников. Но информация, получаемая, например, от поставщиков подразделением аптеки, бухгалтерией и директором буде разной. Каждое подразделение накапливает "свою" информацию. Далее разные информационные "блоки" складываются и дают полную картину деятельности аптеки в широком смысле.

Информационный поток, предназначенный для дирекции, рассмотрен выше, поэтому подробнее остановимся на двух других звеньях системы.

К "Подразделениям" отнесены все отделы аптеки, занятые основной деятельностью.

Рассмотрим подробно содержание каждого информационного потока, замыкающегося на подразделении аптеки.

1. Подразделение - дирекция. Нисходящий информационный поток к подразделению заключается в руководстве его деятельностью дирекцией. От подразделения руководству передается следующая информация:

· объем реализации;

· данные о неудовлетворенном спросе;

· структура реализации.

2. Подразделение - бухгалтерия. Взаимодействие с бухгалтерией заключается в передаче данных о поступивших и реализованных товарах. Все подразделения составляют товарные отчеты. Каждый товарный отчет содержит информацию, как правило, за три календарных дня. Принятые отделом льготные и бесплатные рецепты подлежат отдельному учету внутри подразделения. Данные из рецептов должны ежедневно вноситься в специализированную программу учета льготных рецептов. Полученная база данных по льготному отпуску представляет аналитический интерес. Её ценность с точки зрения экономического анализа будет рассмотрена ниже.

По данным отпуска по льготным и бесплатным рецептам за каждый день автоматически формируются реестры, которые затем вместе с рецептами передаются в бухгалтерию.

3. Подразделение - другие подразделения. В аптеке нередко бывает ситуация, когда товар в подразделение поступает от других подразделений. Если в аптеке имеется отдел запасов, то товар от поставщиков вначале поступает в него. Затем из отдела запасов товар по накладным передается в подразделения, где и подлежит реализации. В случае, если товар длительное время не реализован, то он возвращается в отдел запасов, который далее либо, если это возможно, возвращает товар поставщику, либо ищет другие варианты реализации.

Если отдел запасов в аптеке отсутствует, то заказом товара у поставщиков занимается руководство каждого подразделения. В этом случае нередко движение товаров между отделами, которое оформляется накладными на внутреннее перемещение.

4. Подразделение - поставщики. Этот информационный поток содержит данные о поставщиках, вариантах предлагаемых ими условий поставок, расчетов, сравнительный анализ прайс-листов и т. д..

5. Подразделение - покупатели. Подразделение предоставляет покупателям информацию:

· о наличии товаров в аптеке,

· о наличии товаров в аптеках населенного пункта;

· о ценах на товары, их синонимы, аналоги.

От покупателей поступает информация о структуре и динамике спроса, а также о неудовлетворенном спросе.

Бухгалтерия аптеки является максимально информационно насыщенным звеном аптеки.

Сюда стекается учетная информация от всех подразделений, здесь поступившая информация обобщается, регистрируется, систематизируется, анализируется. Представленная в требуемом формате учетная информация служит в дальнейшем для принятия управленческих решений.

С целью дальнейшего использования для решения аналитических задач, бухгалтерская информация может быть систематизирована по следующим блокам:

· расчеты с поставщиками;

· расчеты с покупателями;

· расчеты с персоналом по оплате труда;

· основные фонды аптеки;

· движение товаров и товарные запасы;

· издержки обращения;

· бухгалтерская отчетность.

Все эти блоки имеют самостоятельное аналитическое значение.

Получив представление о том, как проходят информационные потоки в аптеке, следует обозначить на каком этапе какие аналитические исследования следует проводить.

Во избежание излишней на данном этапе изложения детализации, за основу примем схему внутреннего информационного потока в аптеке.

Аналитические исследования должны проводиться не только на этапе передачи данных из одного блока в другой, но и внутри каждого блока.

В подразделениях реализуются следующие направления анализа:

· анализ структуры и динамики товарных запасов;

· анализ трудозатрат сотрудников подразделения и эффективности его деятельности;

· элементы анализа спроса и предложения.

В бухгалтерии осуществляются следующие виды анализа:

· анализ расчетов с поставщиками и покупателями;

· анализ эффективности использования активов аптеки, в особенности, оборотных активов;

· анализ структуры и динамики издержек обращения:

· анализ бухгалтерской отчетности аптеки.

В дирекции аптечного предприятия должна анализироваться динамика развития аптеки в целом. Так как неотъемлемой функцией дирекции является перспективное планирование деятельности предприятия, на этом участке осуществляется прогнозный анализ, который далее ложится в основу бизнес – плана.

Вся информация, изложенная выше является информационной базой для проведения функционально – стоимостного анализа. Первым этапом проведения ФСА является выделение основных бизнес – процессов. Основными бизнес – процессами в ООО «Берегиня» являются:

1. Проведение анализ деятельности аптеки;

2. Управление персоналом;

3. Планирование деятельности (бизнес – планирование, бюджетирование, маркетинговые исследования);

4. Снабжение аптеки лекарственными средствами;

5. Реализация товаров через торговые подразделения;

6. Выполнение финансовых операций.

Теперь рассмотрим бюджет затрат ООО «Берегиня» на 9 месяцев 2003 года:

**Бюджет затрат** (грн.) Таблица 2.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование затрат | Предполагаемые затраты за месяц | Планируемые затраты на I кв. 2003 г. | Планируемые затраты на II кв. 2003 г. | Планируемые затраты на III кв. 2003 г. | Планируемые затраты на 9 месяцев 2003 г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Переменные затраты | | | | | |
| Закупка медикаментов | 2606,94 | 7820,82 | 7820,82 | 7820,82 | 23462,42 |
| Транспортные расходы | 2050 | 6150 | 6150 | 6150 | 18450 |
| Затраты на электроэнергию | 30 | 90 | 90 | 90 | 270 |
| Постоянные расходы | | | | | |
| Расходы на рекламу и продвижение | 600 | 1800 | 1800 | 1800 | 5400 |
| Командировки | 500 | 1500 | 1500 | 1500 | 4500 |
| Зарплата персонала | 4765 | 14295 | 14295 | 14295 | 42885 |
| Начисления на зарплату персонала | 1763,05 | 5289,15 | 5289,15 | 5289,15 | 15867,45 |
| Коммунальные услуги | 1000 | 3000 | 3000 | 3000 | 9000 |
| Канцелярские товары | 100 | 300 | 300 | 300 | 900 |
| Телефон | 800 | 2400 | 2400 | 2400 | 7200 |
| Аккредитация и разрешительные документы | 11660 | 11660 | 0 | 0 | 11660 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Охранная и пожарная сигнализации | 200 | 600 | 600 | 600 | 1800 |
| Оплата банковских услуг | 200 | 600 | 600 | 600 | 1800 |
| Амортизация | 1752,92 | 5258,76 | 5258,76 | 5258,76 | 15776,28 |

В результате функционально-стоимостного моделирования было получено распределение месячных стоимостных затрат, связанных с выполнением основных бизнес-процессов в ООО «Берегиня» (Рис. 9, 10).

**Рис. 9. Распределение месячных трудозатрат, связанных с выполнением бизнес – процессов в ООО «Берегиня».**



### Рис. 10. Оценка стоимостных затрат ООО «Берегиня» за месяц.

Благодаря данному типу оценок можно сделать вывод что наиболее емкими бизнес – процессами в фирме являются реализация товаро и снабжение, что вполне закономерно для торговых организаций, затем идет анализ деятельности и планирование – эти бизнес – процесы являются весьма важными для управления деятельностью любой организации. Полученное соотношение является оптимальным для данной организации.

Следующий этап – оценка трудозатрат структурных подразделений (рис. 11.):

* администрация (проведение анализа деятельности, управление персоналом);
* финансовый отдел (выполнение финансовых операций);
* коммерческий отдел (планирование деятельности, снабжение);
* непосредственно аптека (реализация).



**Рис. 11. Оценка трудозатрат структурных подразделений**

**ООО «Берегиня» за месяц.**

Из проделанной оценки делаем вывод что наиболее загруженными являются практически все отделы, за исключением финансового. Поэтому наиболее целесообразным будет возложение функций контроллинга именно на этот отдел, а в роли главного контроллера будет выступать главный бухгалтер фирмы.

Следующим этапом является распределение бизнес – процессов на:

* управляющие (проведение анализа деятельности, управление персоналом);
* основные (снабжение, реализация);
* вспомогательные (планирование, выполнение финансовых операций).

А также анализ их соотношения (рис. 12.).



**Рис. 12. Оценка бизнес-процессов.**

Из проделанной оценки видно что максимальные значения показателей времени и средств приходятся на выполнение основных бизнес-процессов, связанных с реализацией товаров и снабжением.

Для осуществления оперативного управления необходимо выделить центры ответственности. Под центром ответственности здесь понимается, как уже отмечалось ранее, сегмент предприятия, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решение.

В ООО «Берегиня» выделены следующие центры ответсвенности:

* центры дохода (аптека);
* центры прибыли (коммерческий отдел);
* центры затрат (администрация, финансовый отдел).

На Рис. 13 приведена диаграмма оценки по центрам ответственности, на которой представлены планируемые показатели доходов, затрат и прибыли фирмы на определенный промежуток времени, а именно на 9 месяцев 2003 года.



#### Рис. 13. Оценка центров ответственности ООО «Берегиня».

Из рисунка 13 видно что в стоимостном выражении размер прибыли невелик, однако если мы проанализируем соотношение прибыль/затраты, то мы увидим что полученная прибыль до уплаты единого налога является наценкой, установленной в размере 37,5%. Законодательно установленный предел наценки для аптечных учреждений составляет 40%, поэтому делаем вывод что полученный результат не так уж плох.

3. Предложения по внедрению системы контроллнга

на примере ООО «Берегиня».

Торговые предприятия имеют экономические характеристики, существенно отличающие их от производственных предприятий. Нам предстоит определить, является ли это препятствием для применения контроллинга на торговых предприятиях или нет.

Основной источник дохода торговых предприятий - это наценка. С помощью наценки они покрывают свои издержки обращения и получают прибыль. Наценка превращается в наличные денежные средства при реализации товаров. В отличие от производственных МП, перед торговыми не стоит проблема выбора способа определения выручки по "оплате" или по "отгрузке". Деятельность торговых МП основана на кассовом методе определения выручки, так что альтернативы у нас нет. Однако и расчет издержек обращения мы будем вести по кассовому методу, так как это значительно облегчает бухгалтерии составление нашей новой схемы производственной отчетности.

Как уже отмечалось ранее главной задачей контроллинга на ООО «Берегиня» должны стать определение минимально возможного процента наценки к стоимости товара и определение целесообразности функционирования той или иной торговой точки в райцентре и на периферии. Налогообложение предприятия предельно упрощено, так как оно облагается единым налогом.

Издержками обращения для МП являются следующие расходы: заработная плата продавцов и бухгалтера, содержание помещений, арендная плата, амортизация собственных зданий и торгового оборудования, затраты на охрану, транспортные расходы, включающие в себя затраты на ГСМ и обслуживание. Само собой, основные расходы предприятие несет по закупке товаров. Контроллинг для МП, занимающегося розничной торговлей, должен по-видимому, решать следующие задачи:

1. давать руководству возможность анализировать свои доходы и расходы как в разрезе структурных подразделений (торговых точек), так и в целом по предприятию;
2. получать эту информацию как можно более оперативно;
3. планировать свои доходы и расходы;
4. определять минимально возможную наценку на закупленные товары.

При этом новая система отчетности должна быть как можно более простой и наглядной и отнимать у бухгалтера предприятия как можно меньше времени на ее составление.

Для составления новой системы отчетности мы возьмем за основу систему отчетности по книге немецких специалистов Р.Манна и Э.Майера "Контроллинг для начинающих", и отталкиваясь от нее, попробуем составить свою систему отчетности для ООО «Берегиня».

Вот схема, рекомендованная немецкими специалистами:

0. Объем производства в рабочих часах.  
1. Оборот-брутто без НДС.  
2. Факторы уменьшения прибыли.  
3. Оборот-нетто.  
4. Изменение запасов (только 30.06 и 31.12)  
5. Общая производительность.  
6. Затраты материалов и услуги со стороны.  
7. Предварительный итог без стр. 04=общая прибыль.  
8. Плата за основную производственную работу.  
9. Затраты на отпуск товаров.  
10. Производственные затраты (стр. 06 + стр. 08 + стр. 09)  
11. Сумма покрытия 1 (стр. 03 - стр. 10)  
12. Оклады, зарплата предпринимателя.  
13. Проценты.  
14. Промежуточная сумма между стр. 12 и 13 (стр. 11 - стр. 12 - стр. 13)  
15. Затраты на содержание производственных помещений без арендной платы.  
16. Арендная плата.  
17. Транспортные расходы.  
18. Амортизационные отчисления.  
19. Текущий ремонт и прочие расходы.  
20. Затраты на организацию группы 1 (сумма строк 12, 13, 15 - 19)  
21. Сумма покрытия 2 (стр. 11 - стр. 20)  
22. Затраты на организацию группы 2.  
23. Сумма покрытия 3 = итог деятельности (предварительная, без стр. 04)  
24. Сверочный итог для стр. 04 и т.д.  
25. Прибыль/убыток с учетом стр. 04.

Для простоты рассмотрения и расчетов отметим что наше торговое МП только начинает свою деятельность и остатков не имеет.

Рассмотрим по порядку элементы вышеприведенной таблицы.

**Элемент 00. "Объем производства в рабочих часах"** в нашем случае будет равен рабочему времени продавцов, которое не меняется в зависимости от изменения количества товара, находящегося в торговле. Это рабочее время будет изменяться в зависимости от количества продавцов и торговых точек МП. В торговой деятельности это не окажет воздействия на уровень наценки на товар.

**Элемент 01. "Оборот-брутто без НДС"** будет в данном случае являться товарооборотом предприятия, а так как МП уплачивает единый налог, то НДС в товарообороте отсутствует.

**Элемент 02. "Факторы уменьшения прибыли"** - возврат товаров, списание быстро портящихся нереализованных товаров. Наличие таких расходов нежелательно, но в силу специфики торговли лекарственными средствами могут иметь место. Следует, однако, учесть, что схема немецких специалистов была разработана для учета выручки по отгрузке, а мы, используя кассовый метод, вполне можем отказаться от расчета этой строки, так как итоговая кассовая выручка уже сама в себе будет учитывать эти виды потерь. Отсюда следует сделать вывод, что оборот-брутто и оборот-нетто в нашей новой системе отчетности будут означать одно и то же.

**Элемент 04. "Изменение запасов"** - для нас не подходит. Торговля, по сути дела, и есть одно сплошное изменение запасов. Поэтому эту строку мы тоже не будем использовать.

В результате того, что из пяти начальных строк рекомендуемой немецкими специалистами таблицы отчетности мы отказались от четырех, то и от пятой строки тоже придется отказаться, так как она все равно будет равна обороту-брутто без НДС.

А вот **Элемент 06. "Затраты материалов и услуги со стороны"** необходимо заменить на элемент "**Закупленные товары**". Тогда **Элемент 07. "Общая прибыль"** даст нам превышение полученных денежных средств над затраченными на покупку товаров для продажи. Это не будет реализованное наложение, так как выручка от продажи части товаров будет сопоставляться с затратами на закупку всех товаров за месяц. Но полученный результат дает нам возможность установить, сколько остается у нас денежных средств, чтобы покрыть оставшиеся затраты - издержки обращения и получить прибыль. По смыслу рассматриваемой и перерабатываемой нами схемы отчетности немецких специалистов - это сумма покрытия 1. Почему так получилось? Почему что у нас не оказалось необходимости в элементе таблицы "**Производственные затраты**"? Потому, что в производственных МП затраты на материал, услуги, заработную плату, затраты на отпуск товаров являются переменными затратами и оказывают непосредственное воздействие на изготавливаемый продукт. В торговом же предприятии издержки обращения будут являться постоянными и условно-постоянными расходами, т.е. относиться к затратам на организацию групп 1 и 2. Таким образом, вместо **Элемента N 07. "Общая прибыль"** мы запишем **Элемент N 11** **"Сумма покрытия 1"**.

А теперь перейдем к рассмотрению затрат на организацию группы 1. Разделение затрат между элементами "**Затраты на организацию группы 1**" и "**Затраты на организацию группы 2**" будет происходить в зависимости от того, относятся ли эти затраты на каждую торговую точку МП отдельно или их можно отнести только ко всему МП в целом. Такое разделение необходимо нам для составления 2-го уровня отчетности.

Немецкие специалисты считают, что формирование отчетности на 2-м уровне возможно осуществлять исходя из 3-х принципов дифференциации:

1. по продукции и группам продукции;
2. по клиентам (покупателям) или группам клиентов;
3. по сферам ответственности внутри предприятия.

В нашем случае составление 2-го уровня отчетности по продукции потребовало бы чрезвычайно больших затрат труда, по покупателям - просто нереально, естественно, что нам остается составление 2-го уровня отчетности по сферам ответственности внутри предприятия, т.е. по торговым точкам на территории района.

Исходя из вышеизложенного, затраты на организацию группы 1 в нашем случае будут следующими.

**Элемент N 12 "Оклады, зарплата предпринимателей"** - в этот элемент мы включим зарплату рядовых продавцов, грузчиков и т.п., а зарплату главного бухгалтера и оклад руководителя отнесем к затратам на организацию группы 2, так как они будут относиться ко всему МП в целом, и их нельзя разбить по отдельным торговым точкам.

**Элемент N 13 "Проценты"** мы перенесем в затраты на организацию группы 2 по тем же причинам. Элемент N 14 будет в связи с этим исключен.

При разработке новой системы отчетности для торговых МП попробуем применить другую систему расчета коэффициентов покрытия, которые в данном случае будут коэффициентами наценки.

**Элемент N 15** в нашем случае будет обозначать коммунальные платежи за использование помещений.

**Элемент N 16** - арендная плата, если под торговую точку используется не собственное помещение, а арендованное.

**Элемент N 17** - "транспортные расходы" - будет содержать в себе затраты на ГСМ для транспортного обслуживания отдельной торговой точки, если она находится на периферии.

**Элемент N 18** "Амортизационные отчисления" будет включать в себя амортизацию имущества торговой точки: самого здания, прилавков, холодильников и т.п. Это единственный элемент, который нашему кассовому методу учета затрат не поддается и в нашей схеме он будет учитываться в такой же сумме, что и в финансовом учете.

В связи со спецификой торговой деятельности введем дополнительные элементы:

1. **Элемент N 19** "Патент" - так как затраты на налогообложение осуществляются по каждой торговой точке отдельно, и с закрытием или открытием новой торговой точки соответственно снижаются или увеличиваются затраты на покупку патента.
2. **Элемент N 20** "Текущий ремонт и прочие расходы" будет включать в себя расходы собственно на ремонт и прочие мелкие расходы.

Затраты на организацию группы 1 фактически представляют собой постоянные затраты каждой отдельной торговой точки. Эти расходы зависят от существования торговой точки и с ее закрытием они исчезают. Окончательным результатом для такой точки в нашей схеме станет сумма покрытия 2. Она означает ту сумму средств, которую представляет в "общий котел" МП для покрытия оставшихся затрат предприятия и получения общей прибыли каждое хозяйственное подразделение. Сумма покрытия 2 означает эффективность функционирования торговой точки и целесообразность ее дальнейшего существования.

Однако, наше МП имеет еще постоянные расходы, которые относятся ко всему МП.

В отечественной практике такие затраты назывались общехозяйственными, в немецкой системе контроллинга - "Центр". В нашей схеме отчетности можно использовать 2 варианта: во-первых, объединить все эти затраты под одной строкой "Затраты на организацию группы 2", во-вторых, можно расшифровать эти затраты: это будут оклады, зарплата руководителя и проценты по банковскому кредиту, которые мы перебросили из строк 12 и 13, а также транспортные расходы, включающие в себя затраты на ГСМ - доставка товаров из областного центра в Славянск, техническое обслуживание автотранспорта, и прочие, тому подобные, расходы. Для простоты расчета можно избрать первый вариант, а для большей точности - второй.

Сумма покрытия 3 - итог деятельности - получается путем вычитания из суммы покрытия 2 затрат на организацию группы 2. Это прибыль нашего торгового МП.

Для того, чтобы согласовать ее с итогом финансовой деятельности предприятия, мы введем элемент N 25 - "Сверочный итог", где будут данные о доходах от реализации основных средств, ценных бумаг, дивиденды и т.п. После этого остается добавить в нашу новую схему отчетности всего одну строку - "Прибыль/убыток". Она будет отражать общий итог производственно-финансовой деятельности предприятия.

Таким образом, после последовательного рассмотрения таблицы немецких специалистов и приложения ее возможностей к целям и задачам нашего МП, мы получили новую схему отчетности для него.

Новая схема отчетности для ООО «Берегиня»:

* 1. Оборот-брутто (товарооборот).
  2. Закупленные товары.
  3. Сумма покрытия 1.
  4. Заработная плата работников.
  5. Затраты на содержание производственных помещений без арендной платы.
  6. Арендная плата.
  7. Транспортные расходы (ГСМ).
  8. Амортизационные отчисления.
  9. Патент.
  10. Текущий ремонт и прочие расходы.
  11. Затраты на организацию группы 1 (сумма строк 04-10).
  12. Сумма покрытия 2 (стр. 03 - стр. 11).
  13. Зарплата администрации.
  14. Проценты по банковскому кредиту.
  15. Транспортные расходы (ГСМ и техобслуживание).
  16. Прочие общехозяйственные расходы.
  17. Затраты на организацию группы 2.
  18. Сумма покрытия 3 - итог деятельности.
  19. Сверочный итог.
  20. Прибыль/убыток.

Это схема 1-го уровня отчетности, т.е. та, которая применяется ко всему предприятию в целом. В то же время, нами уже выбрана принципиальная основа для создания схемы 2-го уровня отчетности - это отдельные торговые точки МП.

Схема 2-го уровня отчетности будет выглядеть так:

Таблица 3.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **1-я торговая точка** | | **2-я торговая точка** | | **В целом по предприятию** | |
| *За месяц* | *Нарастающим итогом* | *За месяц* | *Нарастающим итогом* | За месяц | *Нарастающим итогом* | *За месяц* |
| Январь |  |  |  |  |  |  |
| Февраль |  |  |  |  |  |  |
| Март |  |  |  |  |  |  |
| Апрель |  |  |  |  |  |  |
| И т.д. |  |  |  |  |  |  |

Начиная со строки 01 и до строки 12 включительно, по всем строкам и графам, будут присутствовать числовые значения. Со строки 13 данные будут находиться только в графе "Итого по предприятию".

Составленную схему уже можно использовать для сравнения экономической эффективности деятельности различных торговых точек одного МП, а так же для решения вопроса о целесообразности их функционирования. Итоговые данные по каждой графе, которые для отдельных торговых точек будут являться суммой покрытия 2, а в целом по предприятию - суммой покрытия 3, потенциально будут отрицательными, так как весь закупленный в течение месяца товар за этот же месяц реализовать не удастся. А это приведет к отрицательному значению суммы покрытия 1, и все остальные суммы покрытия также будут отрицательными.

Следовательно, более эффективной торговой точкой будет та, где отрицательные суммы будут наименьшими.

Почему торговое предприятие будет иметь отрицательную прибыль (в данном случае это условное понятие)? Потому, что закупленный товар у МП является не потенциальной прибылью, а потенциальным убытком. И действительно, предприятие меняет более ликвидные средства - наличные деньги - на менее ликвидные - товары. Товары могут испортиться, потерять срок годности, просто не быть востребованы, и МП потеряет средства, которые в них вложило. Возможность не продать товар более вероятна, чем возможность его реализации. Следовательно, потенциальный убыток более вероятен, чем прибыль. Правда, убыток этот условный, применяется только в нашей системе отчетности. Но наша система производственного учета и не претендует на сопоставимость ее данных с данными финансового учета, который имеет свое назначение.

Наша же система решает другие задачи и предназначена для других целей.

Целесообразность функционирования торговой точки можно проверить, помимо того, если из товарооборота вычесть ее издержки обращения, т.е. затраты на организацию группы 1. Если сумма получается положительной, то она означает, что торговая точка обеспечивает свое функционирование и оставляет средства на закупку нового товара, покрытие затрат на организацию группы 2 и получение финансовой прибыли. Такая торговая точка имеет право на существование, в случае же противоположного результата стоит подумать о ее ликвидации.

Для того, чтобы сгладить колебания закупок товара и товарооборота, целесообразно ввести в схему 2-го уровня отчетности графу "Нарастающим итогом".

Руководитель должен видеть не только картину вещей за месяц, но и общее положение дел за истекший период года. Нельзя принимать принципиальные решения по данным одного месяца, для этого необходимо изучить данные хотя бы за квартал. А вот для принятия решения по минимальному уровню наценки на предстоящий месяц нам понадобятся именно месячные данные.

Наценка за месяц должна как минимум покрывать издержки обращения за месяц. Но так как мы сначала определяем торговую наценку, а потом начинаем торговать, то для расчета минимальной наценки будут использоваться плановые показатели новой системы отчетности.  
Например, расходы, которые предприятие оплачивает авансом вперед на несколько месяцев, на предстоящий месяц необходимо запланировать в той доле, которая на этот месяц приходится. Это можно отнести к таким расходам, как оплата единого налога (покупка патента).

Казалось бы, здесь возникает противоречие. В нашей новой системе отчетности мы собираемся использовать только фактически оплаченные расходы и фактически полученные доходы (кассовый метод). Из этого вытекает, что патент, например, оплаченный вперед за 3 месяца, будет учтен в нашей отчетности в затратах в том месяце, когда произошла фактическая оплата, а не будет распределяться на 3 месяца. В то же время, в процессе планирования и расчета минимальной наценки такое распределение будет необходимо.

Нам необходимо обойти это противоречие. Во-первых, фактическое положение дел будет сравниваться как с предыдущим отчетным периодом (месяцем), так и рассматриваться нарастающим итогом (в соответствующих графах на 2-м уровне отчетности). При рассмотрении экономического положения МП нарастающим итогом увеличение затрат в одном отчетном периоде из-за необходимости авансовых выплат будет нивелировано отсутствием таких выплат в других отчетных периодах.

Во-вторых, плановые расчеты необходимы нам для расчета минимальной наценки, а это совсем не значит, что предприятие будет придерживаться именно такой наценки, наоборот, уровень торговой наценки будет ограничен платежеспособным спросом населения. И плановые расчеты уже в принципе не могут совпадать с фактическими показателями. Поэтому плановые расчеты в нашей новой системе отчетности несут совсем другую функциональную нагрузку, здесь они определяют минимально возможный уровень наценки.

Итак. Расчеты минимальной наценки будут осуществляться в целом по предприятию, т.к. рассчитывать отдельно наценку для каждой торговой точки невозможно, во-первых, из-за отсутствия в их затратах затрат на организацию группы 2, а во-вторых, из-за чрезмерной сложности ведения подготовительного учета в этом случае. Таким образом, для расчета минимальной наценки нам остается последняя графа нашей новой системы отчетности - "В целом по предприятию".

Казалось бы, нет ничего проще, чем рассчитать минимальную наценку. Для этого достаточно разделить сумму затрат - издержек обращения, которые нами запланированы на предстоящий месяц на сумму планируемых нами закупок товара.

Действительно, это будет минимально возможная наценка, так как при получении меньшей суммы МП с неизбежностью будет тратить на издержки обращения часть стоимости закупленных ранее товаров, а это приведет к "проеданию" вложенных в торговлю средств.

Однако такой расчет содержал бы в себе изначально нереальную установку.

Почему? Потому, что возместить с помощью наценки понесенные издержки обращения можно будет только при одном условии - если продать все закупленные товары. А это нереально. Здесь для руководителя наступает самый ответственный момент. Он должен проявить свои предпринимательские способности, опыт, знания и, наконец, интуицию, для того, чтобы определить, какая часть закупленных товаров будет продана. Назовем эту долю коэффициентом реализации. В зависимости от этого коэффициента произойдет увеличение процента наценки на реализуемые товары. Например, при 50-процентном уровне реализации процент наценки увеличивается вдвое, при 30-процентном - примерно втрое.

Таким образом, схема планирования для торгового МП будет выглядеть следующим образом: планирование минимальных издержек обращения - планирование минимальной наценки - планирование минимального товарооборота. Но такой путь более вероятен в случае, когда МП является монополистом в своем секторе рынка. Однако для ООО «Берегиня» это не так, т. к. приходится работать в условиях жесткой конкуренции и самим приспосабливаться к обстоятельствам. В этом случае схема планирования может быть обратной: планируется максимальный товарооборот, в зависимости от него планируется максимальная сумма и процент наценки, а в зависимости от них определяется максимально возможный размер издержек обращения. И тогда предприятие само уже для себя решает - "вписывается" оно в эти максимально возможные размеры или нет.

Можно также провести эти два расчета одновременно и получить как максимально возможную наценку, так и минимально необходимую. В этом случае результат будет наиболее объективным как итог совмещения итогов с двух точек зрения.

Если руководитель считает, что минимальная наценка должна покрыть только часть его издержек обращения, то он может самостоятельно выбрать те виды затрат, которые считает необходимыми оплатить при любых обстоятельствах, и заменить в общей формуле расчета минимальной наценки сумму издержек обращения на любую выбранную им сумму.

До сих пор мы рассматривали модель с учетом условия, что наше МП только приступило к деятельности и не имеет остатков товаров и наценки. А что же делать когда эти остатки появятся?  
В этой ситуации наша схема отчетности несколько изменится.

Во-первых, между строками "Закупленные товары" и "Сумма покрытия 1" надо будет вставить строку "Остаток товаров", данные для которой будут предоставлены из текущего бухгалтерского учета. Остаток товаров необходимо взять по цене преобретения. А вот сумму оставшихся непокрытыми издержек обращения надо будет записать отдельной строкой в состав затрат строки "Затраты на организацию группы 2". Для определения этой суммы надо будет произвести следующий расчет: из полученного за предыдущий месяц реализованного наложения вычесть издержки обращения за предыдущий месяц. Если сумма будет отрицательной, то эта разность и попадет в новую строку, так как отрицательный результат означает, что за прошлый месяц своим реализованным наложением мы не смогли закрыть издержки обращения. Реализованное наложение мы возьмем из данных текущего финансового учета.

Эти две новые строки будут использоваться только для планирования минимальной наценки на следующий отчетный период в графе "В целом по предприятию" и в других расчетах и сопоставлениях принимать участие не должны, так как мы проводим сопоставления по графам "Нарастающим итогом за год", а вести учет остатков нарастающим итогом невозможно. А собственно для расчета минимальной наценки мы должны будем суммировать остатки товара и планируемые закупки товара на следующий месяц, издержки обращения, запланированные на будущий месяц и остаток за прошлый период, если он, конечно, есть, и разделить второе на первое.

**Вывод.**

Итак, система контроллинга, которую мы разработали для торгового малого предприятия ООО «Берегиня», имеет существенные отличия от такой системы для производственного МП, что вполне естественно.

Основными возможностями нашей системы являются:

1. ежемесячный контроль над издержками обращения как в целом по предприятию, так и в разрезе подразделений,
2. сопоставление деятельности подразделений и решение вопроса о целесообразности их функционирования,
3. расчет минимального уровня наценки.

Все данные для занесения их в нашу схему могут быть собраны в течение месяца и разнесены буквально в течение одного дня. Расчеты не представляют затруднений для понимания и отнимают у бухгалтера минимально возможное время.

Однако прибыль торгового предприятия можно будет установить только по результатам финансового учета. Наша схема отчетности предусматривает для МП условную отрицательную прибыль, о чем более подробно говорилось ранее. Но это не является большим недостатком: предприятие в равной мере пользуется услугами как финансового, так и производственного учета, а каждый из них решает свои, только ему присущие задачи, и один не может подменить другой.

К недостаткам нашей модели можно отнести еще следующее:

1) сопоставление данных за отчетный месяц будет происходить только с предыдущим месяцем. Или планирование придется вести отдельно для расчета минимальной наценки, а отдельно - для сверки данных с отчетным периодом, так как для расчета минимальной наценки мы не можем полностью применить кассовый метод учета в части затрат.

2) невозможно скорректировать суммы покрытия в течение месяца.

Подводя итог необходимо отиетить что каждое индивидуальное предприятие требует к себе индивидуального подхода. Контроллинг на каждом предприятии должен быть свой, неповторимый.

В результате проделанного ФСА предстояшей хозяйственной деятельности ООО «Берегиня» сделан вывод о том, что наиболее уместным будет возложить функции контроллинга на финансовый отдел, а главным контроллером назначить главного бухгалтера фирмы.

**Список литературы.**

1. Р. Манн, Э. Майер «Контроллинг для начинающих», Москва, «Финансы и статистика», 1992 г.
2. Х. Й. Фольмут «Инструменты контроллинга от А до Я», Москва, «Финансы и статистика», 1998 г.
3. А. Константинов, Lukas studio «Внутрифирменное планирование и контроллинг», Лекции.
4. А. Анищенко «Возможности применения контроллинга на малых предприятиях Российской федерации», www.devbusiness.ru.
5. А. Анищенко «Возможности применения контроллинга на малых предприятиях Российской федерации в сфере розничной торговли», www.devbusiness.ru.
6. В. Ивлев, Т. Попова, «Концепция контроллинга и функционально – стоимостной анализ», сайт: «корпоративный менеджмент».
7. В. Ивлев, К.Ивлев, Т. Попова, «то такое функционально – стоимостной анализ», сайи: «корпоративный менеджмент».