

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Саратовский государственный аграрный университет
имени Н.И. Вавилова»

КОНТРОЛЛИНГ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ АПК

Краткий курс лекций
для студентов IV курса

Направление подготовки
38.03.02 Менеджмент

Профили подготовки
Производственный менеджмент
агропромышленного комплекса

УДК 54
ББК 24

К73

К73 Управление операциями: Краткий курс лекций для студентов IV курса направления подготовки 38.03.02 Менеджмент / М.В. Котова // ФГБОУ ВО «Саратовский ГАУ». – Саратов, 2016. – 74 с.

Краткий курс лекций по дисциплине «Контроллинг на предприятиях АПК» составлен в соответствии с рабочей программой дисциплины и предназначен для студентов направления подготовки 38.03.02 «Менеджмент». Краткий курс лекций содержит теоретический материал по основным вопросам контроллинга. В результате освоения дисциплины студент должен знать современные концепции контроллинга, его виды и роль в системе управления предприятием; механизм реализации контроллинга на предприятии отрасли.

УДК 54
ББК 24

Котова М.В., 2016
ФГБОУ ВО «Саратовский ГАУ», 2016

Введение

Контроллинг - это система управления процессом достижения конечных целей и результатов деятельности предприятия. В основе этой концепции системного управления предприятием лежит стремление обеспечить успешное функционирование организации в долгосрочной перспективе.

Контроллинг, как концепция системы управления, послужил ответом на изменения внешних условий функционирования предприятий. Контроллинг ориентирован прежде всего на поддержку процессов принятия решений.

Функции контроллинга определяются поставленными перед предприятием целями и включают те виды управленческой деятельности, которые обеспечивают достижение этих целей. К ним относятся, в первую очередь, поддержка процесса планирования, а также контроль и регулирование. Контроль выступает как неотъемлемая составная часть всего процесса рационализации хозяйственной деятельности предприятия. В его задачу входят предвидение возможных ошибок, нарушений, отклонений и предотвращение их, а также в случае их совершения обеспечение неотвратимости воздействия и пресечения соразмерно выявленному характеру отклонения.

Дисциплина «Контроллинг на предприятиях АПК» играет важную мировоззренческую и методологическую роль в системе подготовки бакалавра в области менеджмента. Полученные знания являются теоретической базой для дальнейшего изучения необходимой экономической информации, для осознанного понимания экономических и социальных явлений на предприятии отрасли, для принятия обоснованных организационных и управленческих решений.

КОНЦЕПЦИИ КОНТРОЛЛИНГА

1.1. Сущность контроллинга

В настоящее время не существует однозначного определения понятия "контроллинг", но практически никто не отрицает, что это новая концепция управления, порожденная практикой современного менеджмента. Контроллинг (от англ. *control* - руководство, регулирование, управление, контроль) далеко не исчерпывается контролем. Лишь в начальной стадии развития 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 современном понимании **контроллинг - это система управления процессом достижения конечных целей и результатов деятельности организации.** В основе этой новой концепции системного управления организацией лежит стремление **обеспечить успешное функционирование организации в долгосрочной перспективе.**

Одной из главных причин возникновения и внедрения концепции контроллинга стала необходимость в системной интеграции различных аспектов управления бизнес-процессами в организационной системе. Контроллинг обеспечивает методическую и инструментальную базу для поддержки основных функций менеджмента: планирования, контроля, учета и анализа, а также оценки ситуации для принятия управленческих решений. Но контроллинг - это не та система, которая автоматически обеспечивает успех предприятия, освобождая менеджеров от функций управления. Узловыми компонентами концепции контроллинга являются:

- ориентация на эффективную работу организации в относительно долгосрочной перспективе - *философия доходности*;
- формирование организационной структуры, ориентированной на достижение стратегических и тактических целей;
- создание *информационной системы*, адекватной задачам целевого управления;
- *расчленение задач контроллинга на циклы*, что обеспечивает итеративность планирования, контроля исполнения и принятия корректирующих решений.

Цикл контроллинга включает в себя итеративные этапы планирования, контроля исполнения и принятия корректирующих решений. *Этап планирования* в рамках цикла контроллинга осуществляется по технологии "встречных потоков": сначала планирование производится "сверху вниз" (разработка методики планирования, координация и детализация планов по уровням). Затем идет встречный поток "снизу вверх". Как следствие, одна из задач контроллинга - разработка методики корректировки плановых заданий, координация отдельных планов и сведение их в единый план по предприятию.

Этап контроля отклонений плана и факта предусматривает анализ фактических данных по контролируемым величинам и выработку мероприятий по устранению нежелательных отклонений. При этом каждый работник предприятия должен действовать самостоятельно по устранению отклонений в пределах определенной ему компетенции. В случае отклонений, превышающих его компетенцию, работник

обращается на более высокий уровень иерархии управления.

1.2. Задачи и функции контроллинга

Контроллинг, как концепция системы управления, послужил ответом на изменения внешних условий функционирования организаций (предприятий). Эволюция функций управления организацией (планирование по отдельным аспектам трансформировалось в комплексное программно-целевое планирование, управление сбытом и продажами - в маркетинг, бухгалтерский и производственный учет - в систему контроля и регулирования) с интегрированием в систему контроллинга отражает основную тенденцию комплексного подхода к управлению.

Контроллинг ориентирован прежде всего на поддержку процессов принятия решений. Он должен обеспечить адаптацию традиционной системы учёта на предприятии к информационным потребностям должностных лиц, принимающих решения, т.е. в функции контроллинга входит создание, обработка, проверка и представление системной управленческой информации. Контроллинг также поддерживает и координирует процессы планирования, обеспечения информацией, контроля и адаптации.

Цели контроллинга - как направления деятельности - непосредственно вытекают из целей организации и могут выражаться экономических терминах, например в достижении определенного уровня прибыли, рентабельности или производительности организации при заданном уровне ликвидности.

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

В сфере учета задачи контроллинга включают создание системы сбора и обработки информации, существенной для принятия управленческих решений на разных уровнях руководства. Это необходимо для разработки и в дальнейшем для поддержания системы ведения внутреннего учета информации о протекании технологических процессов. Важными являются подбор или разработка методов учета, а также критериев для оценки деятельности предприятия в целом и его отдельных подразделений.

Поддержка процесса планирования заключается в выполнении таких задач контроллинга, как:

- формирование и развитие системы комплексного планирования;
- разработка методов планирования;
- определение необходимой для планирования информации, источников информации и путей ее получения.

Система контроллинга информационно поддерживает разработку базисных планов предприятия (продаж, ликвидности, инвестиций и т.д.), координирует отдельные планы по времени и содержанию, проверяет составленные планы на полноту и реализуемость и позволяет составить единый оперативный (годовой) план предприятия.

Служба контроллинга *не* определяет *что* планировать, а советует - *как* и *когда* планировать и оценивает возможность реализации запланированных мероприятий.

Ответственность за реализацию планов остается в компетенции линейных руководителей.

Контроль за реализацией планов предполагает разработку методов ведения контроля, определение места его проведения и объем. На основании плановых документов разрабатываются контрольные документы, в которых фиксируются сроки проведения контроля и содержание контрольных операций. Для этого заранее определяются допустимые отклонения контрольных величин. В соответствии с контрольными документами проводится сопоставление фактических и плановых характеристик и выявляется степень достижения поставленной цели. Далее проводится анализ отклонений с выяснением причин их появления. По результатам анализа вырабатываются предложения по уменьшению отклонений.

При *обеспечении руководства аналитической информацией* в задачи контроллинга входит разработка архитектуры информационной системы, стандартизация информационных каналов и носителей и выбор методов обработки информации. Система контроллинга должна обеспечивать сбор, обработку и предоставление руководству существенной для принятия управленческих решений информации.

В задачи контроллинга входит также *проведение специальных исследований*, определяющих состояние и тенденции развития организации (предприятия) в рыночных условиях.

В каждом отдельном случае функции службы контроллинга зависят от многих обстоятельств, но если обобщить существующую практику предприятий, то можно получить некоторый идеальный перечень основных функций и задач контроллинга, представленный ниже (функции выделены курсивом).

Основные функции и задачи контроллинга

Учет

- Сбор и обработка информации
- Разработка и ведение системы внутреннего учета
- Унификация методов и критериев оценки деятельности организации и ее подразделений

Планирование

- Информационная поддержка при разработке базисных планов (продаж, производства, инвестиций, закупок)
 - Формирование и совершенствование всей "архитектуры" системы планирования
 - Установление потребности в информации и времени для отдельных шагов процесса планирования
- Координация процесса обмена информацией
- Координация и агрегирование отдельных планов по времени и содержанию
- Проверка предлагаемых планов на полноту и реализуемость
- Составление сводного плана предприятия

Контроль и регулирование

- Определение величин, контролируемых во временном и содержательном разрезах
- Сравнение плановых и фактических величин для измерения и оценки степени достижения цели
 - Определение допустимых границ отклонений величин
 - Анализ отклонений, интерпретация причин отклонений плана от факта и выработка предложений для уменьшения отклонений
- ***Информационно-аналитическое обеспечение***
 - Разработка архитектуры информационной системы

- Стандартизация информационных носителей и каналов
- Предоставление цифровых материалов, которые позволили бы осуществить контроль и управление организацией
 - Сбор и систематизация наиболее значимых для принятия решений данных
 - Разработка инструментария для планирования, контроля и принятия решений
 - Консультации по выбору корректирующих мероприятий и решений
 - Обеспечение экономичности функционирования информационной системы

Специальные функции

- Сбор и анализ данных о внешней среде: рынки денег и капиталов, конъюнктура отрасли, правительственные экономические программы
 - Сравнение с конкурентами
 - Обоснование целесообразности слияния с другими фирмами или открытия (закрытия) филиалов
 - Проведение калькуляции для особых заказов
 - Расчеты эффективности инвестиционных проектов

На основе приведенного перечня функций и задач контроллинга можно достаточно четко представить себе сферу его применения. Объем реализуемых в организациях функций контроллинга зависит в основном от следующих факторов:

- экономического состояния организации;
- понимания руководством и/или собственниками организации важности и полезности внедрения функций контроллинга;
- размера организации (численность занятых, объем производства);
- уровня диверсификации производства, номенклатуры выпускаемой продукции;
- сложившегося уровня конкурентности;
- квалификации управленческого персонала;
- квалификации сотрудников службы контроллинга.

Функции и задачи контроллинга постоянно дополняются и изменяются по содержанию, меняется весомость отдельных задач. Так, великая экономическая депрессия 30-х годов нашего столетия показала американским предпринимателям значимость *управленческого учета* и *планирования* для обеспечения выживаемости предприятия в долгосрочной перспективе. До этого им не придавали должного значения. Середина 30-х годов в США была периодом интенсивного роста числа предприятий, внедряющих принципы и философию контроллинга.

В конце 1970-х - начале 1980-х гг. в Европе многие предприятия обанкротились, и предприниматели поняли необходимость внедрения современных инструментов планирования и управления. Крупные предприятия занялись децентрализацией управления, что сразу же привело к необходимости внедрения системы координации деятельности хозяйственных единиц. Возникла необходимость в разработке информационных систем, обеспечивающих менеджеров оперативной достоверной информацией о состоянии предприятия в различных аспектах деятельности. Постепенно определялся основной круг обязанностей служб контроллинга.

1.3. Контроль как функция контроллинга

По своему содержанию **контроль** является управленческой деятельностью, задачами которой служат количественная и качественная *оценка* и *учет результатов* работы не только всей организации, но и ее отдельных структурных единиц. Главные **инструменты** выполнения этой деятельности - наблюдение, проверка всех сторон

деятельности, учет и анализ. В процессе управления контроль выступает как элемент обратной связи, так как по его данным корректируются ранее принятые решения и планы. Эффективно поставленный контроль призван быть стратегически направленным, своевременным и достаточно несложным.

Деятельность любой фирмы всегда направлена на достижение конкретных **целей**. Чтобы не сбиться с намеченного курса, необходим **постоянный контроль** за тем, как реализуются разработанные **программы**. Решению этой задачи способствовало использование схемы управления.

Эта простая система явилась в свое время важным этапом в развитии формализованного аспекта управления. Введено объективное измерение эффективности работы, дан инструмент для определения характера и места имеющихся слабостей, а также метод сравнения эффективности работы различных подразделений фирмы. Сегодня *традиционная система контроля* является одним из существенных (хотя и устаревших) *инструментом управления*.

В нашей стране значительные изменения происходят в *содержании, формах и методах контроля* по мере углубления и расширения экономических реформ, перехода к рыночной экономике, упразднения запретов на негосударственные формы собственности, изменения порядка владения производимыми материальными благами и услугами, их потребления, распределения и использования. Ключевое значение здесь имеет организация многопланового, последовательного и тщательного **внутреннего контроля**, без которого трудно выстоять на рынке в борьбе с конкурентами.

В той или иной мере в каждой компании проводится внутренний контроль, выступающий как система мер, обеспечивающих ее нормальную работу прежде всего в финансовой области, в частности сохранность активов, достижение плановых показателей, в том числе по прибыли и т.д. Такого рода контроль осуществляется обычно администрацией предприятия. Кроме того, имеет место внутренний бухгалтерский контроль и внешний контроль за результатами деятельности фирмы со стороны аудиторских организаций.

Для *текущего внутреннего контроля*, проводимого руководящими органами фирмы, используются данные анализа, в том числе статистического, материалы оценки качества выполнения планов и т.д. Бухгалтерия, оценивает строгое соблюдение сотрудниками решений руководства, правил отчетности, в частности точное отражение в ней хозяйственных операций. Проверка же итогов работы компании аудиторской фирмой нацелена на определение уровня достоверности показателей, содержащихся в бухгалтерских документах и отчетах. Задача контроля состоит в квалифицированном определении предела допустимых отклонений, все остальные отклонения требуется зафиксировать и принять меры к устранению недостатков.

Контроль выступает как неотъемлемая составная часть всего процесса рационализации хозяйственной деятельности фирмы. В его задачу входят предвидение возможных ошибок, нарушений, отклонений и предотвращение их, а также в случае их совершения обеспечение неотвратимости воздействия и пресечения соразмерно выявленному характеру отклонения. В рыночной экономике проблема рационализации контроля решается прежде всего в интересах бизнеса. Основное внимание уделяется ликвидации дублирующих функций, сокращению накладных расходов, рационализации документации и учета, внедрению технических средств и повышению профессионализма работников.

Контроль как способ обратной связи может быть эффективным только в случае получения и использования достоверной и своевременной информации о состоянии

всей управляемой системы, определения того, все ли в этой системе осуществляется в соответствии с намеченными целями и принципами, полученными распоряжениями и указаниями руководства, действующими законами. Контроль дает возможность не только выявить отклонения от принятых и утвержденных правил, процедур, законоположений, но и дать оценку причин этих отклонений, конкретизировать их по степени участия, в них должностных лиц, деятельность которых подвержена проверке.

Приоритетное значение имеет организация *постоянного контроля* со стороны *руководства* за качеством достижения намеченных в плане *показателей* (прежде всего по прибыли), за обеспечением запланированного уровня *рентабельности* в целом по компании и по работе ее отдельных подразделений. Развернутый анализ рентабельности фирмы, выявление резервов и неиспользуемых возможностей производятся на основе анализа рентабельности отдельных сегментов рынка, различных товаров и услуг, конкретных деловых акций предприятия.

В настоящее время *система контроля* все чаще дополняется системой контроллинга, обеспечивающего более эффективное управление фирмой в целях *долговременного существования* ее на рынке, представляющего инструмент управления достижением высоких конечных результатов деятельности предприятия. Таким образом, **контроль** выступает в качестве **функции контроллинга**.

В основе контроллинга лежит *финансовый контроль*, что позволяет ему либо произвести корректировку действий, либо, если оценка результатов показывает, что ранее определенные цели нереальны, изменить их.

Таким образом, смысл *контроля, проводимого контроллингом*, заключается в создании *гарантий* выполнения планов и в повышении *эффективности управленческого процесса*.

В **функции** контроллинга включается **финансовый контроль**. Финансовый контроль включает три основных направления своей деятельности:

- ✓ оценку планов на реализуемость;
- ✓ корректировку планов;
- ✓ повышение качества планов.

Контроль, проводимый контроллингом, в отличие от *традиционного контроля* не является основной задачей администрации. Он заключается в сопоставлении оценок «план - факт», в объяснении причин, обусловивших появление отклонений, в определении их влияния на перспективные цели, а также в разработке корректирующих мероприятий по устранению отклонений.

Как известно, основными целями любого предприятия являются успешное развитие и высокая прибыль. Поэтому одна из ключевых задач контроллинга заблаговременная подготовка соответствующей основы для процветания в будущем. Контроллинг позволяет установить *контроль* за достижением как стратегических, так и тактических целей деятельности фирмы.

Очевидно, что прежде чем контролировать достижение какой-либо цели, необходимо проверять обоснованность ее выбора и реальность достижения. В зависимости от результатов проверки переходят либо к разработке системы контроля за выполнением данных планов, либо к разработке альтернативных стратегий.

Система управления подконтрольными показателями включает в себя два блока: сравнение плановых (нормативных) и фактических значений показателей с целью выявления причин и виновников отклонений, а также определение взаимосвязи между отклонениями по подконтрольным показателям и конечными результатами деятельности.

1.4. Исторические аспекты формирования современных концепций контроллинга

Концептуальные предпосылки формирования систем управления стали проявляться с началом промышленной революции второй половины XIX в. Традиционный учет не в полной мере удовлетворял потребности управления в условиях обострения конкуренции, усложнения технологии и организации производства. Перед предприятиями стала проблема оптимизации операционной системы, что в условиях жесткой ценовой конкуренции позволяло снижать себестоимость продукции.

Следующий этап в развитии экономик стран передовой индустриализации привел к началу сегментации отраслевых рынков по признакам потребительских предпочтений. В дополнение к ценовому конкурентному фактору возникла необходимость учета вкусов различных групп потребителей и обновления морально устаревшей продукции. Все это стало источником систематических внешних изменений и одновременно разовым стратегическим изменением, что потребовало внедрения системы *управления нововведениями*.

Потребность в стратегическом управлении возникла вновь, когда во внешней среде появились источники глобальной нестабильности – политической, социальной, экономической и экологической; стало сказываться ограничение объемов доступных ресурсов и пределов роста рынка. Средством сохранения устойчивости в этой ситуации выступила *диверсификация*. Весь процесс исторической эволюции систем управления происходил на фоне ускорений и роста частоты внешних изменений. В то же время усиление давления со стороны внешней среды вызывает необходимость роста самоорганизации системы на соответствующих уровнях управления. Это предопределило скоординированные управления стратегией и организационным потенциалом предприятия.

Описанная схема эволюции систем управления относится к компаниям традиционных промышленных отраслей индустриально развитых стран. Для оценки современного состояния контроллинга и перспектив его развития необходимо проследить ретроспективу идей и форм эволюции контроллинга.

Истоки контроллинга лежат в области государственного управления еще средневекового периода. Уже в XV в. при дворе английского монарха существовала должность с названием «*sountrollow*», в задачи которого входили документирование и контроль денежных и товарных потоков. В 1778 г. законодательно учреждено государственное ведомство США под названием «*Controller, Auditor, Treasurer and six Commissionens of Accounts*», которое управляло государственным имуществом (хозяйством) и контролировало движение и использование средств.

В современном значении «контроллинг» как характеристика области задач на предприятии «воплотился в организационную форму» в 1880 г. В железнодорожной компании «*Atchison, Topeka and Santa Fe Railroad*» была учреждена должность контроллера и впервые контроллинг был использован на предприятии преимущественно для решения финансово-экономических задач, управления финансовыми вложениями и основным капиталом.

В 1892 г. компания «*General Electric*» – первая из индустриальных предприятий вводит должность контроллера. Причиной появления контроллеров на этом этапе развития послужили особенности американского корпоративного законодательства, которое определяет только два управляющих органа – общее собрание акционеров и

Совет директоров, которые нуждаются в *информационной координации*. Однако на данном этапе институт контроллеров не получил достаточного развития.

В более «зрелой» форме инструменты контроллинга появились в США **в начале XX в.** Это было связано с *большим промышленным ростом*, который вызван усложнением процессов планирования и появлением подходов к планированию на предприятии. Дальнейшее развитие промышленности, бесспорный рост отдельных предприятий и сложности производств повлекли за собой необходимость улучшения методов управления, что, в свою очередь, потребовало адекватных и научно обоснованных методов производственного учета финансового контроля при одновременном расширении задач бухгалтерского учета в контексте усиления государственного вмешательства в функционирование предприятия. Все вышеперечисленные факторы привели к реструктуризации внутренних функций, что проявилось в передаче ряда специфических задач от финансовой дирекции в ведение организационно оформленной *службы контроллинга*.

Значительное влияние на развитие контроллинга и его внедрение на предприятиях оказал **мировой экономический кризис 1930-х гг.** Депрессия в экономике повлияла на осознание того, что усиленное руководство предприятием неизбежно связано с усилением внимания к внутрифирменному планированию и учету. Это переосмысление форматов внутрифирменного управления привело к **эволюции взглядов на контроллинг**. Преобладание исторически *бухгалтерского видения* контроллинга, где контроллер выполнял функции ведения учета и ревизии уже свершившихся хозяйственных событий, было расширено, что переориентировало понимание и функции контроллинга на будущие события. Такое видение контроллинга стало связывать задачи контроллера, прежде всего, с вопросами *планирования* и *контроля* и повысило их статус до уровня финансовой дирекции.

В *Европу* контроллинг пришел из **США** в послевоенный период в рамках американской экономической экспансии, и в современном понимании контроллинг как концепция управления получил наибольшее развитие в **Германии**. Дальнейшее развитие контроллинга носило двойственный характер, что проявилось в становлении двух независимых направлений в контроллинге: англо-саксонского (Американского) и европейского (Германского).

В современном значении слово «контроллинг» как характеристика области задач на предприятии стало использоваться в США с конца XIX в. В последнем *немецком* издании «Экономического словаря предприятия» он определен как **концепция информации и управления**

Для системности рассмотрения и анализа ряд авторов классифицируют концепции по признаку целевой ориентации (Табл.1).

Таблица 1- Основные концепции контроллинга

Ориентация концепции	Сущность и основные задачи в рамках данной концепции	Этапы развития концепции
На систему учета	Централизация и переориентация в будущее системы учета, концентрирующей на регистрации фактической информации прошлых периодов	30-е гг. XX в.
На управленческую информационную систему	Создание общей информационной системы управления. Разработка концепции единой информационной системы, ее внедрение, координация функционирования информационной системы, оптимизация информационных потоков	70 – 80-е гг. XX в.

<p>На <i>систему</i> управления:</p> <ul style="list-style-type: none"> - планирование и контроль - координация - стратегия 	<p>Планирование и контроль деятельности структурных подразделений предприятия Координация деятельности системы управления предприятием (<i>управление управлением</i>) Обеспечение жизнедеятельности предприятия в долгосрочной перспективе</p>	<p>90-е гг. XX в.</p> <p>Начало XXI в.</p>
--	---	--

Концепция, ориентированная на **систему учета**, в качестве основной и единственной сферы деятельности контроллинга рассматривает систему учета на предприятии. При этом под системой учета понимается специфическая информационная система, которая позволяет руководству в любой момент времени получить исчерпывающие количественные данные о деятельности предприятия, необходимые для целей планирования и контроля.

Основными задачами контроллинга в рамках данной концепции являются централизация и переориентация в будущее всей системы учета, концентрирующей на регистрации фактической информации прошлых периодов. Здесь затрагивается лишь один элемент контроллинга, что сужает исследуемую область знаний и не позволяет полностью использовать его потенциал. Данный подход может оказаться полезным на *начальном этапе внедрения контроллинга* на российских предприятиях, при условии дальнейшего концептуального совершенствования.

Концепция, ориентированная на **информационную систему**, базируется на первой концепции. Информационная цель контроллинга охватывает всю систему целей предприятия, что существенно расширяет информационную базу контроллинга. Данная концепция особенно выделяет содержательные, процессуальные и структурные задачи контроллинга в рамках информационной системы, причем контролинг рассматривается как ядро этой системы. Но в рамках данной концепции не уделяется никакого внимания специальному использованию *планово-контрольных инструментов* контроллинга, что позволяет сделать вывод о невозможности использования ее в качестве целостной научной концепции контроллинга.

Концепция, ориентированная на **систему управления**, рассматривает контролинг как *инструмент системы управления*. При этом все аспекты контроллинга выводятся из общего спектра проблем, связанных с управлением, и тем самым осуществляется попытка систематического и полного анализа основ контроллинга, который реализует как информационные, так и координационные цели. В соответствии с различной степенью реализации *цели координации* в рамках данной концепции можно выделить подход, ориентированный на координацию.

В первом случае цель координации относится, прежде всего, на процессы *производственного планирования и контроля* и соответствующее информационное снабжение. (Это делает данную концепцию привлекательной для российских предприятий). Во втором случае проблема координации описывается более широко, охватывая все подсистемы системы управления. При этом контролинг сам начинает играть роль подсистемы управления, координирующей деятельность всей системы управления в целом.

Контролинг существенно повышает эффективность функционирования предприятия, так как:

- обеспечивает необходимой *информацией для принятия управленческих решений* путем интеграции процессов сбора, обработки, подготовки, анализа, интерпретации информации;
- предоставляет информацию для *управления трудовыми и финансовыми ресурсами*;
- обеспечивает выживаемость предприятия на уровнях *стратегического и тактического управления*.

1.5. Философия доходности как компонент концепции контроллинга

Контроллинг – новая новая система управления, созданная для решения задач современного менеджмента. Это интеграция учета, анализа, планирования, нормирования, контроля в единую систему получения, обработки, обобщения информации и принятия на ее основе управленческих решений.

В определении контроллинга можно выделить три составляющие:

1. Философская

Контроллинг – это философия и образ мышления руководителей, ориентированные на эффективное использование ресурсов и развитие предприятия в долгосрочной перспективе.

2. Функциональная

Контроллинг – ориентированная на долгосрочное и эффективное развитие система информационно-аналитической, методической и инструментальной поддержки руководства предприятия по достижению целей, обеспечивающая реализацию цикла управления по всем функциональным сферам и процессам посредством измерения ресурсов и результатов деятельности.

3. Организационная

Контроллинг – структурное подразделение предприятия, осуществляющее функции контроллинга, определенные положением о службе и должностными инструкциями

Контроллинг как научная дисциплина занимается теорией измерения ресурсов, результатов производственно-хозяйственной деятельности и процессов

Главными компонентами концепции контроллинга являются:

- Философия доходности - ориентация на эффективную работу организации в относительно долгосрочной перспективе.
- Поддержка цикличности функций управления (планирование→контроль→принятие корректирующих решений).
- Создание информационной системы – ядро контроллинга (позволяет создать единое информационное пространство)

Философия доходности означает:

- ✓ - ориентацию мышления и действий сотрудников организации на рентабельность;
- ✓ - отчетливое понимание контроля издержек и мероприятий по их снижению как непрерывного процесса;
- ✓ - сочетание ориентации на клиентов и на доход;
- ✓ - связь системы стимулирования работников с их конкретным вкладом в достижение целей предприятия (рентабельности);
- ✓ - синхронизацию целей предприятия и личностных целей (личные доходы, карьера);
- ✓ - рост суммы активов предприятия как одного из возможных средств достижения стратегической цели;
- ✓ - непрерывная оценка клиентов по критерию доходности, т.е. знание того, сколько предприятие заработало на конкретном клиенте.

Сегодня контроллинг – основной поставщик информации для руководителей, реализующих цикл управления: определение целей→ декомпозиция и формализация целей через систему показателей→ планирование мероприятий и бюджетирование→ исполнение плановых мероприятий→ контроль показателей и анализ отклонений→ принятие управленческих решений.

Основное предназначение контроллинга - предупреждение возникновения кризисных ситуаций. Философия контроллинга определяется деятельностью по изучению функционирования организации, его текущих

1.6 Американская и немецкая модели контроллинга

В Европу контроллинг пришел из США в послевоенный период в рамках американской экономической экспансии и как концепция управления получил наибольшее развитие в Германии. Импульсом эволюции контроллинга явились экономические потрясения в мировой экономике, развитие информационных технологий, повсеместное внедрение принципов инновационного менеджмента, разработка единых стандартов управления.

В настоящее время различают две конкурирующие модели контроллинга, имеющие свою специфику и учитывающие особенности экономики стран - немецкую и англо-американскую. Остальные национальные разновидности контроллинга являются "промежуточными".

Термин "контроллинг" произошел от английского to control (контролировать, управлять, регулировать, руководить), однако слово "контроллинг" в англоязычных странах практически не используется. В США и Великобритании больше применяется термин "управленческий учет" (managerial accounting, management accounting). Согласно американскому подходу "управленческий учет", связанный с выработкой системы контрольных показателей и разделением ответственности по центрам учета, приравнивается к немецкому "контроллингу".

В *англо-американской модели* контроллинга перечень задач сконцентрирован преимущественно на вопросах учета, планирования, информирования и анализа:

- - составление, координация планов банка, контроль за их реализацией;
- - сравнение полученных результатов с планами и стандартами;
- - информирование о результатах деятельности и их анализе на всех уровнях управления;
- - оценка разных сфер менеджмента, оценка всех процессов на разных фазах на предмет достижения поставленных целей, оценка действенности политики, организационных структур и процессов;
- - формулировка и использование принципов и методов работы в сфере налогообложения;
- - контроль и координация при составлении сообщений для государственных органов;
- - обеспечение безопасности имущества проведением внутреннего контроля, внутренней ревизии и надзора за страховым обеспечением (защитой);
- - постоянные исследования экономических, социальных и политических факторов и оценка их влияния на деятельность предприятия.

В *немецкой концепции* управления "контроллинг" понимается как инструмент или даже философия координирующего и управляющего менеджмента, который некоторым образом связан с областью управленческого учета и систем управления и мониторинга.

Контроллинг выполняет комплекс задач по анализу, планированию, управлению и контролю, а именно:

- консультирование и координация при бюджетировании;
- консультирование и координация при стратегическом планировании;
- консультирование и координация при долгосрочном планировании;
- управление расчетами издержек/результатов;
- управление внутренней информационной службой;
- консультирование и координация при планировании инвестирования;
- проведение специальных экономических исследований.

Задачи внешнего, финансового, учета, как и ретроспективная проверка в рамках аудита или контроль, проверка налогов, не являются в Германии задачами контроллинга.

Вопросы для самоконтроля

1. Что является основной конечной целью контроллинга?
2. Перечислите основные функции контроллинга.
3. Какие причины привели к появлению контроллинга?
4. Назовите этапы развития современной концепции контроллинга.
5. Какова роль контроллинга при планировании?
6. В чем отличие функции контроля в контроллинге от традиционного контроля?
7. Раскройте содержание философского подхода в контроллинге.
8. В чем отличие англо-американской модели контроллинга от немецкой?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Грибов, В.Д.** Инновационный менеджмент [Текст]: учебное пособие для студ. вузов по напр. 080200-«Менеджмент»; доп. УМО/ В.Д.Грибов, Л.П.Никитина.- М.: Инфра-М, 2013 - 311с. - ISBN 978-5-16-004870-3
2. **Карминский, А. М.** Контроллинг [Текст] / А. М Карминский.- М.: Форум; - М.: Инфра-М, 2013 - 336 с. - ISBN 978-5-8199-0529-6, ISBN978-5-16-006166-5
3. **Романова, Ю.А.** Эффективность контроллинга в публичном управлении в социальной сфере: теория, современное состояние, перспективы развития [Текст] / Ю.А. Романова, А.О. Егоренко, М.А. Халилова. - Дашков и К, 2014 - 139 с.

Дополнительная

1. **Акперов, И.Г.** Информационные технологии в менеджменте [Текст]: учебник для студ. по напр. «Менеджмент»; доп. УМО/И.Г.Акперов, А.В.Сметанин, И.А.Коноплева. - М.: Инфра-М, 2013 - 400с.
2. **Буреш, О.** Бизнес-контроллинг [Текст] / О. Буреш, Л. Гербеева, Н. Чигрова, Л. Солдатова. – ОГУ, 2013 - 146 с.
3. **Левкин, Г. Г.** Контроллинг и управление логистическими рисками [Текст] / Г. Г. Левкин, Н. Б. Куршакова. - Директ-Медиа, 2015 - 142 с.

ВИДЫ КОНТРОЛЛИНГА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

2.1. Сущность стратегического контроллинга, его цели, функции и задачи

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.

Стратегический контроллинг - его *цель* обеспечение выживаемости, поддержание потенциала успеха 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.

Задачи контроллинга на стратегическом уровне:

- Участие в установлении количественных и качественных целей предприятия.
- Ответственность за стратегическое планирование.
- Разработка альтернативных стратегий.
 - Определение критических внешних и внутренних условий, лежащих в основе стратегических планов.
- Определение узких и поиск слабых мест.
 - Определение основных подконтрольных показателей в соответствии с установленными стратегическими целями.
- Сравнение плановых (нормативных) и фактических значений подконтрольных показателей с целью выявления причин, виновников и последствий данных отклонений
- Анализ экономической эффективности (особенно инноваций и инвестиций)

Контроллинг обеспечивает выполнение следующих **функций** [11]:

- координации управленческой активности по достижению целей предприятия;
- информационной и консультационной поддержки предприятия, управленческих решений;
- создания и обеспечения функционирования общей информационной системы управления предприятием;
- обеспечения рациональности управленческого процесса.

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

- ✓ повышение нестабильности внешней среды выдвигает дополнительные требования к системе управления предприятием;
- ✓ смещение акцента с контроля прошлого на анализ будущего;
- ✓ увеличение скорости реакции на изменения внешней среды, повышение гибкости предприятия;
- ✓ необходимость в непрерывном отслеживании изменений, происходящих во внешней и внутренней среде предприятия;

- ✓ 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.

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 достижения 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.

Стратегический контроллинг координирует функции стратегического планирования, контроля и системы стратегического информационного обеспечения.

Стратегическое планирование

Целевая задача стратегического планирования заключается в обеспечении продолжительного успешного функционирования организации. Для этого нужно формулировать и внедрять стратегии поиска, построения и сохранения потенциала успеха (доходности). Следует различать *новые* и *существующие* потенциалы успеха. Если

предприятие может обеспечить более эффективное, чем у конкурентов, решение имеющихся, изменяющихся или новых проблем клиентов, то это означает его способность генерировать новые потенциалы успеха. Под *имеющимися потенциалами успеха* понимают созданные и используемые на предприятии потенциалы.

Потенциалы успеха можно разделить также на *внешние* и *внутренние*. **Внешние потенциалы** зависят от успешной комбинации "продукт/рынок". **Внутренние потенциалы** могут быть следующих видов: информационные, структурные, технические, финансовые, кадровые и др.

Центральным пунктом стратегического планирования является разработка *стратегий* - возможных действий по достижению целей, стоящих перед предприятием. В принципе, стратегии могут формулироваться и дифференцироваться в рамках как всего предприятия, так и его функциональных подразделений.

Фазы стратегического планирования

Процесс стратегического планирования можно разбить на следующие фазы:

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

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

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

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

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

Стратегическое решение. Это последняя фаза процесса планирования, на которой происходит осознанное установление целенаправленных действий. Поскольку оценка включает в себя выявление однозначных приоритетов, то сокращается число наиболее важных выбранных альтернатив. Как правило, стратегические решения ведут к действиям, которые служат причиной эволюции, или создания новой структуры предприятия.

Стратегический контроль. Задача стратегического контроля - сопровождать и поддерживать стратегический план относительно обеспечения его жизнеспособности. Сопровождение включает проверку адекватности формулировки стратегии, ее

внедрение и реализацию. При формировании концепции стратегического контроля необходимо учитывать и решать следующие задачи:

- формирование контролируемых величин для измерения и оценки потенциала успеха;
- установление нормативных величин, действующих в качестве базы для сравнения;
- определение фактических (реальных) значений контролируемых величин;
- перепроверка реальных величин по отношению к нормативным путем сравнения плана и факта (т.е. по статистике за прошедший период) и сравнения плана с реально сложившимися (желаемыми) контролируемыми величинами, характеризующими актуальный потенциал успеха;
- фиксация отклонений и анализ причин, ответственных за отклонения;
- выявление требуемых корректирующих мероприятий для управления отклонениями от стратегического курса.

Реализация стратегического контроля сопряжена с большим числом проблем. Это, прежде всего проблемы измерения, организационной структуры и взаимоотношений. Проблемы измерения связаны с неопределенным временным горизонтом и высокой степенью абстрактности стратегического планирования, что затрудняет действия с контролируемыми величинами.

Организационная структура предприятия, фиксирующая взаимоотношения между подразделениями и сферами деятельности предприятия, может способствовать расхождению краткосрочных оперативных целей структурных единиц и долгосрочных стратегических целей предприятия. Как правило, для структурных подразделений приоритетными являются измерители их успеха сегодня, так как механизм мотивации сотрудников ориентируется на достигнутые показатели.

Проблема взаимоотношений проявляется в недостаточной готовности руководства предприятия делать общедоступными для контроля принятые ими стратегические решения.

Система стратегического информационного обеспечения

Как уже отмечалось выше, *основная задача руководства предприятия* заключается в создании потенциала успеха на рынке в будущем, что достигается прежде всего применением системы стратегического планирования.

Чтобы разрабатываемая стратегия была верной, необходимо иметь информационную систему раннего обнаружения будущих тенденций как вне предприятия, т.е. в окружающем мире, так и внутри него. Внешние "индикаторы" должны информировать об экономических, социальных, политических и технологических тенденциях. Внутренние "индикаторы", представляющие собой на практике отдельные показатели и их системы, призваны информировать руководство о текущем "здоровье" и "самочувствии" предприятия, а также прогнозировать кризисные ситуации на предприятии в целом или в отдельных сферах его деятельности. В задачу контроллинга входит методическая и консультационная помощь по «созданию системы раннего обнаружения тенденций и факторов, способных принести при их развитии как выгоду, так и ущерб.

Типичные инструменты и методы, которые использует контроллинг для оказания консультаций руководству при разработке стратегического плана, широко применяются в практике стратегического менеджмента.

В первую очередь речь идет о *методах анализа* конкуренции, рынков, жизненного цикла продуктов, слабых и сильных мест предприятия (стратегический баланс), перспектив диверсификации продуктов с учетом динамики емкости и доли рынка.

Одним из основных источников информации в стратегическом контроллинге является *стратегический учет*. В качестве инструментария стратегического учета значительное распространение получил *метод стратегических балансов*. Существует несколько видов и методик составления стратегических балансов. Прежде всего выделяют внешние и внутренние балансы. Первые имеют целью выявление и измерение шансов и рисков предприятия на рынке (во внешней среде). Задача построения внутренних балансов заключается в выявлении узких мест на предприятии путем оценки сильных и слабых сторон направлений его деятельности.

2.2. Оперативный контроллинг: определение, цели и задачи.

. В большинстве литературных источников, посвященных вопросам стратегического и оперативного контроллинга, очень лаконично определяется сущность каждого из рассматриваемых аспектов контроллинга:

- "Делать правильное дело" - стратегический контроллинг;
- "Делать дело правильно" - оперативный контроллинг.

Оперативный контроллинг координирует процессы оперативного планирования, контроля, учета и отчетности на предприятии при поддержке современной информационной системы. Его *цель* - создание системы управления достижением текущих целей предприятия, обеспечение прибыльности и ликвидности предприятия, а также принятия своевременных решений по оптимизации соотношения затраты-прибыль.

Основной *задачей* оперативного контроллинга является обеспечение методической, информационной и инструментальной поддержки менеджеров предприятия для достижения запланированного уровня прибыли, рентабельности и ликвидности в краткосрочном периоде. Эта задача решается в практической деятельности предприятий через выполнение следующих функций:

руководство при планировании и разработке бюджета (текущее и оперативное планирование);

определение узких и поиск слабых мест для тактического управления;

определение всей совокупности подконтрольных показателей в соответствии с установленными текущими целями;

сравнение плановых (нормативных) и фактических показателей подконтрольных результатов и затрат с целью выявления причин, виновников и последствий отклонений;

анализ влияния отклонений на выполнение текущих планов;

мотивацию и создание систем информации для принятия текущих управленческих решений

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

В области оперативного учета современный контроллинг не может довольствоваться только данными финансового (бухгалтерского) учета, так как этот учет в первую очередь ориентирован на внешнего пользователя и ведется по правилам и предписаниям государственных органов. В этом учете отсутствуют многие понятия и категории экономики предприятия, без которых актуальная оценка затрат и результатов невозможна. К числу таких понятий относятся все виды калькуляционных затрат, приведенные (дисконтированные или наращенные) стоимости и т.д., поэтому для

реализации функций оперативного контроллинга на предприятии необходим принципиально другой вид учета - управленческий учет.

Важным элементом оперативного контроллинга является информационное обеспечение принятия решений по структуре производственных программ. Решения о производственной программе могут приниматься на основе ограничений по производственным мощностям, но чаще встречается случай, когда "узким местом" является сбыт.

Для проведения анализа производственной программы широкое распространение получили частичная калькуляция, и расчет маржинальной прибыли (сумм покрытия). На основе этой информации делается вывод о выгодности производства отдельных продуктов, продуктовых групп, эффективности работы подразделений, использования каналов сбыта и т.п. Типичными примерами являются система управленческого учета директ-костинг и ступенчатый расчет сумм покрытия на основе отнесения затрат к объектам.

Моделирование различных ситуаций позволяет просчитывать возможные изменения хозяйственной среды и заранее быть к ним готовым. При этом используется информация о будущих процессах. В основе моделирования лежат финансово-экономические расчеты, которые позволяют спрогнозировать предполагаемое воздействие на цель возможных альтернатив, проанализировать и оценить альтернативы и контролировать степень достижения цели. Моделирование деятельности предприятия можно представить в табличной форме, где по возможным вариантам ассортимента (объема выпуска), цен, затрат будут представлены прогнозируемые результаты каждого рассматриваемого варианта: используемый капитал, суммы покрытия с градацией по уровням, оборот капитала, рентабельность, точка безубыточности, прибыль/убытки. Проведение таких расчетов позволяет контроллеру получать информацию о вероятных изменениях и моделировать альтернативные варианты производства, а руководителю - заранее быть готовым к различным изменениям хозяйственной среды (цены, налоги) и своевременно принимать адекватные решения, т.е. управлять внутренними параметрами, такими, как объем производства и постоянные затраты, для того чтобы лучшим образом достигать желаемые цели.

Расчеты позволяют не только находить оптимальные сочетания оборота, издержек и прибыли, но и контролировать их реализацию. Сравнивая плановые данные с фактическими в процессе реализации планов, проводят контрольные расчеты и анализируют отклонения.

Основные подконтрольные показатели:

- рентабельность капитала;
- производительность;
- степень ликвидности.

Путем оперативных решений система оперативного контроллинга предохраняет предприятие от кризисного состояния.

2.3. Связь контроллинга с планированием, контролем, учетом и отчетностью

Контроллинг тесно связан со всеми функциями управления, что наглядно отражено на рисунке 3, где представлена структурная схема контроллинга, отражающая его связь с управленческими функциями.

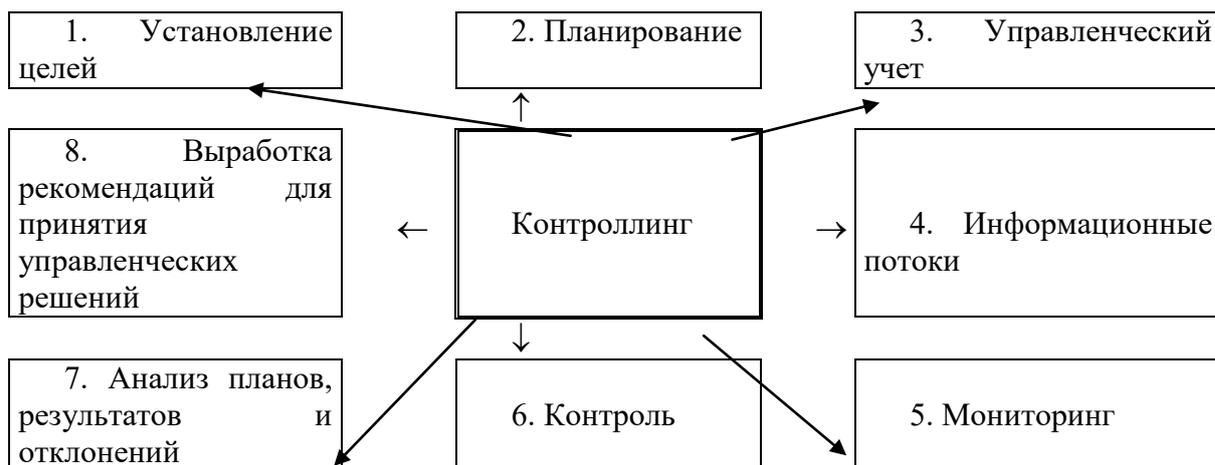


Рисунок 3. *Связь контроллинга с разделами менеджмента*

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 предоставляет система контроллинга, должна отвечать следующим требованиям:

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

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.

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.

Таким образом, 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 целостный взгляд на деятельность предприятия в прошлом, настоящем и будущем, комплексный подход к выявлению и решению встающих перед предприятием проблем.

2.4. Сравнительные характеристики стратегического и оперативного контроллинга

Основное различие между стратегическим и оперативным контроллингом заключается в том, что первый ориентирован на тенденции будущего, а последний, напротив, "смотрит" в настоящее. Ниже перечислены их характерные отличия:

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

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

Сравнительные характеристики стратегического и оперативного контроллинга представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 Отличия стратегического и оперативного контроллинга

Признаки	Стратегический контроллинг	Оперативный контроллинг
Уровень управления	Стратегический	Тактический и оперативный
Ориентация	Внешняя и внутренняя среда предприятия	Экономическая эффективность и рентабельность деятельности предприятия
Иерархические ступени	В основном на уровне высшего руководства	Включает все уровни с основным упором на среднее звено управления
Неопределенность	Существенно выше	Меньше
Вид проблем	Большинство проблем не структурировано	Относительно хорошо структурированы
Временной горизонт	Акцент на долгосрочные, а также на средне- и краткосрочные аспекты	Акцент на кратко- и среднесрочные аспекты
Потребная информация	В первую очередь из внешней среды	В первую очередь из самого предприятия
Альтернативы планов	Спектр альтернатив в принципе широк	Спектр ограничен

Охват	Концентрация на отдельных важных позициях	Охватывает все функциональные области и интегрирует их
Степень детализации	Невысокая	Относительно большая
Основные контролируемые величины	Потенциалы успеха (например, рост доли рынка)	Прибыль, рентабельность, ликвидность

В современном менеджменте стратегический и оперативный контроллинг довольно тесно взаимодействуют друг с другом в процессе реализации функций управления. Служба контроллинга является координатором между руководством и структурными подразделениями предприятия, например, при разработке планов как стратегических, так и текущих. Контроль за их выполнением является неотъемлемой функцией контроллинга.

Вопросы для самоконтроля

1. Каковы цели и задачи стратегического контроллинга?
2. Каковы функции контроллинга?
3. Каковы цели и задачи оперативного контроллинга?
4. Какие основные отличительные черты стратегического и оперативного контроллинга?
5. Раскройте контроль как один из разделов системы контроллинга?
6. Что включается в предварительный контроль?
7. Из каких этапов состоит полный цикл мониторинга?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Грибов, В.Д.** Инновационный менеджмент [Текст]: учебное пособие для студ. вузов по напр. 080200-«Менеджмент»; доп. УМО/ В.Д.Грибов, Л.П.Никитина.- М.: Инфра-М, 2013 - 311с. - ISBN 978-5-16-004870-3
2. **Карминский, А. М.** Контроллинг [Текст] / А. М Карминский.- М.: Форум; - М.: Инфра-М, 2013 - 336 с. - ISBN 978-5-8199-0529-6, ISBN978-5-16-006166-5
3. **Романова, Ю.А.** Эффективность контроллинга в публичном управлении в социальной сфере: теория, современное состояние, перспективы развития [Текст] / Ю.А. Романова, А.О. Егоренко, М.А. Халилова. - Дашков и К, 2014 - 139 с.

Дополнительная

1. **Акперов, И.Г.** Информационные технологии в менеджменте [Текст]: учебник для студ. по напр. «Менеджмент»; доп. УМО/И.Г.Акперов, А.В.Сметанин, И.А.Коноплева. - М.: Инфра-М, 2013 - 400с.
2. **Буреш, О.** Бизнес-контроллинг [Текст] / О. Буреш, Л. Гербеева, Н. Чигрова, Л. Солдатова. – ОГУ, 2013 - 146 с.
3. **Левкин, Г. Г.** Контроллинг и управление логистическими рисками [Текст] / Г. Г. Левкин, Н. Б. Куршакова. - Директ-Медиа, 2015 - 142 с.

ИНСТРУМЕНТЫ КОНТРОЛЛИНГА

3.1 Классификация инструментов контроллинга в зависимости от области применения: учет, планирование, контроль

Инструментарий контроллинга имеет свою специфику и меняется в зависимости от конкретной концепции службы контроллинга.

Можно выделить следующие общие инструменты контроллинга:

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

В зависимости от конкретной фирмы (производственная, кредитная, страховая), ее размеров и структуры управления набор инструментов может меняться.

Инструментарий контроллинга можно классифицировать по двум критериям:

- ✓ *области применения* - какие задачи помогает решить данный инструмент
- ✓ *периоду действия* - оперативный или стратегический (рис. 1).

Рассматривая инструментарий контроллинга, выделяют следующие **области применения**:

- **планирование,**
- **учет,**
- **мониторинг и контроль.**

В таблице 3.1 приведены основные инструменты контроллинга, используемые в каждой из перечисленных областей.

Следует тщательнейшим образом взвешивать необходимость внедрения того или иного *инструмента*. Например, вряд ли предприятию, действующему на монопольном рынке (либо в условиях олигополии), нужны инструменты для подробного анализа конкурентов. В подобных случаях система бюджетирования является наиболее подходящим методом планирования.

Предприятия, внедрившие и применяющие инструментарий контроллинга, получают значительный экономический эффект за счет упрощения процедур

планирования, принятия решений и поступления своевременной информации о собственной деятельности.

Таблица 3.1. - Классификация инструментов контроллинга по области применения

Планирование	Учет	Мониторинг и контроль
Система аналитических расчетов: (анализ и оптимизация объема заказов, анализ точки безубыточности, анализ чувствительности, ступенчатый анализ узких мест, анализ потенциала, маржинальный анализ)	Система управленческой отчетности	Система раннего предупреждения
ABC-анализ жизненного цикла продукта, SWOT-анализ, анализ сценариев, анализ цепочки доставки ценности, анализ конкурентных сил Портера	отчеты о хозяйственной деятельности, в том числе сводные	анализ разрывов
сетевое планирование, бюджетирование, планирование загрузки мощностей, определение целевых издержек	учетные формы	контроль соответствия фактических показателей плановым
Методы: анализа конкуренции, логистики, методы портфельного анализа, линейного программирования, анализа инвестиционных проектов, методики ценообразования	показатели управленческого учета	анализ издержек по центрам учета и отчетности
анализ сценариев, анализ цепочки доставки ценности, расчет уровня запасов	методы анализа отчетности	
функционально-стоимостной анализ, кружки качества	организация потоков информации	
анализ конкурентных сил Портера, анализ барьеров входа, анализ областей сбыта, анализ структуры потребления, выбор между поставками со стороны и собственным производством	система документооборота	
сбалансированные счетные карты, бенчмаркинг	карта бизнес-процессов	

3.2 Инструменты стратегического и оперативного контроллинга

Стратегический контроллинг должен обеспечивать руководство предприятия и других пользователей значимой информацией о стратегии предприятия (изменении текущих показателей в стратегическом положении). Так, с точки зрения стратегического контроллинга, такой показатель, как прибыль, рассматривается не как внутренний показатель, характеризующий результат деятельности предприятия, а как внешний показатель (результат), характеризующий положение предприятия по отношению к существующим и возможным конкурентам. Следовательно, целью стратегического контроллинга является формирование информации о возможных приоритетных направлениях развития стратегии бизнеса предприятия путем выявления причинно-следственных связей при сопоставлении данных о затратах, ценах, спросе, финансовом положении и других с аналогичными данными конкурентов, а также

принятие мер по регулированию возникших отклонений и оптимизации соотношения "затраты - прибыль".

Особенностями стратегического контроллинга являются:

- исчисление и анализ затрат и результатов деятельности предприятия в долгосрочной перспективе;
- ориентация на систему развитого директ-костинга;
- группировка затрат и результатов по сегментам деятельности предприятия;
- нахождение стратегических, узких мест исходя из анализа сумм и ставок покрытия по сегментам деятельности и факторам производства за ряд предшествующих лет;
- прогнозирование показателей прибыли, рентабельности, отдачи на капитал, исчисление затрат на производство принципиально новых изделий, реализацию инвестиционных проектов, охрану окружающей среды;
- анализ влияния развития предприятия на рынок товаров, труда и капитала, экологическое состояние регионов.

Выше перечисленные особенности определяют набор инструментов стратегического контроллинга, к которым можно отнести:

- ✓ - анализ баланса, расчет прибыли и убытков;
- ✓ - расчет затрат и производительности;
- ✓ - отчетность;
- ✓ - система информации, планирования и контроля;
- ✓ - ABC-анализ;
- ✓ - расчеты рентабельности капиталовложений и экономичности;
- ✓ - программы снижения затрат и рационализации;
- ✓ - планы стратегии, анализы рынка, анализы сильных и слабых сторон;
- ✓ - портфолио-анализы и эмпирические кривые;
- ✓ - анализ стоимости;
- ✓ - Структура расходов
- ✓ - Ликвидность
- ✓ - Производственный объем и объем сбыта по направлениям, регионам
- ✓ - Дивиденды
- ✓ - Объем и структура заемных средств, обеспечивающих функционирование предприятия
- ✓ - Пути и направления сбыта (оптовая торговля, многоуровневый маркетинг, франчайзинг)
- ✓ - Рост сбыта
- ✓ - Рентабельность
- ✓ - Конкурентоспособность товара

В практике стратегического управления предприятиями все более широкое распространение получают такие инструменты стратегического контроллинга как:

- анализ конкуренции и рынков (матрицы конкуренции);
- жизненного цикла продуктов;
- стратегический баланс;
- различные концепции портфолио-анализа и др.

Инструменты оперативного контроллинга.

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

краткосрочном периоде. Оперативное планирование прежде всего является планированием достижения целей. Оно строится на генеральном целевом и стратегическом планировании и зависит от принятой в результате стратегического планирования продуктовой концепции, структуры потенциала и системы управления. Оперативное планирование должно быть по возможности синхронно осуществимым планированием программ и мероприятий. В рамках оперативного планирования в разрезе ассортимента и объемов планируют программы продуктов и услуг, которые организация должна производить в краткосрочной и среднесрочной перспективе на базе заданного потенциала, или мощностей, и необходимые для этого в отдельных функциональных сферах деятельности мероприятия (операции). Оперативное планирование продуктовой программы осуществляется на уровне организации в целом; вместе с этим планируются программы и мероприятия для отдельных организационных единиц и подсистем организации. Оперативное планирование в широком смысле называют также текущим, или регулярным.

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 контроллера отличается от стратегического. Наиболее известными являются следующие **инструменты**:

ГАР-анализ - анализ отклонений (разрывов). Разрыв между рыночным предложением компании (в самом широком смысле) и существующим на рынке уровнем спроса

- Разрыв между текущей деятельностью или бизнес-процессами и их характеристиками, и видением того, как должно быть в идеале или с точки зрения руководства.

- Разрыв между действительными целями и задачами работы компании в целом и сотрудников в частности с одной стороны и с другой стороны — теоретически необходимыми целями и задачами

- Разрыв между текущими показателями работы и лучшими показателями в отрасли (benchmarks)

Портфолио-анализ - анализ распределения деятельности предприятия по отдельным стратегиям **относительно** продуктов и рынков.

Портфолио-анализ показывает, как компания умеет управлять товарными позициями, насколько она способна сознательно задавать динамику развития продукта. За основу матрицы портфолио-анализа берется классическая матрица из четырех квадратов, в которой по горизонтали откладывается доля, занимаемая исследуемым продуктом в совокупном объеме продаж данной компании. Этот показатель абсолютно доступен и всегда достоверен. По вертикали откладывается темп прироста продаж исследуемых продуктов.

CVP-анализ - анализ соотношения «затраты-объем-прибыль» (Cost-Volume-Profit). CVP- анализ - анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки (дохода), объемом производства и прибыли. Это инструмент управленческого планирования и контроля, т.е. данные взаимосвязи, формируют основную модель финансовой деятельности и позволяют использовать результаты анализа для краткосрочного планирования и оценки альтернативных решений.

Планирование потребности в материалах.

Основное назначение данной методологии можно сформулировать следующим образом - решение проблемы формирования заказа на комплектующие и “сборки” (узлы) опираясь на данные (потребности) объемно-календарного плана производства. Использование данной методологии в корпоративных экономических информационных системах позволяет ответить на следующие вопросы:

- что собирается производить предприятие
- что для этого необходимо
- чем уже располагает предприятие
- что необходимо предприятию дополнить

Финансовый анализ показателей деятельности.

Играет важную роль в повышении экономической эффективности деятельности организации, в её управлении, в укреплении её финансового состояния. Он представляет собой экономическую науку, которая изучает экономику организаций, их деятельность с точки зрения оценки их работы по выполнению бизнес-планов, оценки их имущественно-финансового состояния и с целью выявления неиспользованных резервов повышения эффективности деятельности организаций.

Статические и динамические методы инвестиционных расчетов.

В настоящее время известны следующие методы инвестиционных расчетов: 1) статические методы; 2) динамические методы; 3) сценарии и математические модели. Статические методы инвестиционных расчетов позволяют оценить отдельные инвестиционные проекты исходя из ожидаемого результата от их реализации за один период.

Бюджетирование. Это процесс согласованного планирования и управления деятельностью организации с помощью показателей, которые позволяют определить вклад каждого подразделения и каждого менеджера в достижение целей.

Функционально-стоимостной анализ.

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 отличие от традиционных финансовых подходов метод ФСА:

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

3.3 Анализ и оптимизация объема заказов

Этот инструмент контроллинга является очень важным, т.к. успех фирмы существенно зависит от структуры объемов заказов. Поэтому цель анализа объема заказов – регулярное отслеживание показателя и улучшение его значений. Для этого необходимо ежемесячно или ежегодно рассчитывать средний объем заказов. Особое значение имеет выделение доли мелких заказов, поскольку количество их должно систематически снижаться.

При проведении анализа объема заказов их сначала группируют по определенной шкале, затем устанавливают количество заказов и объем в стоимостном выражении для отдельных диапазонов шкалы. Между размером организации и средним объемом заказа должны соблюдаться определенные пропорции. Если это соотношение не сбалансировано, возникают проблемы со сбытом.

Рост размеров организации должен повлечь увеличение объемов заказов, однако если количество мелких заказов возрастает быстрее, чем крупных, производственный результат снижается относительно быстро.

Обычно малые предприятия могут значительно эффективнее выполнить мелкие заказы, чем крупные предприятия, у которых уровень постоянных затрат выше. В крупных организациях в связи с большими затратами на управление и сбыт сумма покрытия для мелких заказов меньше. Связано это с тем, что затраты на оформление заказов не зависят от их объема.

При проведении анализа затрат на оформление и обработку заказов видим, что они включают в себя прежде всего затраты на персонал для работников отдела обработки заказов и материальные затраты (калькуляционная амортизация, калькуляционные проценты, затраты на ремонт и обслуживание, затраты на канцелярские товары, почтовые и телефонные расходы). Эти постоянные затраты в расчете на один заказ также велики, как и для крупных заказов. Поскольку временные затраты на обработку и оформление часто одинаковы для обоих типов заказов, мелкие заказы создают большую нагрузку в сфере управления и сбыта.

Для сферы производства мелкие заказы также являются источником значительной нагрузки. Производительность снижается в связи с частой переналадкой оборудования. Кроме того, могут возникать проблемы в оперативно-календарном планировании.

Прежде чем приступить к улучшению структуры объемов заказов (их оптимизации), нужно провести анализ заказов в организации. Заказы необходимо объединить в группы в зависимости от их разрядов. Наряду с количеством заказов в группе учитываются и их объемы.

Для анализа, как правило, берут данные за один хозяйственный год. Однако, если окажется, что структура объемов заказов на протяжении всего года остается практически неизменной, анализ можно проводить только по данным одного месяца.

3.4 ABC-анализ

При этом методе проводится анализ групп производственных подразделений в зависимости от их вклада в доход (не путать с функционально-стоимостным анализом).

Суть ABC-анализа состоит в разбиении массива клиентов на 3 группы. Каждая из этих групп объединяет в себе довольно однородную совокупность. При этом сами группы значительно различаются между собой.

- **Категория А** – наиболее ценная для предприятия группа клиентов, которая требует постоянного и скрупулезного учета и контроля, так как более интенсивная работа с данной группой может оказать влияние на 75% оборота всего предприятия.
- **Категория В** – менее важная для предприятия группа клиентов, которая дает, как правило, 20% оборота предприятия.
- **Категория С** – малоценная для предприятия группа, так как она дает примерно 5% оборота всего предприятия.

Анализу, как правило, подвергается несколько параметров:

- ✓ - численность выявленных групп А, В, С;

- ✓ - состав клиентов (или товаров), входящих в каждую из групп А, В и С;
- ✓ - доли численности клиентов (товаров) в каждой из групп А, В или С в общей численности клиентов (товаров);
- ✓ - доли клиентов (товаров) в объеме затрат

Таким образом, результаты АВС-анализа служат своего рода индикатором уровня активности сбыта и сбалансированности товарного ассортимента.

3.5 Бенчмаркинг

Общепринято определять бенчмаркинг как процесс сравнения своей организации с лучшими компаниями на рынке или в отрасли и последующей реализации изменений с целью достижения и сохранения конкурентоспособности. Рассматривая бенчмаркинг, как инструмент контроллинга, необходимо четко представлять цель осуществления этой работы. Бенчмаркинг представляет собой надежный метод усовершенствования бизнес-процессов благодаря изучению деятельности других компаний.

Поскольку проведение эталонного сопоставления с конкурентами связано с решением многих вопросов, например, поиском источников информации, а также юридическими и этическими соображениями, в самом общем плане проведение бенчмаркинга принято подразделять на две различные области: конкурентный и совместный бенчмаркинг.

Конкурентный бенчмаркинг предполагает сравнение своей фирмы с конкурентами и обычно требует скрытого проведения независимых исследований или конкурентной разведки и, соответственно, анализа относительного конкурентного и стратегического позиционирования. Эталонное сопоставление конкурирующей продукции также можно рассматривать в качестве конкурентного бенчмаркинга. Как правило, оно оказывается менее затруднительным, и в значительной степени проводится на основе общедоступной информации.

Совместный бенчмаркинг предполагает сравнение своей фирмы с компаниями в других отраслях или компаниями в рамках единой цепочки создания стоимости. Данная работа может проводиться достаточно открыто путем посещения соответствующих объектов и добровольного обмена информацией. Естественно, при этом важно обеспечить соблюдение информационной безопасности. Компании, участвующие в совместном бенчмаркинге, указывают, какой именно информацией они готовы поделиться и подписывают соответствующие обязательства о неразглашении, чтобы не допустить дальнейшего распространения этих сведений. Существует общепринятый кодекс поведения, используемый при совместном бенчмаркинге.

Кроме указанных выше двух видов бенчмаркинга общепринятая классификация выделяет **внутренний бенчмаркинг**, который предполагает проведение бенчмаркинга собственных бизнес-единиц и филиалов, которые могут быть расположены в разных местах. Позволяет легко получить доступ к информации, в т. ч. конфиденциальным данным, а также отнимает меньше времени и ресурсов, чем другие типы бенчмаркинга. Является одной из самых простых форм эталонного сопоставления, поскольку большинство компаний вводят в своих бизнес-единицах схожие функции. Основная задача при этом заключается в определении внутренних стандартов эффективности организации. Это ведет к обмену опытом использования передовых методов работы в рамках всей компании. В качестве недостатка следует отметить, что если впоследствии не использовать полученные результаты в качестве базового уровня для внешнего

бенчмаркинга, то компании, применяющие данный тип эталонного сопоставления, часто сохраняют излишнюю сосредоточенность на своих внутренних бизнес-процессах.

Практические советы для проводящих бенчмаркинг компаний:

- при выборе партнеров по бенчмаркингу ведите поиск не только в своей отрасли, но и за ее пределами

- стимулируйте партнеров к участию в проекте
- ориентируйтесь на передовые методы работы, а не на показатели
- изучайте не только результативность лучших в своем классе компаний, но и то, как они достигли такого уровня (определитесь с инструментами реализации)

- включите в группу бенчмаркинга как сторонников, так и скептиков

Если учитывать эти рекомендации, бенчмаркинг становится мощным инструментом контроллинга, целью которого является повышение эффективности бизнес-процессов и выявления передовых методов работы.

3.6 Методика ценообразования

Долгосрочная цель создания, функционирования и развития предприятия любой формы собственности заключается в максимизации объема прибыли или «ценности предприятия», т.е. той суммы денег, которую можно получить при продаже ее активов. Наиболее гибким и значимым инструментом коммерческой политики предприятия является цена. Именно цены определяют структуру производства, оказывают решающее воздействие на движение материальных потоков, распределение товарной массы, уровень доходности предприятия.

Цены служат средством установления определенных отношений между компанией и покупателями и помогают созданию о ней определенных представлений, что может оказать влияние на ее последующее развитие. Они определяют рентабельность и прибыльность и, следовательно, жизнеспособность компании, являются существенным элементом, определяющим финансовую стабильность компании, и сильнейшим орудием в борьбе с конкурентами. Поэтому **методика ценообразования является общепринятым инструментом контроллинга.**

Надо учитывать, что ценообразование относится к одному из наиболее сложных и ответственных разделов управления. Так, некорректные решения по ценам способны привести предприятие к банкротству. Кроме того, ценовые решения могут иметь долговременные последствия для потребителей, дилеров, конкурентов, самой фирмы, многие из которых сложно предвидеть и, соответственно, оперативно предотвратить нежелательные тенденции после их проявления.

Методы ценообразования на продукцию предприятия

Каждый товар имеет цену, но далеко не каждое предприятие в состоянии самостоятельно установить цену, по которой оно хочет продавать свой товар. Если товары не дифференцированы, а конкуренты многочисленны, предприятие не обладает рыночной силой и должно принять цену, задаваемую рынком. В зависимости от особенностей товара, размеров и финансовой мощи фирмы-продавца, целей, которые она ставит, для расчета цены могут быть использованы различные методы.¹

Наиболее распространенными являются следующие методы установления цен товаров:

- на основе издержек производства;
- по доходу на капитал;
- с ориентацией на спрос;

- по уровню текущих цен.

Установление уровня цен в условиях рынка состоит в нахождении такой цены, которая представляла бы собой оптимальный баланс между тем, что хотел бы заплатить за этот товар покупатель, и издержками фирмы при его изготовлении. Поэтому определение цены должно основываться в первую очередь на факторах, относящихся к спросу, то есть на оценке того, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый ему товар. Значение издержек при установлении цен не должно преувеличиваться. На практике, как правило, фирма в первую очередь пытается установить, за какую цену она могла бы продать свой товар на рынке исходя из характера спроса, конкуренции, качества товара, а затем уже определять свои производственные, коммерческие и административные затраты, соответствующие такой цене и изменяющиеся в зависимости от конъюнктуры рынка.

Методы, основанные на **затратном** подходе можно разделить на следующие группы:

- ✓ - метод полных затрат;
- ✓ - метод минимальных затрат;
- ✓ - метод усредненных затрат;
- ✓ - метод стандартных издержек производства
- ✓ - метод целевого ценообразования.

Суть метода, основанного на **определении полных издержек**, состоит в суммировании совокупных издержек [переменные (прямые) плюс постоянные (накладные) издержки] и прибыли, которую фирма рассчитывает получить. Главное преимущество данного метода — его простота и удобство, однако он имеет два больших недостатка:

При установлении цены не принимаются во внимание имеющийся спрос на товар, конкуренция на рынке, поэтому возможна ситуация, когда товар при данной цене не будет пользоваться спросом, а продукция конкурентов может быть лучше по качеству и более известна покупателю благодаря рекламе.

Любой метод отнесения на себестоимость товара постоянных накладных расходов (например, арендной платы), которые являются расходами по управлению предприятием, а не расходами для производства данного товара, является условным. Он искажает подлинный вклад продукта в доход предприятия.

Метод минимальных затрат предполагает установление цены на минимальном уровне, достаточном для покрытия расходов на производство конкретной продукции, а не посредством подсчета совокупных издержек, включающих постоянные и переменные затраты на производство и сбыт. Предельные издержки обычно определяются на уровне, при котором можно было бы только окупить сумму минимальных затрат. Продажа товара по цене, подсчитанной по такому методу, эффективна в стадии насыщения, когда нет роста продаж, и фирма ставит своей целью сохранить объем сбыта на определенном уровне. Подобная политика ценообразования рациональна также при проведении кампании по внедрению нового товара на рынок, когда следует ожидать значительного увеличения объемов продаж указанного товара в результате его предложения по низким ценам.

Метод «усредненных затрат» заключается в том, что при установлении цены в калькуляцию включаются не полные, а средние затраты на производство единицы продукции. Усредненные затраты чаще всего определяются за период экономического цикла. Величина усредненных затрат будет тем меньше, чем больше объем

выпускаемой продукции, поскольку средние постоянные затраты находятся в обратной зависимости от объема производства.

При методе *«стандартных издержек производства»* затраты рассчитываются до начала процесса производства. Калькулирование себестоимости производится на основе установленных нормативов затрат сырья, топлива, материалов, амортизации. Весь расчет ведется применительно к стандартному, или нормальному, объему загрузки производственных мощностей (обычно 85 - 90%).

На основе *метода целевого ценообразования* рассчитывается себестоимость на единицу продукции с учетом объема продаж, который обеспечивает получение намеченной прибыли. Если себестоимость трансформируется из-за уменьшения или увеличения загрузки производственных мощностей и объемов сбыта, используют показатели степени загрузки производственных мощностей с учетом влияния конъюнктуры и других факторов, после чего определяют цену продажи на единицу продукции, которая при этих условиях обеспечила бы целевую прибыль. Но при таком методе цена подсчитывается исходя из интересов продавца и не принимает во внимание отношение покупателя к рассчитываемой цене. Отсюда указанный метод нуждается в определенной корректировке, чтобы учесть, будут ли предполагаемые покупатели приобретать данный товар по расчетной цене или нет.

Определение цены с ориентацией на конкуренцию. Когда фирма занимает монопольную позицию на рынке, она способна получить наибольшую прибыль. Но в условиях зрелости рынка появляется много фирм, активно внедряющихся на него и развивающих конкуренцию за счет осуществления стратегии дифференциации и диверсификации. В подобных условиях при определении цены продажи эффективен метод, учитывающий конкурентное положение фирмы и данного товара или услуги, а также всю конкурентную ситуацию на рынке.

Установление престижных цен. В последнее время характерно расширение ассортимента престижных товаров. Они обладают люксовым уровнем качества. Если такого рода товары будут продаваться по низким ценам, то они станут легкодоступными и потеряют свою главную привлекательность для рынка престижных покупателей. Вместе с тем реально ожидать существенного увеличения объемов продаж при сбыте престижных товаров по высоким ценам, но чуть ниже уровня, сложившегося на рынке. В отношении таких товаров целесообразно устанавливать цены повыше. Это будет служить мощным стимулом для покупателей, рассчитывающих на демонстрационный эффект приобретаемого товара, и послужит основой еще более высокого уровня продаж.

Рыночные методы ценообразования

а) метод потребительской оценки (ориентация на спрос). Данный метод тесно связан с дифференциацией товара и дифференциацией рынка. Дает возможность осуществлять стратегию высоких цен.

б) метод следования за лидером (ориентация на конкуренцию). При данном методе производитель руководствуется ценами конкурента, а учет собственных издержек и спроса играет здесь подчиненную роль. Производитель устанавливает цену чуть выше или чуть ниже, чем у ближайшего конкурента. Это возможно лишь на рынке с однородной продукцией. Опираясь на этот метод, фирма избавляется от риска, связанного с установлением собственной цены и адаптацией ее на рынке.

в) метод «запечатанного конверта» или тендерного ценообразования.

Используется в тех случаях, когда несколько компаний ведут серьезную конкуренцию за получение определенного контракта. Выигрывает тот, чья цена предложения обеспечивает продавцу максимальную прибыль.

г) метод определения цен, ориентированный на нахождение равновесия между издержками производства и состоянием рынка.

Правильная методика установления цены, разумная ценовая тактика, последовательная реализация глубоко обоснованной ценовой стратегии составляют необходимые компоненты успешной деятельности любого коммерческого предприятия в жестких условиях рыночных отношений.

Вопросы для самоконтроля

1. Перечислите общие инструменты контроллинга.
2. Рассматривая инструментарий контроллинга, какие выделяют области его применения?
3. Что включает в себя набор инструментов стратегического контроллинга?
4. Назовите инструменты оперативного контроллинга.
5. Как проводится анализ и оптимизация объема заказов?
6. В чем состоит суть ABC-анализа?
7. Какие виды бенчмаркинга используются в контроллинге?
8. Почему методика ценообразования является общепринятым инструментом контроллинга?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

4. **Грибов, В.Д.** Инновационный менеджмент [Текст]: учебное пособие для студ. вузов по напр. 080200-«Менеджмент»; доп. УМО/ В.Д.Грибов, Л.П.Никитина.- М.: Инфра-М, 2013 - 311с. - ISBN 978-5-16-004870-3
5. **Карминский, А. М.** Контроллинг [Текст] / А. М Карминский.- М.: Форум; - М.: Инфра-М, 2013 - 336 с. - ISBN 978-5-8199-0529-6, ISBN978-5-16-006166-5
6. **Романова, Ю.А.** Эффективность контроллинга в публичном управлении в социальной сфере: теория, современное состояние, перспективы развития [Текст] / Ю.А. Романова, А.О. Егоренко, М.А. Халилова. - Дашков и К, 2014 - 139 с.

Дополнительная

4. **Акперов, И.Г.** Информационные технологии в менеджменте [Текст]: учебник для студ. по напр. «Менеджмент»; доп. УМО/И.Г.Акперов, А.В.Сметанин, И.А.Коноплева. - М.: Инфра-М, 2013 - 400с.
5. **Буреш, О.** Бизнес-контроллинг [Текст] / О. Буреш, Л. Гербева, Н. Чигрова, Л. Солдатова . – ОГУ, 2013 - 146 с.
6. **Левкин, Г. Г.** Контроллинг и управление логистическими рисками [Текст] / Г. Г. Левкин , Н. Б. Куршакова. - Директ-Медиа, 2015 - 142 с.

ОБЪЕКТЫ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРЕДПРИЯТИИ

4.1. Контроллинг внешней среды: цели и задачи

Целевая задача контроллинга внешней среды - ориентация управленческого процесса на избежание рисков, связанных с внешней средой в долгосрочных и краткосрочных перспективах.

Задачи контроллинга внешней среды:

- проведение мониторинга состояния внешней среды;
- сбор и обработка планово-прогнозной информации;
- оценка контролируемых и неконтролируемых факторов (объектов и событий).
- прогнозирование состояния внешней среды;
- определение сильных и слабых сторон предприятия;
- подготовка информации для планирования будущего поведения предприятия во внешней среде.

Прогрессивных предпринимателей сегодня интересует не только деятельность организации, но и фоновая информация о внешней среде, с учетом которой намечаются альтернативные пути развития предприятия, качественные изменения и поворотные пункты.

Вследствие нестабильности и непредсказуемости современной макро- и микроэкономической ситуации важнейшими задачами контроллинга являются оценка риска и подготовка решений по управлению рисками предприятия.

Риски могут быть вызваны отсутствием полной информации, случайностью, а также противодействием.

После выявления и классификации рисков переходят к их анализу и оценке.

Анализ рисков может быть качественным и количественным. Качественный анализ нацелен на выявление факторов, областей и видов риска. Количественный анализ позволяет оценить численно величину отдельных рисков и величину общего риска предприятия. Существует множество методов количественного анализа рисков: анализ чувствительности, метод Монте-Карло и др.

По окончании анализа рисков подготавливаются решения по управлению рисками.

Методы управления рисками можно разделить на следующие группы:

- ✓ получение дополнительной информации;
- ✓ распределение риска;
- ✓ страхование риска;
- ✓ резервирование средств;
- ✓ диверсификация (например, проектов);
- ✓ меры активного воздействия (например, входной контроль качества).

Проанализировав совокупность производственных, финансовых, экологических, социальных и других рисков, предприятие может выбрать оптимальную стратегию.

4.2. Инструментарий контроллинга внешней среды

Для краткого описания и разграничения сегментов внешней среды используют *дескрипторы* - показатели, с помощью которых измеряют важнейшие тенденции развития и изменения внешней среды. В качестве дескрипторов могут, например,

использоваться показатели численности работников региональной службы сбыта, индекс изменения валового социального продукта, индекс изменения уровня безработицы и т.д. Дескрипторы всегда выражаются количественно.

При рассмотрении инструментов контроллинга целесообразно выделить следующие сегменты внешней среды:

- законодательство;
- технический прогресс;
- инфраструктуру;
- рынок труда;
- поставщиков;
- международные рынки;
- экономику;
- покупателей;
- окружающую среду и т.д.

Анализ фактов, событий и отклонений. При анализе состояния внешней среды особое внимание уделяется анализу рынков, анализу уровня конкуренции и технологий. Анализ работы предприятий-конкурентов строится по такой же схеме, что и анализ работы собственного предприятия.

В практике используют разные виды анализа и их комбинации. Так, различают анализ, проводимый исключительно на базе прошлой фактической информации (анализ фактов), на базе информации, ориентированной в прошлое и будущее (анализ событий и отклонений), на базе будущей информации (анализ планируемых показателей). Анализ отклонений является частью процессов контроллинга; анализ планируемых показателей служит для оценки составленных планов и выбора плановых альтернатив.

Анализ может проводиться как в форме чистого анализа фактов, так и в форме причинно-следственного анализа, чаще всего при изучении *отклонений*.

Функционально-стоимостный анализ. Объектом функционально-стоимостного анализа чаще всего служат продукты, продуктовые группы и производственные процессы. Стоимостный анализ позволяет повысить эффективность деятельности в аспекте соотношения затраты/результаты выполнения процессов, требуемых для разработки и производства того или иного продукта.

Бенчмаркинг. Классическое определение бенчмаркинга характеризует его как метод современного менеджмента, который представляет собой аналитический процесс точного измерения и сравнения всех операций по разработке и производству продуктов мирового класса как на собственном предприятии, так и у конкурентов. Объектом такого анализа являются продукты и их компоненты, а также функции и процессы на предприятии, связанные с разработкой, производством и сбытом продукции. В центре анализа чаще всего стоит сравнение одних и тех же функций, выполняемых различными предприятиями отрасли для выявления «лучшего в своем классе». Цель такого анализа - обнаружение недостаточной эффективности выполнения тех или иных функций и причин этих явлений в сравнении с «лучшими в своем классе» и принятие соответствующих мер по их сглаживанию.

Методы прогнозирования. Прогноз состояния внешней среды, необходимый для планирования оценки микро- и макроокружения, формирует основу оценки альтернатив поведения предприятия под воздействием внешней среды. Методы прогнозирования состояния внешней среды могут быть применены и для оценки

последствий прогнозов. В основе прогноза лежат определенные существующие и будущие условия, а также, по возможности, вероятности наступления ожидаемых согласно прогнозу событий.

Динамику обобщающих и частных количественных показателей можно прогнозировать с помощью двух различных групп количественных методов: однопараметрического и многопараметрического прогнозирования. Общим для обеих групп является, прежде всего, то, что применяемые для прогнозирования математические функции основываются на оценке измеряемых значений прошедшего периода.

Анализ сильных и слабых сторон предприятия - важнейший инструмент контроллинга для стратегического планирования. Посредством него можно быстро и просто определить мнение менеджеров о собственном предприятии. Проведенный совместно командой менеджеров анализ усиливает понимание проблемы. Эти познания особенно важны для разработки предложений по проблемам, которые должны быть разрешены в будущем.

Для оценки сильных и слабых сторон определяют критерии по всем важнейшим сферам ответственности предприятия. После этого составляют соответствующий вопросник. Критерии можно устанавливать по предложению руководителей и менеджеров предприятия.

Диагностика по слабым сигналам позволяет на основе ранних и неточных признаков (слабых сигналов) выявить кризисную ситуацию и своевременно отреагировать на нее. В условиях нестабильности сведения о возникающей угрозе возрастают постепенно: вначале появляются первые признаки изменений во внешней среде, затем устанавливается возможный источник этих изменений и угроза конкретизируется. В дальнейшем становится возможным более или менее точно определить последствия возникшей угрозы для предприятия и меры противодействия.

В целом можно выделить **пять уровней осведомленности**.

- Можно быть уверенным, что во внешней среде произошли какие-то изменения.
- Определены направленность и источники изменений.
- Установлены масштабы, область и характер изменений.
- Можно наметить пути решения проблемы, хотя последствия в полной мере не ясны.
- Можно оценить результаты принимаемых решений.

Таким образом, чтобы своевременно реагировать на сигналы, поступающие как извне, так и из внутренней среды предприятия, в рамках системы контроллинга должно быть организовано наблюдение за большим количеством параметров, характеризующих условия хозяйственной деятельности предприятия. Возможна организация *мониторинга*- непрерывного и систематического наблюдения за параметрами внешней и внутренней среды предприятия, сбора и анализа поступающей информации.

Мониторинг охватывает следующие основные направления работ и документирования:

- перечень наблюдаемых целевых критериев оценки показателей;
- принципы количественной и качественной оценок показателей;
- периодичность наблюдения;
- методы наблюдения динамики показателей;
- методы анализа полученных данных;
- методы определения «критических точек» в цепочках экономических явлений;

- принципы разработки управленческих решений на основе результатов наблюдений и анализа.

Порядок следования перечисленных направлений деятельности по существу отражает порядок проведения комплекса мероприятий по сканированию внешней и внутренней среды предприятия и выработке на этой основе управленческих решений.

Существует два варианта ответа на внешние обстоятельства:

- реагирование на основе регулярно осуществляемого планирования;
- реакция на чрезвычайную ситуацию.

Выбор метода реагирования зависит от скорости развития конкретной ситуации и от имеющейся информации - уровня осведомленности предприятия.

Сценарии. Одним из методов контроллинга внешней среды, соединяющих качественные и количественные методы прогнозирования состояния внешней среды, является разработка сценариев.

К технике разработки «сценариев» относят методы, с помощью которых можно составлять так называемые сценарии (картины будущего), отражающие гипотетическую последовательность событий, показывающие причинно-следственные связи между ними и ключевые параметры, имеющие большое значение для принятия решений. В сценариях учитываются в основном характеристики внешней среды, но кроме того, и специфические для предприятия аспекты. В сценарии речь идет как об описании возможных будущих ситуаций, так и о ходе развития условий возникновения этих ситуаций.

Для описания границы возможного будущего события наряду с наиболее вероятным сценарием (трендовый сценарий) необходимо разрабатывать и альтернативные, в частности экстремальные, сценарии.

Система раннего предупреждения. В контроллинге внешней среды применяется также в качестве инструмента система раннего предупреждения - особая информационная система, благодаря которой руководство предприятия получает сведения о потенциальных опасностях, грозящих из внешней среды предприятия, с тем чтобы своевременно и целенаправленно реагировать на «угрозы» соответствующими мероприятиями. Если дополнительно к тому, что она предоставляет данные о возможных опасностях, информационная система будет обладать способностью распознавать открывающиеся шансы, или позитивные возможности, то речь пойдет уже о системе раннего распознавания.

Элементами систем раннего предупреждения выступают люди, машины и их комбинация: человеко-машинные системы, которые воспринимают, обрабатывают и передают информацию именно как информацию раннего предупреждения. Различают периферийные и центральные элементы системы раннего предупреждения с соответствующими специфическими информационными процессами.

Система раннего предупреждения может быть представлена следующими блоками.

1. Определение *областей наблюдения*. Исходными пунктами для построения любой системы раннего предупреждения являются четкое представление о целях предприятия и характеристика областей вне и внутри предприятия, которые могут быть потенциальным источником опасности, т.е. служить причиной кризисного развития предприятия, но могут дать и особые шансы. Внешними областями наблюдения могут быть, например, специфические рынки и технологические сферы; внутренними - продуктовые программы, функции предприятия и т.д.

2. Определение *индикаторов* раннего предупреждения. Индикаторы должны как можно раньше указывать в наблюдаемых областях на развитие явлений, которые могут сигнализировать о возможных опасностях для предприятия

Таковыми индикаторами системы раннего предупреждения на предприятии могут являться, например, данные о поступлениях заказов, ценах на рынках снабжения, об инвестициях, о требованиях профсоюзов, законодательных инициативах, об изменении номенклатуры выпуска у конкурентов.

3. Определение *целевых показателей и интервалов их* изменения по каждому индикатору. Для распознавания с помощью индикаторов критического развития в наблюдаемой области необходимо иметь специальные измерители, поскольку речь идет не об идентификации неизвестных до сих пор источников опасности. Причем эти опасные и сверхкритические области могут быть определены заранее.

4. *Определение задач для центров обработки информации.* При распределении задач в рамках системы раннего предупреждения и определении тем самым структуры такой системы особое значение имеют следующие моменты:

периферийными элементами (датчиками), которые улавливают изменения индикаторов, могут быть сотрудники всех подразделений предприятия. В некоторых случаях целесообразна для каких-нибудь подразделений децентрализованная подготовка и оценка сигналов раннего предупреждения;

на предприятиях с функциональной организационной структурой задачи централизованной обработки информации раннего предупреждения возлагаются на отделы маркетинга или общефирменного планирования;

на предприятиях с дивизиональной (продуктовой или региональной) организационной структурой такие сигналы централизованно обрабатываются в рамках каждого подразделения.

5. *Формирование информационных каналов.* Речь идет о структурировании информационных связей между внешней средой, предприятием и системой раннего предупреждения, а также между этой системой и ее пользователями - руководителями всех уровней. Все решения, вытекающие из информации о различных возможных траекториях развития, проверяются на предмет связанных с ними шансов и рисков.

Система раннего предупреждения может быть организована как на самом предприятии, так и вне его, например на базе консультационной фирмы.

4.3. Контроллинг маркетинга и сбыта: сущность, цели и задачи

На современном этапе развития рыночной экономики традиционное производственно-сбытовое мышление руководителей организаций переориентируется на удовлетворение желаний и потребностей клиентов. Целевой задачей контроллинга маркетинга и сбыта является информационная поддержка менеджмента по удовлетворению потребностей клиентов.

Контроллер в области маркетинга и сбыта 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.

Традиционно выделяют **четыре основные сферы** деятельности и политики маркетинга, более известные в литературе под названием маркетинг-микс:

1. политика в отношении продукта;
2. сбытовая политика;

3. ценовая политика;
4. коммуникационная политика.

Поскольку контроллинг в большей степени оперирует с количественными показателями и критериями, те области маркетинговой активности, которые нельзя или затруднительно выразить количественными параметрами, не могут иметь информационную поддержку в процессе подготовки и принятия управленческих решений. Если нет возможности планирования, учета, а соответственно и контроля маркетинговых мероприятий, то контроллинг теряет свою актуальность.

Следует особо подчеркнуть, что сами маркетингово-сбытовые мероприятия предприятия на рынке не являются предметом контроллинга. В сферу интересов контроллинга маркетинга и сбыта входит планирование, учет и контроль *результатов* маркетинговых и сбытовых мероприятий, но не путь и методы реализации. Для контроллинга мероприятия по маркетингу и сбыту представляют собой «черный ящик», на входе и выходе которого - количественные параметры, получаемые из системы финансового и управленческого учета. Чаще всего такими параметрами являются издержки, цены, объемы выпуска, продаж, поступлений и выплат.

В теории и на практике различают *задачи стратегического и оперативного* контроллинга маркетинга и сбыта

Стратегический контроллинг маркетинга и сбыта контроллинга маркетинга и сбыта КМС, включающий в себя стратегическое планирование и контроль, предусматривает:

- анализ стратегического портфолио (матрица «продукт-рынок»);
- методическую и информационную поддержку менеджмента при выборе и обосновании идей нового продукта и каналов сбыта;
- координацию стратегических планов.

Оперативный контроллинг маркетинга и сбыта предусматривает решение 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 косвенным каналам сбыта;
- подготовка информации относительно количества продаж и оборота по менеджерам, отвечающим за продажи;
- анализ и оценка выгодности клиентов, продуктов, групп продуктов, регионов по величине 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.

Как уже отмечалось выше, контроллинг осуществляет информационную и методическую поддержку менеджмента, что позволяет поднять эффективность управления предприятия по установленным целям. В процессе взаимодействия контроллеров и менеджеров по маркетингу и сбыту достаточно важным представляется разграничение их сфер компетентности. В табл. 9.1 представлен пример участия контроллера в решении задач маркетинга.

4.4. Инструменты контроллинга маркетинга и сбыта

GAP-анализ (анализ стратегических «разрывов»). Это классический инструмент долгосрочного планирования. Сущность метода состоит в установлении отклонений желательного развития ситуации от ожидаемого.

Метод разработан американским ученым Ансоффом (англ. gap - разрыв) и предполагает количественное сопоставление экстраполированных или модифицированных значений желаемых и ожидаемых целевых величин, в качестве которых могут выступать рентабельность, прибыль, оборот и т.д. При этом полагают, что выбранная политика предприятия остается неизменной. Если при графическом изображении динамики целевой величины желаемое развитие (целевая кривая) отклоняется от ожидаемого, то возникает так называемый стратегический «разрыв». Предполагается, что, если такой «разрыв» не будет вовремя устранен, предприятие не может гарантировать свое существование в долгосрочной перспективе.

GAP-анализ служит основой при выработке стратегий, обеспечивающих ликвидацию стратегических «разрывов». В случае выявления «разрывов» службы маркетинга и сбыта, с участием контроллеров, начинают поиск стратегий относительно продуктов, рынков и каналов сбыта, позволяющих в долгосрочной перспективе «устранить» возникшие «разрывы».

К основному недостатку метода GAP-анализа следует отнести ограничение на его использование в качестве инструмента контроллинга, если ситуация на рынке нестабильна. Однако и в таком случае метод может быть использован как инструмент поиска и выработки корректирующих стратегий.

Портфолио-анализ. Термин портфолио, возникший в области финансов, означает «оптимальный с точки зрения сочетания риска и доходности набор инвестиций». По отношению к предприятию портфолио-анализ представляет собой распределение деятельности предприятия по отдельным стратегиям в разрезе продуктов и рынков. Портфолио-анализ предполагает, например, графическое построение матрицы, осями которой являются различные параметры рынков и продуктов: рост рынка - доля рынка, привлекательность рынка - конкурентные преимущества, рынок - жизненный цикл продукта и т.д.

На основании анализа, в частности, матриц выявляются потенциалы успеха предприятия и формируется стратегия их реализации.

Рассмотренные выше инструменты контроллинга используются преимущественно в сфере *стратегического маркетинга и сбыта*.

Ниже представлены основные инструменты контроллинга в области *оперативной маркетинговой и сбытовой деятельности*.

Расчет маржинальной прибыли. В краткосрочном плане приоритетной целью контроллинга является обеспечение экономности служб маркетинга и сбыта.

Контроллинг должен следить за тем, чтобы разница между доходами с оборота и издержками на маркетинг-микс стремилась к максимуму. В задачи контроллеров входит также контроль издержек по отдельным сферам маркетингово-сбытовой деятельности.

Инструменты КМС ориентированы на количественные параметры, к числу которых в первую очередь относятся доходы с оборота и издержки. С помощью метода расчета маржинальной прибыли анализируется эффективность тех или иных мероприятий в области политики цен и продуктов в отношении улучшения экономического результата деятельности предприятия в целом. Предметами анализа могут быть различные объекты: группы продуктов, регионы, заказы, группы клиентов.

Анализ должен указать на «носителя убытка». Далее должны быть подобраны адекватные меры по элиминированию этого «носителя убытков» или коррекции в целях улучшения ситуации для контролируемого объекта.

Исчисление величины маржинальной прибыли возможно по различным уровням: продукт - группа продуктов - продуктовый сегмент рынка - предприятие в целом.

Маржинальную прибыль не обязательно рассчитывать по всем мероприятиям и позициям, входящим в маркетинг-микс. Достаточно остановиться на наиболее значимых из них с учетом величины издержек. Для селекции может быть использован инструментариий АВС-анализа.

Сравнительные расчеты. При выполнении сравнительных расчетов ограничиваются лишь анализом издержек. При этом издержкам на маркетингово-сбытовые 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.

В сравнительных расчетах для оценки эффективности 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.

Вопросы для самоконтроля:

1. Сформулируйте целевую задачу контроллинга внешней среды
2. Раскройте задачи контроллинга внешней среды.
3. Перечислите инструменты, применяемые для реализации контроллинга внешней среды.
4. Сформулируйте целевую задачу контроллинга маркетинга и сбыта.
5. Укажите задачи реализуемые в контроллинге маркетинга и сбыта.
6. Перечислите инструменты, используемые в контроллинге маркетинга и сбыта.
7. Какие показатели могут быть использованы для оценки эффективности маркетингово-сбытовых мероприятий?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Грибов, В.Д.** Инновационный менеджмент [Текст]: учебное пособие для студ. вузов по напр. 080200-«Менеджмент»; доп. УМО/ В.Д.Грибов, Л.П.Никитина.- М.: Инфра-М, 2013 - 311с. - ISBN 978-5-16-004870-3
2. **Карминский, А. М.** Контроллинг [Текст] / А. М Карминский.- М.: Форум; - М.: Инфра-М, 2013 - 336 с. - ISBN 978-5-8199-0529-6, ISBN978-5-16-006166-5
3. **Романова, Ю.А.** Эффективность контроллинга в публичном управлении в социальной сфере: теория, современное состояние, перспективы развития [Текст] / Ю.А. Романова, А.О. Егоренко, М.А. Халилова. - Дашков и К, 2014 - 139 с.

Дополнительная

1. **Акперов, И.Г.** Информационные технологии в менеджменте [Текст]: учебник для студ. по напр. «Менеджмент»; доп. УМО/И.Г.Акперов, А.В.Сметанин, И.А.Коноплева. - М.: Инфра-М, 2013 - 400с.
2. **Буреш, О.** Бизнес-контроллинг [Текст] / О. Буреш, Л. Гербеева, Н. Чигрова, Л. Солдатова. – ОГУ, 2013 - 146 с.
3. **Левкин, Г. Г.** Контроллинг и управление логистическими рисками [Текст] / Г. Г. Левкин, Н. Б. Куршакова. - Директ-Медиа, 2015 - 142 с.

ОБЪЕКТЫ КОНТРОЛЛИНГА В ОБЛАСТИ ФИНАНСОВ

5.1 Финансовый контроллинг, его характеристика и цели

5.1.1. Задачи финансового контроллинга

Основная задача финансового управления предприятием заключается в поддержании *рентабельности* и обеспечении *ликвидности*. Контроллинг, исходя из своей сервисной функции в управлении предприятием, обеспечивает:

- ✓ - участие в формировании специфических для предприятия источников финансирования, стратегий финансирования и мероприятий по финансированию с учетом всех планов;
- ✓ - составление укрупненных планов-балансов и отчетов о прибылях и убытках, участие в формировании долго- и краткосрочных финансовых планов;
- ✓ - текущий контроль за исполнением плана и контроль важнейших финансовых показателей;
- ✓ - составление финансовых сообщений по анализу отклонений и разработку предложений по управленческим мероприятиям.

Финансовый учет не только служит источником информации для внутренних служб учета и построения на их базе контроллинга, но и одновременно представляет собой самостоятельную область применения концепции контроллинга.

Задачами финансового контроллинга являются:

- обеспечение ликвидности предприятия;
- согласование финансового учета и внутреннего производственного учета;
- использование на практике финансово-экономических показателей.

Главной задачей финансового контроллинга является обеспечение *ликвидности*, то есть способность предприятия выполнять свои обязательства по выплатам денежных средств в любое время. 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**.

5.1.2. Роль финансового контроллинга в обеспечении ликвидности предприятия

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.

5.1.3. Связь финансового контроллинга с финансовым планированием

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. Оно 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 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 контроллер по согласованию с владельцами

собственного капитала должен планировать и контролировать соотношения в структуре баланса.

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 может входить *контроль*, направленный на:

- оценку планов на реализуемость;
- корректировку планов;
- повышение качества планов.

5.2. Инструменты финансового контроллинга

Финансовый контроллинг используется в первую очередь как инструмент анализа баланса и отчета о прибылях/убытках. Здесь применяются:

- коэффициенты ликвидности;
- временные сравнения балансов, когда сравниваются изменения позиций в стоимостном выражении с выявлением причин;
- схема показателей, часто используемая банками для проверки платежеспособности своих клиентов.

Такая схема показателей базируется в основном на разбиении позиций, принятом в балансе и в отчете о прибылях/убытках, и концентрируется в первую очередь на анализе *временных изменений*.

К инструментам финансового контроллинга относятся:

- анализ потоков платежей (КФ анализ);
- анализ работающего капитала (working capital);
- финансовая паутина;
- баланс движения средств .

Анализ потоков платежей (КФ-анализ) производится по схеме расчета ,обеспечивающей возможность проведения анализа безубыточности предприятия на базе КФ:

КФ=годовой доход после налогообложения + увеличение пенсионного фонда (нетто) + средства, направляемые в фонды, аналогичные пенсионному, + увеличение других долгосрочных фондов (нетто) +сальдо результата от непрофильной деятельности + амортизация и переоценка стоимости оборудования.

Анализ работающего капитала (WorkingCapital). Величина работающего капитала определяется как разница между стоимостью оборотного капитала и краткосрочным заемным капиталом. Она показывает, какая доля оборотного капитала используется для покрытия долгосрочных обязательств. Эта величина, должна быть положительной.

Дополнением к этой величине является коэффициент

QuickRatio = ликвидные средства/краткосрочные обязательства,
показывающий степень покрытия задолженности.

Финансовая "паутина". С помощью этого инструмента графически поясняется связь между различными целями финансового контроллинга. На вертикальной оси откладываются показатели оборота, выступающего в качестве важнейшего источника финансирования. Сопоставление оборота с другими величинами (например, с прибылью после налогообложения) формирует другие показатели (например, рентабельность оборота). В итоге показатели "ткнут" паутинообразную сеть. Верхняя часть финансовой паутины отражает схему ROI (ReturnOnInvestment) с двумя ее итоговыми показателями: оборотом капитала и рентабельностью оборота. Таким образом, устанавливается связь с общим контроллингом результативности. Основное преимущество финансовой паутины - визуализация важнейших целевых отношений.

Баланс движения средств и финансовый план. С помощью типовой расчетной схемы планируются конкретные платежи по сделкам и осуществляется анализ отклонений. Финансовый план может быть более подробным и ориентироваться на источники результата. При этом в плане выделяются платежи, влияющие на результат, и нейтральные. Такой подход дает возможность интегрировать финансовое планирование и планирование результата.

Баланс движения средств учитывает происхождение средств и их использование. Степень детализации отдельных позиций для получения полезной информации не должна быть обязательно высокой.

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

5.3 Характеристика контроллинга инвестиций

5.3.1. Задачи и особенности контроллинга инвестиций

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.

5.3.2. Этапы создания системы контроллинга инвестиций

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 4.2.

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.

5.4 Инструментарий контроллинга инвестиций

Из приведенного выше перечня задач инвестиционного контроллинга вытекает необходимость системного планирования и контроля инвестиционных проектов. В первую очередь необходимы разработка подходящих методов проведения инвестиционных расчетов и оценки рисков, нормирование и контроль всех важных для принятия решений данных.

В рамках системного процесса инвестиционного планирования для оценки альтернативных инвестиционных проектов и выбора наиболее приемлемого из них инвестиционный контроллинг опирается на подходящие методы инвестиционных расчетов. Контроллер должен наблюдать за правильностью их применения, а также в согласовании с ответственными специалистами проводить инвестиционные расчеты. В настоящее время известны следующие методы инвестиционных расчетов:

- ✓ статические методы;
- ✓ динамические методы;
- ✓ функциональный стоимостный анализ.

Статические методы инвестиционных расчетов позволяют оценить отдельные инвестиционные проекты исходя из ожидаемого результата от их реализации за один

период. Рассмотрим кратко сущность наиболее распространенных статических методов.

Сравнение издержек и результата. При сравнительном расчете издержек соотносятся ежегодные издержки двух или нескольких инвестиционных проектов с целью выявления проекта с минимальными издержками. В расчетах учитываются все издержки, связанные с проектом, включая калькуляционные проценты и амортизацию. Рассматривается один плановый период всего срока реализации проекта - обычно это один год. Таким образом, статические методы оперируют средними значениями величин, т.е. при этом не учитываются временные различия в возникновении издержек и результатов рассматриваемого периода.

При сравнении результатов нескольких проектов решение принимается исходя из величины прибыли в единицу времени, понимаемой как разница между выручкой от реализации проекта и издержками, или же исходя из величины маржинальной прибыли - разницы между выручкой и переменными издержками.

Дополнительная прибыль возникает как относительная экономия издержек. В соответствии с критерием статической рентабельности выгоднее те инвестиции, у которых рентабельность не ниже заранее определенного минимального уровня. Из двух проектов выбирают проект с наибольшей рентабельностью.

Данный метод, однако, может привести к ошибочным решениям, поскольку в нем содержится предположение, что с помощью разницы связанных капиталов двух проектов может быть получена более высокая рентабельность менее капиталоемкого проекта. Это не всегда соответствует действительности, особенно при очень высоких уровнях рентабельности. Для получения более точной информации рекомендуется сопоставлять разницу прибылей двух проектов и разницу используемых капиталов. Один из проектов признается предпочтительным только тогда, когда рентабельность, исчисленная как отношение разницы прибылей к разнице капиталов, превысит определенный минимальный уровень.

Статическое сравнение сроков окупаемости. Метод предполагает сравнение процессов возврата капиталов путем расчета так называемого периода возврата капитала.

Возврат капитала представляет собой сумму ожидаемых ежегодных (постоянных) прибылей, калькуляционных амортизационных отчислений и средней разницы между калькуляционными процентами и процентами по заемному капиталу.

Согласно этому методу, предпочтительнее тот инвестиционный проект, период возврата капитала которого не превышает установленного заранее срока.

Динамические методы инвестиционных расчетов. В отличие от статических динамические методы предполагают проведение расчетов для *всего срока* реализации инвестиционного проекта. К числу основных динамических методов расчета эффективности инвестиций относят:

1. метод чистого дисконтированного дохода;
2. метод внутренней нормы доходности;
3. метод аннуитета;
- 4 метод динамического срока окупаемости.

Функциональный стоимостный анализ как метод инвестиционных расчетов. Общий недостаток *статических* и *динамических* методов заключается в рассмотрении только монетарных величин. Часто монетарное сравнение инвестиционного проекта трудно или вообще невозможно осуществить. Здесь инвестиционный контроллинг может воспользоваться функциональным стоимостным

анализом. Данный метод основан на *субъективной оценке технических особенностей сравниваемых проектов*, что может привести к ошибочному результату. Общий алгоритм действий следующий: построение системы целей (иерархия целей):

- построение системы целей (иерархия целей);
- взвешивание целей при помощи коэффициентов;
- составление таблицы значимости функций;
- определение и оценка альтернатив реализации функций;
- расчет полезности и формирование последовательности в матрице ценности целей;
- анализ чувствительности полученной последовательности к изменениям весовых коэффициентов целей;
- оценка и выдача результата.

5.5. Контроллинг инновационных процессов.

5.5.1. Задачи контроллинга инноваций

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.

Эффективное управление инновациями во многом зависит от *инновационного цикла*, правильного выявления границ его составных частей, а также познания закономерностей их развития. Важной характеристикой инновационного цикла является рассмотрение его как последовательного и непрерывного процесса, совершающегося во времени и состоящего из логически взаимосвязанных стадий и этапов.

В инновационном цикле предприятие как субъект инновационной деятельности задействовано на **этапе производства**. Освоение производства продукции предполагает полную информационную, техническую и организационную подготовку к промышленному производству продукции.

Контроллинг инноваций реализует следующие **общие задачи**:

- управление инновационными процессами;
- выбор, оценка и реализация инновационных решений;
- управление инновационными циклами;
- управление новой продукцией;
- управление процессом сокращения затрат на инновационный цикл;
- управление процессом сокращения времени разработки.

Инновации на предприятии можно рассматривать как отдельные проекты, так как им присущи все *признаки проекта*:

- неопределенность;
- инновациям присущи комплексность и слабая структурированность;
- инновации сопряжены с новизной и нерегулярностью, а следовательно, инновациям присущи риски;
- 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.

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.

Помимо общих задач в контроллинге выделяют специальные **задачи контроллинга НИОКР**, среди них можно выделить: *управление процессом повышения эффективности стратегического и оперативного планирования НИОКР; управление ассортиментной политикой, внедрение новых продуктов; сокращение времени разработки.*

Большое внимание сегодня уделяется экономической оценке проектов НИОКР. С этой целью используются такие методы, как:

- оценка эффективности;
- анализ портфолио;
- анализ поля поиска;
- расчет рентабельности;
- метод расчета амортизации;
- динамические методы

5.5.2. 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.

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.

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.

Таким образом, контроллинг является **стратегическим инструментом** в инновационных процессах. Контроллинг новой продукции позволяет сократить инновационный цикл, издержки разработки и производства.

Из выше изложенного следует, что задачей контроллинга является контроль и регулирование инновационной деятельности. Сущность данной задачи состоит в информационном сопровождении процесса планирования инновационной деятельности. Ее решение связано с:

- ✓ представлением информации для составления планов;
- ✓ установлением допустимых границ отклонений;
- ✓ анализом причин и разработкой предложений для уменьшения отклонений;
- ✓ учетом и контролем затрат и результатов;
- ✓ разработкой инструментария для планирования, контроля и принятия управленческих решений;
- ✓ разработкой методик планирования;
- ✓ стимулированием планирования.

5.6 Инструментарий контроллинга инноваций

Методы контроллинга, предлагаемые к использованию при управлении инновационной деятельностью, могут включать в себя следующие: Стратегическое, оперативное и функциональное планирование инновационной деятельности хозяйствующего субъекта; Анализ и оптимизация объема заказов; Анализ барьеров входа; Анализ жизненного цикла продукта; Анализ конкурентных сил Портера; Анализ потенциала; Анализ сценариев; Анализ точки безубыточности; Анализ узких мест; Анализ цепочки доставки ценности; Анализ чувствительности; Бенчмаркинг; Бюджетирование; Выбор между поставками со стороны и собственным производством Маржинальный анализ; Методы анализа конкуренции; Методы линейного программирования; Методы портфельного анализа; методы ценообразования; Сетевое планирование; Ступенчатый расчет сумм покрытия; Определение целевых издержек; Функционально-стоимостной анализ; ABC-анализ; SWOT-анализ.

Финансовый и управленческий *учет* в области инновационной деятельности включает:

- ✓ Анализ финансово-хозяйственной деятельности;
- ✓ Графическое моделирование процессов;

- ✓ Показатели управленческого учета;
- ✓ Система документооборота;
- ✓ Система управленческой отчетности;
- ✓ Учетные формы.

При *контроле и координации* инновационной деятельности используются:

- Анализ издержек по центрам доходов и расходов;
- Анализ срывов;
- Контроль соответствия фактических показателей плановым;
- Система раннего предупреждения.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие основные задачи финансового контроллинга?
2. Какими инструментами пользуется финансовый контроллинг?
3. Перечислите функции финансового контроллинга.
4. Что включает в себя контроллинг инвестиций?
5. Какие основные задачи решаются при контроллинге инвестиций?
6. Какие инструменты используются в контроллинге инвестиций?
7. Что собой представляет проект-контроллинг и какая его основная задача?
8. Какие параметры используют контроллеры при контроллинге инновационных процессов?
9. Перечислите инновации на предприятии.
10. Дайте характеристику основным инструментам контроллинга, применяемым в контроллинге инновационной деятельности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Грибов, В.Д.** Инновационный менеджмент [Текст]: учебное пособие для студ. вузов по напр. 080200-«Менеджмент»; доп. УМО/ В.Д.Грибов, Л.П.Никитина.- М.: Инфра-М, 2013 - 311с. - ISBN 978-5-16-004870-3
2. **Карминский, А. М.** Контроллинг [Текст] / А. М Карминский.- М.: Форум; - М.: Инфра-М, 2013 - 336 с. - ISBN 978-5-8199-0529-6, ISBN978-5-16-006166-5
3. **Романова, Ю.А.** Эффективность контроллинга в публичном управлении в социальной сфере: теория, современное состояние, перспективы развития [Текст] / Ю.А. Романова, А.О. Егоренко, М.А. Халилова. - Дашков и К, 2014 - 139 с.

Дополнительная

1. **Акперов, И.Г.** Информационные технологии в менеджменте [Текст]: учебник для студ. по напр. «Менеджмент»; доп. УМО/И.Г.Акперов, А.В.Сметанин, И.А.Коноплева. - М.: Инфра-М, 2013 - 400с.
2. **Буреш, О.** Бизнес-контроллинг [Текст] / О. Буреш, Л. Гербеева, Н. Чигрова, Л. Солдатова. – ОГУ, 2013 - 146 с.
3. **Левкин, Г. Г.** Контроллинг и управление логистическими рисками [Текст] / Г. Г. Левкин, Н. Б. Куршакова. - Директ-Медиа, 2015 - 142 с.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ОСНОВА КОНТРОЛЛИНГА

6.1. Управленческий учет, его цели, задачи и принципы

6.1.1. Понятие и цели управленческого 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.

Под управленческим учетом понимается процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой, производственной, маркетинговой и иной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения.

Построение системы управленческого учета в организации заключается в формировании набора формализованных процедур, обеспечивающих менеджеров всех уровней информацией, полученной как из внутренних, так из внешних источников, для принятия своевременных и эффективных решений в рамках своей компетенции.

Управленческий учет охватывает систему управления деятельностью организации в целом, включая стратегическое управление, оценку деятельности организации, ее подразделений и функциональных блоков, контроля и планирования хозяйственной деятельности и обеспечения оптимального использования материальных, финансовых и кадровых ресурсов.

В качестве базовых компонентов системы управленческого учета и анализа чаще всего рассматриваются:

- учет и управление затратами;
- разработка показателей деятельности;
- стратегическое и оперативное планирование деятельности.

Основной целью управленческого учета является предоставление руководству организации полного комплекса информации о фактических, плановых и прогнозных показателях функционирования предприятия как экономической и производственной единицы (включая представление данных по предприятию в целом, а также в разрезе структурных и производственных подразделений, центров ответственности), а также необходимую информацию о внешнем окружении с целью обеспечения возможности принимать экономически взвешенные управленческие решения.

Принято выделять 4 основные цели управленческого учета:

- Оказание информационной помощи управляющим предприятия.
- Контроль и прогнозирование расходов.
- Выбор наиболее эффективных путей развития предприятия.

- Принятие оперативных управленческих решений.

6.1.2. Функции и основные объекты управленческого учета

К функциям управленческого учета относят следующие:

- планирование и координирование будущего развития предприятия;
- оперативное управление;
- оперативный контроль и оценка результатов работы предприятия и отдельных подразделений.

Основными **объектами** управленческого учета являются:

- ✓ издержки производства;
- ✓ результаты деятельности (сопоставляются с затратами);
- ✓ центры ответственности (отдельные структурные подразделения предприятия; руководители, которые несут ответственность за целесообразность понесенных расходов, за величину полученной прибыли, т.е. за достижения какого-то показателя).

Пользователями информации, получаемой от системы управленческого учета в организации, являются:

1) высшее руководство — формирует стратегические цели управления организацией. Получает интегрированные управленческие отчеты о достижении поставленных целей, отражающие фактические результаты производственной, инвестиционной и финансовой деятельности организации в целом и в разрезе ключевых структурных подразделений за прошедший период либо на конкретный момент времени; анализ внешних и внутренних факторов, влияющих на результаты выполнения долгосрочных целей развития организации, а также плановые и прогнозные показатели деятельности на предстоящий период;

2) руководство структурных подразделений всех уровней — формирует оперативную стратегию реализации долгосрочных целей развития организации, и в соответствии с этим получает управленческие отчеты, включающие в себя значения ключевых показателей деятельности подразделений на конкретный момент времени, и результаты их аналитической обработки; информацию планового и прогнозного характера, а также информацию о смежных подразделениях и контрагентах;

3) специалисты структурных подразделений, отвечающих за формирование и реализацию долгосрочных целей развития компании. В пределах своей компетенции получают информацию о деятельности компании, ее подразделений, прогнозы внутренних и внешних факторов, оказывающих влияние на результаты деятельности организации.

6.1.3. Задачи управленческого учета

С помощью инструментов управленческого учета обеспечивается реализация важнейших задач системы управления организацией как экономической и производственной единицей. Среди основных задач можно выделить следующие:

1. Учет ресурсов организации

Одной из ключевых функций менеджмента является обеспечение оперативного, полного и достоверного учета ресурсов организации, включая материальные, финансовые и человеческие ресурсы, с целью осуществления контроля и повышения эффективности их использования. Внедрение системы управленческого учета

обеспечивает генерацию и предоставление менеджерам системы отчетов и отдельных показателей, характеризующих наличие и движение ресурсов организации.

2. Контроль и анализ финансово-хозяйственной деятельности

Под контролем финансово-хозяйственной деятельности в целях настоящих рекомендаций понимается деятельность, направленная на:

1. обеспечение целостности финансовой и нефинансовой информации, касающейся деятельности предприятия и его активов;
2. мониторинг и измерение ключевых показателей деятельности;
3. инициализацию корректирующих действий, необходимых для достижения запланированных результатов деятельности;
4. инициализацию, в случае необходимости, действий по корректировке планов.

3. Планирование

Под планированием понимается процесс постановки целей, формулирования, оценки и выбора политики, стратегии, тактики и конкретных действий по их достижению, а также количественной оценки воздействия, которое оказывают на предприятие запланированные операции и другие будущие экономические события. Осуществление планирования, включающее в себя стратегический, тактический и оперативный аспекты, требует предоставления информации о прошлом, настоящем и предполагаемом будущем (прогнозирование).

4. Прогнозирование и оценки прогноза

Под прогнозированием понимается предоставление заключения о воздействии ожидаемых в будущем событий на основе анализа прошлых событий и их количественная оценка для целей планирования.

Процесс планирования, как правило, предусматривает моделирование, то есть выбор варианта действий среди нескольких альтернатив. Такой выбор связан с получением информации об ожидаемой конъюнктуре и изменениях экономической ситуации. Руководство компании должно оценить возможные темпы роста показателей деятельности, способность компании удерживать соответствующую долю рынка, приток денежных средств для каждого варианта в различной, в том числе меняющейся, экономической среде.

В целях распределения ответственности по иерархическим уровням организации рекомендуется использовать понятие **центров затрат**. В результате возникает совокупность бюджетной подсистемы, подсистемы управления через центры затрат и системы, в которой через систему взаимосвязанных показателей объединяется деятельность подразделений компании.

К принципам управленческого учета относятся:

- непрерывность деятельности предприятия;
- использование единых для планирования и учета (планово-учетных) единиц измерения;
- оценка результатов деятельности подразделений предприятия;
- преимущество и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления; формирование показателей внутренней отчетности, как основа коммуникационных связей между уровнями управления;
- применение бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью;
- полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета;
- периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы предприятия, установленные учетной политикой.

6.2.Классификация методов управленческого учета и их применение в контроллинге

Рассмотрим краткую характеристику существующих систем управленческого учета.

1. Учет по полной себестоимости: себестоимость продукции включает все затраты предприятия, при этом постоянные затраты распределяются пропорционально выбранной базе.

Достоинства - видна полная себестоимость продукции, что соответствует сложившимся в России традициям и требованиям нормативных актов по финансовому учету и налогообложению

Недостатки:

- 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).

2.Учет по нормативной себестоимости, где под нормативными затратами понимают среднее значение за ряд прошлых периодов;или 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.

Достоинства:

- 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

Недостатки:

- 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.

3. Учет по плановой себестоимости (стандарт-костинг): 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.

Достоинства:

- 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,
- более глубокая обоснованность плановых величин по сравнению с нормативными обеспечивает увеличение точности прогнозов и эффективности контроля.

Недостатки:

- относительная сложность.

4. 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.

Достоинства:

- 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:
 - анализ причин отклонений;
 - оценка минимального критического объема производства;
 - оценка риска;
 - планирование затрат и результатов;
 - оптимизация объема производства;
 - оптимизация структуры выпуска;
 - ценообразование в коротком периоде;
 - контроль;
- выявление причинно-следственных связей, т.е. “рычагов управления” затратами

Недостатки:

- 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)

Разновидностью учета по усеченной себестоимости является простой **директ-костинг**, где разделяют затраты на переменные и постоянные (фиксируется либо в классификации видов затрат, либо в классификации центров затрат), что дает дополнительные возможности:

- расчет плановой и фактической маржинальной прибыли;
- расчет сумм покрытия по внутрифирменному обороту (с применением соответствующих трансферных цен);
- установление минимально допустимой маржинальной прибыли; многоуровневый директ-костинг-.

Достоинства:

- 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).

Недостатки:

- отсутствует информация для ценообразования в долгосрочном 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.

Принципиальное отличие системы «директ-костинг» от *калькулирования полной себестоимости* состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам. При калькулировании полной себестоимости постоянные общепроизводственные расходы участвуют в расчетах, при калькулировании по переменным издержкам они из расчетов исключаются. Общехозяйственные расходы также исключаются из калькулирования. Они являются периодическими и полностью включаются в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды изделий. В конце отчетного периода такие расходы списываются непосредственно на уменьшение выручки от реализации продукции.

Однако в соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета метод «директ-костинг» не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Он применяется во внутреннем учете для проведения технико-экономического анализа и для принятия оперативных управленческих решений.

6.3 Отличие управленческого учета от финансового

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 6.1.

Таблица 6.1 -Различия между финансовым и управленческим учетом

Области сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
Основные потребители информации	внешние пользователи информации (банки, налоговая инспекция и т.д.)	внутренние пользователи информации (руководитель предприятия, руководители подразделений, сотрудники)
Цели учета	информирование внешних пользователей (банков, деловых партнеров и т.д.) о финансовом состоянии предприятия, расчет налоговых платежей	обеспечение информационной поддержки принятия управленческих решений
Обязательность	требуется по законодательству	применяется по решению руководства предприятия

Свобода выбора систем бухгалтерского учета	система двойной записи, обязательное соответствие нормативным актам	ограничений по выбору 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 информации	точность	релевантность

6.4 Элементы системы учета затрат.

В контроллинге используются различные системы управленческого учета затрат. С целью их оптимального применения в таблице 6.2 приводятся результаты их оценки при решении задач контроллинга (знаки “+”, “-” и “0” означают соответственно: “задача решается полностью”, “задача не решается”, “задача решается частично”.

Таблица 6.2 - Решение задач оперативного контроллинга при применении различных систем управленческого учета

ЗАДАЧИ	Системы управленческого учета						
	Учет по фактической себестоимости	Учет по нормативной себестоимости	Учет по плановой себестоимости стандарт-костинг	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	+	+

Анализ (таблица 6.2) показывает, что наиболее подходящим для целей контроллинга является системы учета по плановой себестоимости (стандарт-костинг) в сочетании с различными вариантами учета по усеченной себестоимости (в т.ч. директ-костинг) поскольку именно эти системы обеспечивают максимум информации для принятия управленческих решений.

6.5 Управленческий учет как инструмент контроллинга

Основополагающим элементом системы контроллинга на предприятии является управленческий учет. Каждое предприятие ведет бухгалтерский (финансовый) учет на основании законодательства РФ. Но для принятия управленческих решений в системе

контроллинга необходимо вести специальный управленческий учет, который можно совмещать с финансовым и выделять отдельным блоком.

Управленческий учет обычно определяется как процесс выявления, измерения, накопления, анализа, переработки и передачи информации о хозяйственной деятельности, используемой в управлении для планирования, оценки и контроля затрат и результатов внутри организации.

Для создания эффективно функционирующей системы оперативного конт роллинга на предприятии должна быть организована система управленческого учета, включающая в себя:

- структуру управления по *центрам ответственности*;
- оперативное *бюджетирование*;
- *формы управленческой отчетности* и методические указания по их составлению, предоставлению и анализу;
- методы учета и анализа *отклонений от норм* с необходимыми инструкциями исполнителям.

Центры финансовой ответственности

Для решения задач рационального использования ресурсов предприятия представляется целесообразным использовать управление по центрам финансовой ответственности, основанное на создании новой финансовой структуры предприятия.

Сущностью управления по центрам финансовой ответственности является представление о том, что деятельность предприятия состоит в балансировании дохода и расхода, места возникновения которых могут быть закреплены за руководителем соответствующего подразделения. При этом появляется возможность четко определять долю затрат и доходов каждого подразделения, и, следовательно, себестоимость продукции и результаты деятельности подразделений.

6.6. Отличие контроллинга от управленческого учета

Наиболее существенные **отличия** контроллинга от управленческого учета состоят в следующем.

Контроллинг ориентирован на поддержку функции управления по обеспечению устойчивого эффективного развития предприятия в долгосрочной перспективе путем разработки долгосрочных прогнозов, оценки сценариев развития на перспективу, участия в формировании стратегических планов, мониторинге хода реализации планов, анализа результатов выполнения плана и оценки причин отклонений. Управленческий учет преимущественно обеспечивает комплексную отчетность о текущем состоянии и текущих процессах на предприятии, включает элементы плановых и контрольных расчетов. Эта информация может быть использована в качестве данных о стартовых условиях при разработке стратегического плана.

Контроллинг обеспечивает учет и анализ влияния, как внутренних условий, так и факторов внешней среды на производственную деятельность и конкурентоспособность предприятия в настоящем и в отдаленной перспективе. Это позволяет предусмотреть в стратегических планах задачи по продвижению товаров на целевые рынки. Управленческий учет ограничен преимущественно комплексным анализом текущего состояния внутренней среды предприятия, что может служить при планировании основанием для экстраполяции трендов развития на краткосрочную перспективу.

Контроллинг должен оперативно реагировать на изменения внутренней и внешней среды предприятия, формировать и обосновывать предложения о необходимых

корректировках стратегических и текущих планов в соответствии с меняющимися условиями. Основной целью управленческого учета является обеспечение менеджмента предприятия и служб контроллинга текущей внутренней информацией.

Важным направлением деятельности в контроллинге является совершенствование и внедрение новых инструментов и методов экономического анализа, прогнозирования и планирования. В управленческом учете не разрабатывается методологический аппарат, а лишь используются существующие приемы и методы работы с экономической информацией.

Управленческий учёт с входящими в него системами управления затратами, показателей и отчётов представляет собой не только основу инструментария, сколько саму суть контроллинга.

6.7. Этапы создания управленческого учета

Выделяются *три этапа* зарождения управленческого учета:

1 этап приходится на середину XIX века. Развитие железнодорожных и морских сообщений, резко раздвигают границы коммерческой деятельности, что требует составления перспективных прогнозных расчетов, исчисления себестоимости товаров, услуг, а также различных способов их транспортировки.

2 этап пришелся на 70-е годы XIX столетия. Управленческий учет был выделен в самостоятельную подсистему.

3 этап – 90-е годы XIX века. Тейлор создал системы производственного нормирования, которая привела к формированию принципов управления по отклонениям.

Существует мнение, что управленческий учет возник вследствие недостатков традиционной бухгалтерии, так как данные бухгалтерской отчетности не могут быть пригодны для управления предприятием, поскольку они хронически устаревают и лишены оперативности, не дают информации для прогноза хозяйственной деятельности и принятия своевременных управленческих решений.

За рубежом существуют разные подходы к этому вопросу. Например, во Франции используется два плана счетов, а взаимодействие между ними осуществляется через специальные счета-экраны; в Германии для управленческого и финансового учета существуют специальные планы счетов; в США управленческий учет представляет собой отдельный блок внутри финансового.

На большинстве предприятий России система управленческого учета встроена в систему обычного финансового учета.

Управленческий учет — новое явление, возникшее после второй мировой войны. Выражение "management accounting" появилось в конце 1940-х годов и, конечно, не встретило на Западе единодушного признания. В континентальной Европе до сих пор многие специалисты его не принимают. Однако в большинстве стран мира деление бухгалтерского учета на управленческий и финансовый было одобрено. Получает оно признание и в РФ. Он представлял собой систему, основанную только на производственном учете, сущность которой заключалась в определении затрат для *целей калькулирования* себестоимости продукции и управления расходами на рабочую силу и материалы, а также управления накладными расходами.

В настоящее время управленческий учет включает:

- 1) производственный учет;
- 2) собственно управленческий учет;

- 3) современный управленческий учет;
- 4) прогрессивный управленческий учет.

Изначально производственный учет определяли как систему учета и калькулирования себестоимости в целях оценки стоимости запасов. В этом видели связь управленческого учета с финансовым, так как оценка стоимости запасов (имущества) составляет суть финансовой отчетности.

Учет по центрам ответственности, как поведенческий учет, впервые был разработан в 60-е годы. Самые последние тенденции связаны со *стратегическим управленческим учетом* — strategic management accounting (SMA). Считается, что бухгалтеры-аналитики ориентируются на то, что происходит вне предприятия, они внимательно изучают рынок и конкурентов, чтобы собрать информацию, в которой нуждается старшее руководство для достижения и сохранения передовых позиций в конкурентной борьбе.

Управленческий учет в настоящее время находится в стадии стремительного развития. Некоторые новые методы управленческого учета подтверждают его сходство с такими функциями менеджмента, как маркетинг, инженерное проектирование, управление производством, управление трудовыми ресурсами, планирование и т.д.

Цель *управления затратами* заключается в том, чтобы наиболее эффективным способом определить цену, которую клиент согласился бы платить за определенный набор товаров или услуг и исследовать возможности продажи клиентам данных наборов по этой цене и можно ли в такой ситуации достичь желаемой прибыли. Таким образом, перспективы управленческого учета связаны не с калькулированием **себестоимости**, как часто мы думаем, а с калькулированием продажной **цены**, что очень важно при продвижении продукции (товаров, услуг) на рынок и завоевании лидирующих позиций в бизнесе.

6.8. Достоинства и недостатки методов управленческого учета

Существующие методы управленческого учета классифицируются по основным признакам:

по объектам учета (учет по видам затрат; учет по центрам затрат; учет, дифференцированный по базам распределения затрат);

по полноте включения затрат в себестоимость (учет по полной стоимости, учет по усеченной стоимости (маржинальный учет или директ-костинг));

по интерпретации понятия затрат (учет по фактической себестоимости; учет по нормативной себестоимости; учет по плановой себестоимости (стандарт-костинг));

по характеру данных (данные о прошлом, данные о настоящем, данные о будущем, данные для контроля, данные для оперативного управления, данные для планирования).

Кратко характеризуя существующие системы управленческого учета, можно отметить, что каждая из них наряду с большим количеством достоинств имеет и значительное количество недостатков. Например:

1. Учет по фактической себестоимости (*базовый вариант*) при отражении фактических затрат без каких - либо корректировок достаточно простой в использовании, но имеет большое количество **недостатков**:

- отсутствие нормативов для контроля 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;

2. Учет по фактической себестоимости (*в ценах прошлого периода*) имеет следующие **достоинства**:

- ✓ упрощение сравнения затрат за различные периоды;
- ✓ возможность контроля;
- ✓ упрощение ведения учета, так как нет необходимости каждый раз пересчитывать фактическую цену.

При этом имеются отличительные **недостатки**:

- 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.

3. Учет по фактической себестоимости (*в плановых ценах*) удобен тем, что прямые затраты отражаются в плановых ценах, отклонения прямых затрат от запланированного уровня списывается в конце периода. В сравнении с учетом по фактической себестоимости (базовый вариант) имеет **преимущества**:

- ✓ устранение колебаний цен (в случае прямых затрат);
- ✓ возможность сравнения затрат различных периодов;
- ✓ возможность планирования прямых затрат;
- ✓ возможность сравнения фактических и плановых значений (но только для прямых затрат).

Метод имеет всего два **существенных недостатка**:

- отсутствие возможности контроля и анализа отклонений косвенных затрат;
- «скачки» себестоимости вследствие отсутствия резервирования.

При выборе оптимального для применения метода учета затрат, необходимо оценить каждый из существующих методов с точки зрения решения задач контроллинга.

При решении задач контроллинга по разделам «планирование» и «учет, контроль затрат и результатов и анализ отклонений» из всех систем управленческого учета наиболее подходящими для целей контроллинга являются системы учета по плановой себестоимости (стандарт-костинг) в сочетании с различными вариантами учета по усеченной себестоимости. Именно эти системы обеспечивают максимум информации для принятия управленческих решений.

Использование вышеуказанных методов учета затрат не дает должного эффекта в управлении затратами, если на предприятии не применяется система разработки бюджетов, которая позволяет не только определять плановые затраты структурных подразделений, но и оценивать степень выполнения плана.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем сущность управленческого учета?

2. В чем состоит суть целей управленческого учета?
3. Кто является ключевыми пользователями управленческого учета?
4. Что включается в понятия задачи управленческого учета?
5. Какие основные компоненты системы управленческого учета в организации?
6. В чем коренное отличие управленческого учета от финансового?
7. Какие методы управленческого учета используются в контроллинге?
8. Какие системы учета обеспечивают максимум информации для принятия управленческих решений?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Грибов, В.Д.** Инновационный менеджмент [Текст]: учебное пособие для студ. вузов по напр. 080200-«Менеджмент»; доп. УМО/ В.Д.Грибов, Л.П.Никитина.- М.: Инфра-М, 2013 - 311с. - ISBN 978-5-16-004870-3
2. **Карминский, А. М.** Контроллинг [Текст] / А. М Карминский.- М.: Форум; - М.: Инфра-М, 2013 - 336 с. - ISBN 978-5-8199-0529-6, ISBN978-5-16-006166-5
3. **Романова, Ю.А.** Эффективность контроллинга в публичном управлении в социальной сфере: теория, современное состояние, перспективы развития [Текст] / Ю.А. Романова, А.О. Егоренко, М.А. Халилова. - Дашков и К, 2014 - 139 с.

Дополнительная

1. **Акперов, И.Г.** Информационные технологии в менеджменте [Текст]: учебник для студ. по напр. «Менеджмент»; доп. УМО/И.Г.Акперов, А.В.Сметанин, И.А.Коноплева. - М.: Инфра-М, 2013 - 400с.
2. **Буреш, О.** Бизнес-контроллинг [Текст] / О. Буреш, Л. Гербеева, Н. Чигрова, Л. Солдатова. – ОГУ, 2013 - 146 с.
3. **Левкин, Г. Г.** Контроллинг и управление логистическими рисками [Текст] / Г. Г. Левкин, Н. Б. Куршакова. - Директ-Медиа, 2015 - 142 с.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. **Грибов, В.Д.** Инновационный менеджмент [Текст]: учебное пособие для студ. вузов по напр. 080200-«Менеджмент»; доп. УМО/ В.Д.Грибов, Л.П.Никитина.- М.: Инфра-М, 2013 - 311с. - ISBN 978-5-16-004870-3
2. **Карминский, А. М.** Контроллинг [Текст] / А. М Карминский.- М.: Форум; - М.: Инфра-М, 2013 - 336 с. - ISBN 978-5-8199-0529-6, ISBN978-5-16-006166-5
3. **Романова, Ю.А.** Эффективность контроллинга в публичном управлении в социальной сфере: теория, современное состояние, перспективы развития [Текст] / Ю.А. Романова, А.О. Егоренко, М.А. Халилова. - Дашков и К, 2014 - 139 с.
4. **Акперов, И.Г.** Информационные технологии в менеджменте [Текст]: учебник для студ. по напр. «Менеджмент»; доп. УМО/И.Г.Акперов, А.В.Сметанин, И.А.Коноплева. - М.: Инфра-М, 2013 - 400с.
5. **Буреш, О.** Бизнес-контроллинг [Текст] / О. Буреш, Л. Гербева, Н. Чигрова, Л. Солдатова . – ОГУ, 2013 - 146 с.
6. **Левкин, Г. Г.** Контроллинг и управление логистическими рисками [Текст] / Г. Г. Левкин , Н. Б. Куршакова. - Директ-Медиа, 2015 - 142 с.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
Лекция 1. Концепции контроллинга	4
1.1. Сущность контроллинга.....	4
1.2. Задачи и функции контроллинга.....	5
1.3. Контроль как функция контроллинга	7
1.4. Исторические аспекты формирования современных концепций контроллинга.....	10
1.5. Философия доходности как компонент концепции контроллинга.....	13
1.6. Американская и немецкая модели контроллинга.....	14
Лекция 2. Виды контроллинга в системе управления предприятием	16
2.1 Сущность стратегического контроллинга, его цели, функции и задачи.....	16
2.2. Оперативный контроллинг: определение, цели и задачи.....	20
2.3. Связь контроллинга с планированием, контролем, учетом и отчетностью.....	21
2.4. Сравнительные характеристики стратегического и оперативного контроллинга.....	25
Лекция 3. Инструменты контроллинга	27
3.1 Классификация инструментов контроллинга в зависимости от области применения: учет, планирование, контроль.....	27
3.2. Инструменты стратегического и оперативного контроллинга.....	28
3.3 Анализ и оптимизация объема заказов.....	31
3.4. ABC-анализ.....	32
3.5. Бенчмаркинг.....	33
3.6. Методики ценообразования.....	34
Лекция 4. Объекты контроллинга на предприятии	38
4.1. Контроллинг внешней среды: цели и задачи.....	38
4.2. Инструментарий контроллинга внешней среды.....	38
4.3. Контроллинг маркетинга и сбыта: сущность, цели и задачи.....	42
4.4. Инструменты контроллинга маркетинга и сбыта.....	44
Лекция 5. Объекты контроллинга в области финансов	47
5.1. Финансовый контроллинг, его характеристика и цели.....	47
5.1.1. Задачи финансового контроллинга.....	47
5.1.2. Роль финансового контроллинга в обеспечении ликвидности предприятия.....	47
5.1.3. Связь финансового контроллинга с финансовым планированием.....	48
5.2. Инструменты финансового контроллинга.....	49
5.3 Характеристика контроллинга инвестиций.....	50
5.3.1. Задачи и особенности контроллинга инвестиций.....	50
5.3.2. Этапы создания системы контроллинга инвестиций.....	51
5.4 Инструментарий контроллинга инвестиций.....	52
5.5 Контроллинг инновационных процессов.....	54
5.6 Инструментарий контроллинга инноваций.....	56
Лекция 6. Управленческий учет как основа контроллинга	58
6.1. Управленческий учет, его цели, задачи и принципы.....	58
6.2. Классификация методов управленческого учета и их применение в контроллинге.....	61
6.3 Отличие управленческого учета от финансового.....	63
6.4. Элементы системы учета затрат.....	64
6.5 Управленческий учет как инструмент контроллинга.....	66

6.6 Этапы создания управленческого учета.....	67
Библиографический список.....	72
Содержание.....	73