

ХАРЬКОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ АВТОМОБИЛЬНО-
ДОРОЖНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

Кафедра менеджмента

Догадайло Я.В., доц. кафедры менеджмента, к.э.н.

КОНТРОЛЛИНГ

КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ

для студентов факультета подготовки иностранных граждан

Утверждено
кафедрой менеджмента
протокол № 1011 /26
от «11» марта 2020 г.

Дата последнего редактирования - 10.03.2020

Короткая аннотация конспекта:

Догадайло Я.В.

*Дисциплина «Контроллинг», специальность 073
«Менеджмент»*

Объем конспекта - 2,65 авторских листа

В конспекте лекций с учетом требований нормативной программы дисциплины «Контроллинг» раскрыты обязательные для изучения вопросы.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
1. Философия и причины возникновения контроллинга	5
2. Контроллинг: цель, предмет, задачи и содержание курса	5
3. Взаимосвязь с другими дисциплинами	6
Тема 1. Контроллинг: сущность, функции, виды	7
1. Сущность контроллинга как функционально обособленного направления экономической работы на предприятии	7
2. Основная концепция контроллинга	7
3. Функции контроллинга	8
4. Сущность стратегического и оперативного контроллинга	9
Тема 2. Характеристика объектов контроллинга	11
1. Объекты контроллинга	11
2. Классификация расходов	11
3. Методы изучения поведения расходов	13
4. Центры ответственности	14
Тема 3. Организация управленческого учета в системе контроллинга	15
1. Управленческий учет как исходный элемент системы контроллинга	15
2. Задачи управленческого учета	16
3. Сравнительный анализ управленческого и финансового учета	18
Тема 4. Система бюджетирования на предприятии	19
1. Понятие бюджета. Цели и задачи бюджетов.	19
2. Бюджетирование как управленческая технология	20
3. Виды бюджетов. Их особенности	21
4. Сферы применения различных типов бюджетов	22
5. Система бюджетов на предприятии, их содержание и взаимосвязь	23
6. Достоинства и недостатки бюджетирования	24
Тема 5. Методический инструментарий оперативного контроллинга	26
1. Состав инструментария оперативного контроллинга	26

2. Формирование основных подконтрольных показателей	27
3. Анализ результатов по отклонениям	27
4. Управление по отклонениям	28
5. Анализ точки безубыточности	29
Тема 6. Экспертная диагностика финансово-хозяйственного состояния предприятия	30
1. Цели, задачи, содержание экспертной диагностики финансово-хозяйственного состояния предприятия.	30
2. Источники информации для экспертной диагностики	31
3. Методы оперативной диагностики	32
4. Методы стратегической диагностики	34
Тема. 7 Организационно-методические основы формирования и функционирования системы контроллинга на предприятии	36
1. Служба контроллинга и требования к ее созданию	36
2. Место службы контроллинга в организационной структуре предприятия	37
3. Структура и состав службы контроллинга	38
Список рекомендованной литературы	42

ВВЕДЕНИЕ

1. Философия и причины возникновения контроллинга
2. Контроллинг: цель, предмет, задачи и содержание курса.
3. Взаимосвязь с другими дисциплинами

1. Философия и причины возникновения контроллинга

Понятие «**Контроллинг**» происходит от английского «To control», которое в экономическом понимании означает управление, наблюдение, контроль. Но контроллинг не сводится к простой системе контроля, а охватывает значительно более широкую сферу деятельности предприятия, а именно контроллинг это:

- система, которая ориентирована на будущее развитие предприятия;
- система наблюдения и изучения поведения внутреннего экономического механизма конкретного предприятия и разработки путей для достижения цели, которую оно ставит перед собой.

2. Контроллинг: цель, (объект), предмет и задачи курс

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

Предметом дисциплины является процесс оперативного и стратегического управления предприятием как системы, направленный на достижение всеми структурными подразделениями стратегических и текущих целей и принятия управленческих решений по оптимизации соотношения “затраты – объем - прибыль”.

Задачами контроллинга являются:

1. координация управленческой деятельности по достижению целей предприятия;
2. осуществление функции внутреннего контроля на предприятии;

3. обеспечение целеустремленной работы отдельных структурных подразделений предприятия;
4. осуществление сервисного обслуживания аппарата управления, путем обеспечения информацией, необходимой для принятия решений.

Контроллинг включает в себя определение цели предприятия, текущий сбор и обработку информации для принятия управленческих решений, осуществление функций контроля отклонений фактических показателей деятельности предприятия от плановых, а также, что наиболее важно, подготовку рекомендаций для принятия управленческих решений. Координируя, интегрируя и направляя деятельность всей системы управления предприятием на достижение поставленных целей, контроллинг выполняет функцию «управления управлением».

3. Взаимосвязь с другими дисциплинами

КОНТРОЛЛИНГ – это синтетическая дисциплина, которая базируется на основе многих учебных, технических и экономических дисциплин, а именно:

- *маркетинга* – результатах маркетинговых исследований: цены, спроса, предложений, конкуренции»
- *менеджмента* – систем управления и методах принятия управленческих решений;
- *технического нормирования* – разработки норм и нормативов расходов материально сырьевых, трудовых и финансовых ресурсов на производство продукции;
- *планирования* – расчет плановых показателей по объему производства, расходов на производство продукции и контроля за выполнением плановых показателей;
- *учете и аудите* – правильность ведения учета и организации аудита на предприятии;
- *экономического анализа хозяйственной деятельности* – разработка методик анализа расходов на производство продукции; выявление резервов, то есть разработка такой системы ведения хозяйства, при которой бы обнаруженные недостатки больше не повторялись или были сведены к минимуму;
- *системы технологий* и тому подобное.

Тема 1. КОНТРОЛЛИНГ: СУЩНОСТЬ, ФУНКЦИИ, ВИДЫ

- 1.Сущность контроллинга как функционально обособленного направления экономической работы на предприятии
- 2.Основная концепция контроллинга
- 3.Функции контроллинга
- 4.Сущность стратегического и оперативного контроллинга

1. Сущность контроллинга как функционально обособленного направления экономической работы предприятия

Объединяя новейшие достижения экономической теории и практики, контроллинг является эффективным инструментом современного менеджмента. Как теоретическая область – это синтез технико-экономического анализа, планирования, прогнозирования и общей теории управления. Практический контроллинг – это функционально обособленное направление экономической работы на предприятии, связанное с реализацией финансово-экономической комментирующей функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических управленческих решений.

2. Концепция контроллинга

Концепция контроллинга в виде схемы отображена на рис. 1.1.

Исходя из представленной на рисунке модели, можно говорить о ее ориентации на разные функции управления. Процесс ориентации происходит путем интеграции традиционных методов учета, анализа, планирования, контроля в единственную систему обработки информации для принятия решений.

Необходимо отметить, что контроллинг – это не та система, которая автоматически обеспечивает успех предприятия, освобождая менеджеров от функций управления. Основными компонентами концепции контроллинга является:

- ориентация на эффективную работу организации в относительно долго временной перспективе – философия доходности;
- формирование организационной структуры, которая ориентирована на достижение стратегических и тактических целей;

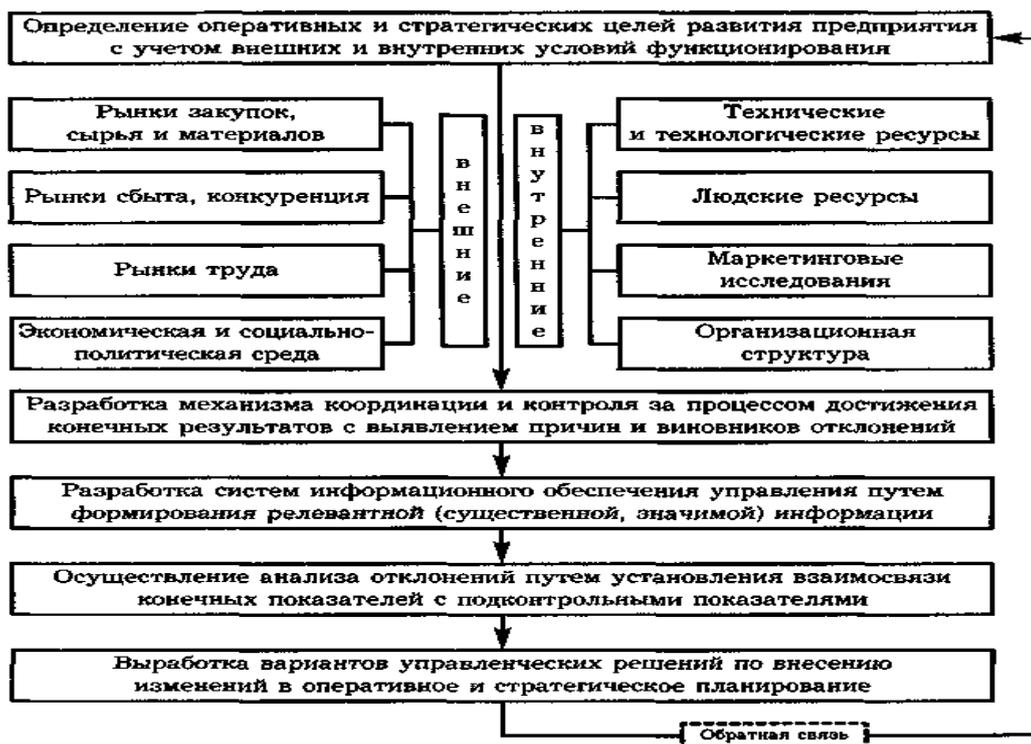


Рис. 1.1 – Модель концепции информации и управления – Контроллинг

- создание информационной системы, адекватной задаче целевого управления;
- группировка задач контроллинга на циклы, обеспечивающая итеративность планирования, контроля выполнения и принятие корректирующих решений.

3. Функции контроллинга

Исходя из того, что сущностью системы контроллинга является интеграция отдельных элементов функций управления (учета, анализа, контроля, планирования), данной системе свойственны следующие функции:

- **информационная**, которая заключается в выработке контроллинговой информации для руководителей, с помощью трансформации данных, поступающих в отдел контроллинга;
- **аналитическая**, суть которой заключается в выработке основных подконтрольных показателей, которые позволяют оценить эффективность работы предприятия;
- **функция планирования**, цель которой - координация

отдельных производственных планов по отношению к общему плану в пределах как краткосрочного, так и долгосрочного планирования, составления бюджета, выработки плановой и целевой информации;

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

- **комментирующая функция** (специфическая функция контроллинга) суть которой заключается в выработке широкого спектра возможных путей реализации намеченных целей с обоснованием и комментариями каждого. Специфическая функция контроллинга проявляется именно в том, что не принимая участие в самом процессе управления, она оказывает помощь руководству в самом принятии эффективных управленческих решений. То есть управляет не принимая участие в управлении.

4. Сущность стратегического и оперативного контроллинга

Контроллинг является одним из основных элементов, которые формируют систему управления предприятием. При этом современный менеджмент разделяет цели предприятия на две группы: оперативные (краткосрочные) и стратегические (долгосрочные, перспективные), значит, контроллинг как система включает два основных аспекта: стратегический и оперативный (таблица 1.1).

Таблица 1.1

Сравнительная характеристика оперативного и стратегического контроллинга

Признак	Оперативный	Стратегический
1	2	3
Ориентация	В основном внутренняя среда предприятия	Внешняя и внутренняя среда предприятия

Продолжение табл. 1.1

Цель	Обеспечение прибыльности и ликвидности предприятия путем выявления причинно-следственных связей при сопоставлении выручки от реализации и затрат	Обеспечение выживаемости. Проведение антикризисной политики, недопущение возникновения банкротства. Направленность на потенциал успеха
Задачи	* Руководство при планировании и разработке бюджетов (текущее и оперативное планирование)	* Участие в установлении количественных и качественных целей предприятия
	* Определение узких и поиск слабых мест для тактического управления	* Ответственность за стратегическое планирование
	* Определение всей совокупности подконтрольных показателей в соответствии с установленными текущими целями	* Разработка альтернативных стратегий
	* Сравнение плановых и фактических показателей подконтрольных результатов и затрат с целью выявления причин, виновников и последствий отклонений	* Определение критериев внешних и внутренних условий, лежащих в основе стратегических планов
	* Анализ влияния отклонений на выполнение текущих планов	* Определение узких и поиск слабых мест
	* Мотивация и создание систем информации для принятия текущих управленческих решений	* Определение основных подконтрольных показателей в соответствии с установленными стратегическими целями
		* Сравнение плановых и фактических значений подконтрольных показателей с целью выявления причин, виновников и последствий данных отклонений
		* Анализ влияния отклонений на выполнение стратегических планов
	* Анализ экономической эффективности (особенно инноваций и инвестиций)	

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

Тема 2. ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЪЕКТОВ КОНТРОЛЛИНГА

1. Объекты контроллинга
2. Классификация расходов
3. Методы изучения поведения расходов
4. Центры ответственности

1. Объекты контроллинга

Одним из важнейших заданий контроллинга – является управление прибылью, потому в центре его внимания находятся расходы: их виды, места образования и принципы управления ими. За размер расходов на предприятии отвечают руководители разных служб и подразделений («центры ответственности», согласно терминологии контроллинга). Поэтому наиболее важными объектами контроллинга являются «расходы» и «центры ответственности».

2. Классификация расходов

Классификация расходов – это средство для решения заданий управления: принимая решение, руководитель должен четко представлять себя все его последствия. Классификация расходов – это деление расходов на экономически однородные группы с целью планирования, учета и анализа. **Цель классификации расходов** заключается в выделении из общей массы релевантной части (часть, на которую можно повлиять в настоящее время). Для эффективного управления расходами в контроллинге разработана соответствующая классификация расходов. Эта классификация используется в процессе учета, анализа, калькулирования, планирования и контроля расходов (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Классификация расходов

Признак классификации	Виды расходов	Определение (Сущность)	Пример	Назначение
Реакция на изменение объема деятельности предприятия	Постоянные	Расходы, которые остаются неизменными при изменении объема деятельности	Почасовая з/п водителей, арендная плата, з/п АУП	Позволяет характеризовать изменения прибыли и планировать общие расходы при изменении объема деятельности
	Переменные	Расходы, которые изменяются прямо пропорционально изменению объема деятельности предприятия	Расходы на основные материалы, сдельная заработная плата водителей	
	Смешанные	Расходы, которые изменяются при изменении объема производства, но не в прямой пропорции	Общепроизводственные расходы	
Возможность отнесения на объект калькулирования	Прямые	Расходы, отношение которых к конкретному объекту калькулирования прослеживается непосредственно	Расходы на основные материалы, зарплату водителям, содержание ПС	Определяет размер расходов на осуществление данного вида перевозок и производство в целом
	Непрямые	Расходы, которые невозможно непосредственно отнести на объект калькулирования	Административные расходы	
Степень возможности регулирования	Полностью регулируемые	Расходы, которые поддаются влиянию и контролю со стороны менеджеров данного центра ответственности (ЦО)	Основные материалы, заработная плата	Осуществляется с целью обеспечения возможности планирования и контроля расходов.
	Частично регулируемые	Расходы, которые поддаются частичному влиянию и контролю со стороны менеджеров данного ЦО	Расходы на маркетинг и рекламу, содержание и ремонт оборудования	
	Слабо регулируемые	Расходы, которые практически не зависят от деятельности менеджеров данного ЦО	Расходы на строительство корпуса, амортизация зданий	

3. Методы изучения поведения расходов

Изучение динамики расходов позволяет осуществить оценку расходов и построить их функцию.

Оценка расходов – это процесс расчета динамики расходов, то есть определение количественной взаимосвязи между расходами и разными их факторами на основе исследования деятельности.

Функция расходов – это математическое описание взаимосвязи расходов и их факторов. В упрощенном виде функция расходов может быть представлена следующим образом

$$Y = ax + b, \quad (2.1)$$

Y – совокупные расходы;

b – общие постоянные расходы;

a – переменные расходы на единицу деятельности;

x – значение фактора расходов.

Функция расходов облегчает прогнозирование расходов. В практике контроллинга существует много у методов классификации расходов (построения функции расходов). Основными является:

3. Метод анализа учетных данных (анализа счетов);
4. Метод максимальной и минимальной точки (прямого расчета, высшей и более низкой точек);
5. Метод визуального контроля (визуального приспособления, оценки коэффициенту пропорциональности «на взгляд», графический);
6. Статистический метод (метод наименьших квадратов, метод анализа линейной регрессии);
7. Технологический анализ (инженерный метод).

Методы расположены в порядке роста их точности.

Метод анализа счетов – метод определения функции расходов путем разделения их на переменные и постоянные исходя из соответствующего фактора на основе изучения данных счетов бухгалтерского учета.

Метод прямого расчета – это метод определения функции расходов на основе условия, что переменные расходы представляют собой разницу между совокупными расходами на наивысшем и самом низком уровнях деятельности предприятия.

Метод визуального приспособления – это графический подход к определению функции расходов, при котором аналитик визуально проводит прямую линию, которая учитывает все точки расходов.

Статистический метод – метод определения функции расходов путем нахождения уравнения, которое описывает поведение прямой расходов, таким образом, чтобы сумма квадратов вертикальных отклонений была минимальной.

Технологический анализ – это системный анализ функций деятельности для определения технологической взаимосвязи между ресурсами и результатами деятельности. Такой анализ нуждается в детальном изучении всех операций, потребности ресурсов. Он заключается в том, что на каждую статью расходов инженеры, исходя из технологической необходимости, устанавливают нормативы на расходование ресурсов в натуральном выражении, а расходы планируют путем умножения этих нормативов на цены.

4. Центры ответственности

В рамках системы контроллинга информация аккумулируется и анализируется не по предприятию в целом, а по центрам ответственности. **Центр ответственности** – это сегмент внутри предприятия, который возглавляет ответственное лицо, которое принимает решение (рис. 2.1).

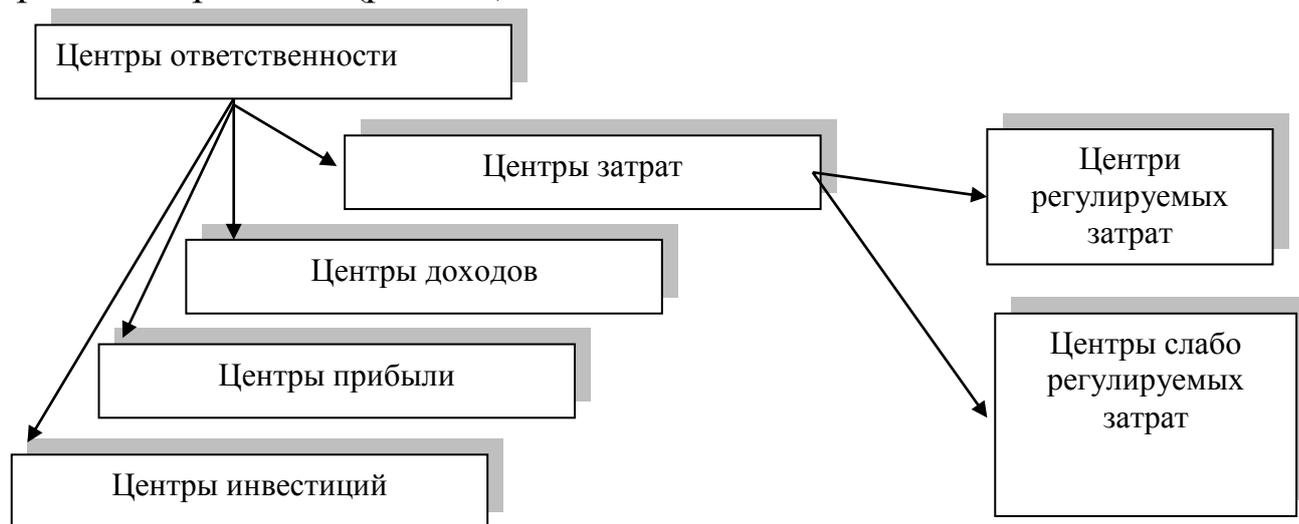


Рис. 2.1 – Классификация центров ответственности

На рисунке 2.1 приведена классификация центров ответственности по критерию отличий в характере ответственности менеджеров.

Центр расходов – это подразделение предприятия, руководитель которого несет ответственность только за расходы. Можно считать, что центр расходов это самое маленькое подразделение, а другие центры ответственности состоят из центров расходов (например, автоколонна).

Центр доходов – это подразделение предприятия, руководитель которого несет ответственность только за доходы, но не за расходы (например, отдел рекламы, отдел сбыта, отдел маркетинга).

Центр прибыли – это подразделение предприятия, руководитель которого несет ответственность как за расходы, так и за прибыль предприятия (например, автотранспортное предприятие в объединении АТП, отдел технического ремонта и обслуживания, оказывающий услуги сторонним организациям).

Центр инвестиций – это подразделение предприятия, руководитель которого несет ответственность за капиталовложения, расходы и доходы предприятия (например, строящееся здание административного корпуса).

По функциональному признаку выделяют следующие виды центров ответственности:

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

Тема 3. ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА

1. Управленческий учет как исходный элемент системы контроллинга
2. Задачи управленческого учета
3. Сравнительный анализ управленческого и финансового учета

1. Управленческий учет как исходный элемент системы контроллинга

Управленческий учет – исходный важный элемент системы контроллинга. Это процесс выявления, измерения, накопления, анализа, подготовки и передачи информации управленческому

персоналу с целью использования в системах планирования, оценки и контроля в середине предприятия. Таким образом, управленческий учет является аналитической системой формирования информации, необходимой для принятия управленческих решений.

Следовательно, основная задача управленческого учета — это подготовка необходимой информации для принятия оптимальных управленческих решений по совершенствованию производственного процесса и тем самым оптимизация процесса управления.

Предметом управленческого учета является производственная деятельность предприятия в целом и его структурных подразделений. В свою очередь каждая составляющая производственно-финансовой деятельности предприятия включает конкретные объекты управленческого учета.

Объектами управленческого учета является:

- расходы предприятия и его структурных подразделений (центров ответственности);
- результаты хозяйственной деятельности всего предприятия и его центров ответственности;
- бюджетирование (планирование) – прогноз будущих финансовых операций;
- внутренняя отчетность.

2. Задание управленческого учета

Обобщенной целью формирования системы управленческого учета является составление в необходимые сроки и в необходимых объемах управленческой отчетности, предназначенной для руководителей организаций всех уровней управления.

Основными задачами управленческого учета является:

- обеспечение руководства предприятия информацией о конечных результатах деятельности для принятия управленческих решений;
- отражение результатов деятельности отдельных направлений деятельности;
- отражение результатов деятельности структурных подразделений;
- осуществление контроля над расходами, путем их учета по

видам и центрам расходов;

- осуществления планирования и контроля выполнения бюджета как отдельными центрами ответственности, так и предприятием в целом;
- ведение оперативного учета расчетов с контрагентами, взаиморасчетов между собственными юридическими лицами.

3. Сравнительный анализ управленческого и финансового учета

Для принятия управленческих решений существует объективная необходимость организации системы управленческого учета, который иногда отождествляют с бухгалтерским и финансовым, или выделяют отдельным блоком финансового учета. Безусловно, они тесно связаны между собой, но все же существуют много разногласий между ними. Между управленческим и финансовым учетом тоже существуют много отличий, **но главное** заключается в том, что финансовый учет ориентируется на внешних пользователей информации, а управленческий – направленный на внутренних пользователей. Этим обусловлены все другие отличия предоставленные в таблице 3.1

Таблица 3.1

Отличия между финансовым и управленческим учетом

Признак сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
1	2	3
Основные потребители информации	Внешние пользователи информации (банки, налоговая инспекция)	Внутренние пользователи информации (руководитель предприятия или подразделения, сотрудники)
Открытость данных	Широкий доступ	Коммерческая тайна
Цель учета	Информирование внешних пользователей о финансовом состоянии предприятия, выплата налоговых платежей	Обеспечение информационной поддержки принятия управленческих решений
Обязательность	Необходим по закону	Применяется по решению руководителя предприятия

Продолжение табл. 3.1

1	2	3
Независимость выбора систем бухгалтерского учета	Система двойной записи. Обязательное соответствие нормативным актам	Ограниченность по выбору систем не существует
Теоретическая база	Нормативные акты	Экономическая теория, теория принятия решений
Измерители, которые используются	Денежные единицы	Денежные или натуральные единицы
Основной объект анализа	Предприятие в целом	Центры ответственности, виды продукции, проекты
Частота составления отчетности	Периодически в соответствии с требованиями законодательства	По мере необходимости, в соответствии с потребностями руководства
Полнота отчетов	Обобщенные	Детальные
Ориентация во времени	Ориентирование на контроль прошлый	Ориентирование на контроль (прогноз) будущего
Требование к информации	Точность	Релевантность

Общие черты управленческого и финансового учета. Оба вида учета используют общую информационную систему, в частности данные учета расходов, которые используются предприятием как для оценки запасов и определения финансовых результатов, так и для принятия управленческих решений на разных стадиях и уровнях управления. Данные финансового учета также используются для принятия управленческих решений. Оба вида учета базируются на концепции подотчетности менеджеров. При этом финансовый учет позволяет оценить результаты деятельности предприятия в целом, а управленческий учет – в пределах отдельных сегментов деятельности.

Тема 4 СИСТЕМА БЮДЖЕТИРОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ

1. Сущность понятий «бюджетирование» и «бюджет». Цели бюджетирования.

2. Бюджетирование как управленческая технология.
3. Виды бюджетов. Их особенности.
4. Сферы применения различных типов бюджетов.
5. Система бюджетов на предприятии, их содержание и взаимосвязь.
6. Достоинства и недостатки бюджетирования.

1. Понятие бюджета. Цели и задачи бюджетов

Детализация долгосрочного плана осуществляется посредством бюджетирования, которое определяет краткосрочные задачи в пределах общей стратегии.

Результатом бюджетирования является бюджет. *Бюджет (Budget)* — это план будущих операций, выраженных в количественных (в большинстве случаев в денежном) измерителях.

Таким образом, *бюджетирование (Budgeting)* — это процесс планирования будущих операций предприятия и оформления его результатов в виде системы бюджетов. **Основным объектом бюджетирования** является бизнес. Бюджетирование позволяет управлять финансами как отдельного бизнеса, так и предприятия в целом, определяя набор видов бизнеса и т.п.

Бюджетирование преследует следующие цели: разработка концепции ведения бизнеса; заставить менеджеров количественно обосновывать их планы; коммуникация — доведение планов до сведения руководителей разных уровней; мотивация руководителей и работников на местах на достижение целей организации; контроль и оценка эффективности работы руководителей на местах путем сравнения фактических затрат с нормативом; выявление потребностей в денежных ресурсах и оптимизация финансовых потоков; выполнение требований законов и контрактов.

Таким образом, **бюджетирование** — это процесс разработки, исполнения, контроля и анализа финансового плана, охватывающего все стороны деятельности организации, позволяющий сопоставить все понесенные затраты и полученные результаты в финансовых терминах на предстоящий период в целом и по отдельным подпериодам.

Бюджет предприятия — это финансовый план, то есть выраженное в цифрах запланированное на будущее финансовое

состояние предприятия, финансовое, количественное определенное выражение маркетинговых исследований и производственных планов, необходимых для достижения поставленных целей. Период, для которого подготовлен и используется бюджет, называется **бюджетным периодом**. Бюджетным периодом обычно является год, в пределах которого можно выделить короткие периоды.

2. Бюджетирование как управленческая технология

Бюджетирование – это, с одной стороны, процесс, составления финансовых планов и смет, а с другой - **управленческая технология**, предназначенная для выработки и повышения финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений. Полноценное бюджетирование на предприятии как управленческая технология, включает три составные части (рис. 4.1).



Рис. 4.1 - Блок-схема внутрифирменного бюджетирования

Если из схемы выпадает хотя бы один составной элемент, то вряд ли можно рассчитывать на успех постановки бюджетирования и на то, что оно поможет решить проблемы в области управления финансами.

3. Виды бюджетов. Их особенности

Существуют различные подходы к разработке бюджетов, чаще всего их классифицируют на гибкие и фиксированные.

Гибкий бюджет показывает размеры затрат и результаты при различном объеме деятельности соответствующего центра ответственности. В зависимости от объема деятельности переменные и смешанные затраты меняются, а постоянные остаются неизменными. Поэтому в гибком бюджете указываются ставка переменных затрат на единицу продукции и прирост смешанных затрат на единицу прироста объема продукции. Эта ставка есть норма, умноженная на цену. Постоянные затраты выделяются отдельно.

Фиксированный бюджет не меняется в зависимости от изменений уровня деловой активности, поэтому его используют для планирования частично регулируемых затрат, которые не зависят непосредственно от объема выпуска и для которых взаимосвязь "вход— выход" носит не столь явный характер. Фиксированные бюджеты используют прежде всего для центров частично регулируемых затрат, а также для других видов центров ответственности. Примером фиксированных бюджетов может служить план затрат на НИОКР, на рекламу и др.

Выделяют следующие разновидности фиксированных бюджетов. Бюджеты "от достигнутого" составляют на основании статистики прошлых периодов с учетом возможного изменения условий деятельности предприятия (поэтому их иногда называют "приростными"). Например, административные затраты обычно планируют "от достигнутого" (такие бюджеты встречаются наиболее часто). Бюджеты с проработкой дополнительных вариантов отличаются от обычных приростных бюджетов анализом различных вариантов. Например, такой бюджет может содержать варианты, при которых сумма затрат сокращается или увеличивается на 5, 10,

20%. Этот подход является промежуточным между бюджетом "от достигнутого" и бюджетом "с нуля". Бюджеты "с нуля" разрабатывают исходя из предположения о том, что для данного центра ответственности бюджет составляется впервые. Это избавляет от груза прошлых ошибок. Наиболее сложной разновидностью фиксированных бюджетов является бюджетирование "с нуля". Бюджетирование "с нуля" целесообразно проводить для частично регулируемых затрат. В частности, его можно использовать при разработке бюджетов на маркетинг, НИОКР, ремонтные работы и др.

4. Сферы применения различных типов бюджетов

На предприятии для каждого центра ответственности составляется отдельный бюджет. Как указывалось выше, существуют центры ответственности различных типов: центры регулируемых затрат; центры слабо регулируемых затрат; центры выручки; центры прибыли; центры инвестиций. Для каждого из них нужен особый подход к разработке бюджета (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Подходы к разработке бюджетов для различных центров ответственности

Вид центра ответственности	Типичная категория затрат	Подход к разработке бюджета
Центр регулируемых затрат (существует четкая функциональная взаимосвязь между «входом и выходом»: например, цех основного производства)	Полностью регулируемые затраты	Гибкий бюджет
Центр частично регулируемых (произвольных) затрат (четкой функциональной взаимосвязи между входом и выходом не существует, зависимость лишь корреляционная: например, конструкторское бюро)	Частично регулируемые (произвольные) затраты	Фиксированный бюджет: <ul style="list-style-type: none"> • от достигнутого; • с проработкой дополнительных вариантов; • "с нуля"
Центр выручки (например, отдел сбыта)	Выручка и полностью регулируемые затраты Частично регулируемые (произвольные) затраты	Гибкий бюджет Фиксированный бюджет: <ul style="list-style-type: none"> • от достигнутого; • с проработкой дополнительных вариантов; • "с нуля".
Центр прибыли (существует четкая взаимосвязь между затратами и прибылью)	Полностью регулируемые затраты Частично регулируемые затраты	Гибкий бюджет Фиксированный бюджет: <ul style="list-style-type: none"> • от достигнутого; • с проработкой дополнительных вариантов; • "с нуля".
Центр инвестиций (существует четкая взаимосвязь между объемом инвестиций и прибылью)	Частично регулируемые затраты Слабо регулируемые затраты	Фиксированный бюджет: <ul style="list-style-type: none"> • от достигнутого; • с проработкой дополнительных вариантов; • "с нуля". Бюджет капиталовложений

5. Система бюджетов на предприятии, их содержание и взаимосвязь

Бюджетирование осуществляется в двух направлениях.

Первое направление - подготовка функциональных бюджетов, то есть бюджетов подразделений предприятия. Соответственно подразделение предприятия, для которого может быть составлен бюджет и осуществлен контроль за его выполнением, является *бюджетным центром*.

Второе направление бюджетирования – разработка стандартов (норм) затрат на производство отдельных изделий (или услуг).

Взаимосвязь этих направлений заключается в том, что на основании бюджетов отдельных подразделений определяют ставку распределения их накладных расходов между отдельными видами продукции. Это позволяет составить нормативную (стандартную) калькуляцию полной производственной себестоимости (единицы продукции). В свою очередь, стандарты (нормы) затрат используются (для суммирования бюджетов затрат на производство). На основании бюджетов всех подразделений готовится генеральный бюджет предприятия.

Генеральный (сводный) бюджет (Master Budget) — это совокупность бюджетов, обобщающих будущие операции всех подразделений предприятия. Он включает две группы бюджетов: *операционные* и *финансовые*.

Операционные бюджеты (Operating Budgets) — это совокупность бюджетов затрат и доходов, которые обеспечивают составление бюджетного отчета о прибыли.

Операционные бюджеты включают в себя:

- бюджет продаж;
- бюджет производства;
- бюджет переходящих запасов;
- бюджет потребностей в материалах;
- бюджет прямых затрат на оплату труда;
- бюджет общепроизводственных расходов;
- бюджет себестоимости готовой продукции;
- бюджет себестоимости реализованной продукции;

- бюджет административных расходов
- бюджет расходов на сбыт;
- бюджет прибыли и убытков.

В бюджете продаж указывается прогноз сбыта по видам продукции в натуральном и стоимостном выражении. Этот бюджет представляет собой прогноз будущих доходов и является основой для всех остальных бюджетов: в конечном итоге расходы зависят от объема выпуска, а объем выпуска устанавливается на основе объема реализации.

Бюджет прибыли и убытков – проформа финансовой отчетности, составленная до начала отчетного периода, отражающая финансовый результат предполагаемой деятельности. Бюджет прибыли и убытков представляет собой прогноз отчета о прибыли и убытках, он аккумулирует в себе информацию из всех других бюджетов: сведения о выручке, переменных и постоянных затратах, а следовательно, позволяет проанализировать, какую прибыль предприятие получит в планируемом периоде.

Финансовые бюджеты (Financial Budgets) — это совокупность бюджетов, отображающая запланированные денежные потоки и финансовое состояние предприятия. Финансовые бюджеты включают в себя: бюджетный баланс, бюджет движения денежных средств, бюджет капитальных инвестиций.

Бюджетный баланс – проформа финансовой отчетности, содержащая информацию о будущем финансовом состоянии предприятия, которое ожидается в результате реализации запланированных операций. Целью составления данного документа является: своевременное предвидение неблагоприятного финансового состояния предприятия; отображение будущих ресурсов и обязательств; обеспечение контроля за точностью составления всех бюджетов.

Бюджет движения денежных средств – плановый документ, отражающий ожидаемые платежи и поступления средств за определенный период. Позволяет определить периоды, в которых ожидается излишек или недостаток средств.

Бюджет капитальных инвестиций - показывает соотношение первоначальных потерь деятельности и внешних источников их финансирования. В состав этого бюджета целесообразно включать план, который отображает источники и условия привлечения внешних финансовых средств, например, кредитный план.

6. Достоинства и недостатки бюджетирования

Как и любое явление, бюджетирование имеет свои положительные и отрицательные стороны.

Достоинства бюджетирования:

- оказывает положительное воздействие на мотивацию и настрой коллектива;
- позволяет координировать работу предприятия в целом;
- анализ бюджетов позволяет своевременно вносить корректирующие изменения;
- позволяет учиться на опыте составления бюджетов прошлых периодов;
- позволяет усовершенствовать процесс распределения ресурсов;
- способствует процессам коммуникаций;
- позволяет сотрудникам-новичкам понять "направление движения" предприятия, таким образом помогая им адаптироваться в новом коллективе;
- служит инструментом сравнения достигнутых и желаемых результатов.

Недостатки бюджетирования:

- различное восприятие бюджетов у разных людей;
- сложность и дороговизна системы бюджетирования;
- если бюджеты не доведены до сведения каждого сотрудника, то они не оказывают практически никакого влияния на мотивацию и результаты работы, а вместо этого воспринимаются исключительно как средство для оценки деятельности работников и отслеживания их ошибок;
- бюджеты требуют от сотрудников высокой производительности труда;
- противоречие между достижимостью целей и их стимулирующим эффектом: если достичь поставленных целей слишком легко, то бюджет не имеет стимулирующего эффекта для повышения производительности; если достичь целей слишком сложно, — стимулирующий эффект пропадает, поскольку никто не верит в возможность достижения целей.

Тема 5. МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЛИНГА

1. Состав инструментария оперативного контроллинга
2. Формирование основных подконтрольных показателей
3. Анализ результатов по отклонениям
4. Управление по отклонениям.
5. Анализ точки безубыточности

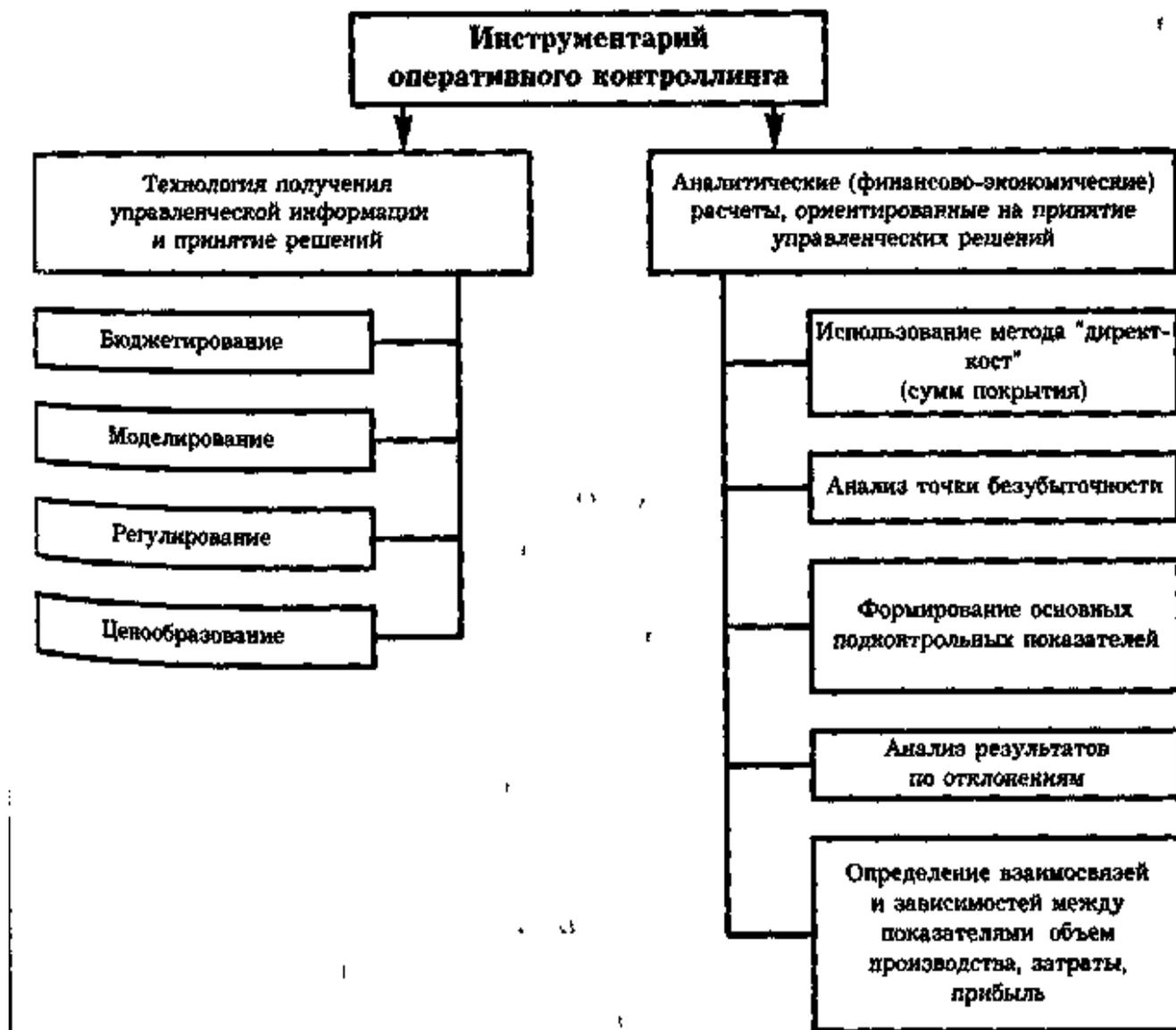


Рис. 5.1 – Состав инструментария оперативного контроллинга

Под инструментарием оперативного контроллинга понимается – совокупность приемов исследования, которыми пользуются для принятия управленческих решений.

2. Формирование основных подконтрольных показателей

Термин "подконтрольные показатели" предполагает определение должностных лиц (субъектов), осуществляющих контроль за их выполнением. А отсюда следует, что основными уровнями формирования перечня подконтрольных показателей должны быть структурные подразделения предприятия, менеджеры которых способны оказывать на них влияние. Существует единая точка зрения относительно общих принципов их формирования:

-**ограниченность количества показателей**, т.е. сокращение их до числа важных, широко интерпретируемых и наглядных.

-**многофункциональность изложения**, т.е. включение данных всего предприятия и по центрам ответственности.

-**динамизация и перспективность**, т.е. исследование показателей в динамике в целях представления перспектив развития.

-**предупредительность**, т.е. возможность предупредить негативность ситуаций или неправомерность пути развития.

-**сопоставимость**, т.е. обеспечение условий для сравнительного анализа показателей внутри предприятия.

3. Анализ результатов по отклонениям

Составленный бюджет отображает показатели, которые должны достичь предприятие. Однако в процессе хозяйственной деятельности могут возникать отклонения.

Отклонения – это разность между бюджетными и фактическими показателями. Для своевременного выявления отклонений и соответствующего реагирования на них осуществляется бюджетный контроль.

Бюджетный контроль – процесс сопоставления фактических результатов с бюджетными, анализ отклонений и внесение необходимых корректив. Бюджетный контроль осуществляют с помощью отчета о выполнении бюджета, который составляется бухгалтером-аналитиком и предоставляется менеджеру, который отвечает за принятие соответствующих решений.

Отчет о выполнении – это отчет, содержащий сопоставления запланированных и фактических показателей и расчет отклонений с указанием их причин.

Различают следующие виды отклонений:

- по характеру воздействия на результат – благоприятные и неблагоприятные;

- по причинам возникновения – в результате планирования и вследствие деятельности;

- по базе сравнения – отклонения от гибкого бюджета и отклонения за счет объема деятельности.

4. Управление по отклонениям

Поскольку менеджеры — люди крайне занятые, им зачастую не хватает времени на изучение всех отклонений. Поэтому задача бюджетного контроля — обратить внимание менеджеров именно на значительные отклонения, которые требуют более подробного анализа. Это позволяет менеджеру осуществлять управление по отклонениям.

Управление по отклонениям (Management by Exeption) — принцип, согласно которому менеджер сосредоточивает внимание только на значительных отклонениях от плана и не обращает внимания на показатели, которые выполняются удовлетворительно.

Управление по отклонениям предполагает, что отчет о выполнении должен привлечь внимание менеджеров только к значительным отклонениям. Но какие отклонения являются значительными и требуют более подробного исследования?

На этот вопрос сложно ответить, поэтому он является составляющей искусства управления. Но определенный опыт свидетельствует, что особое внимание следует обращать на следующее: размер отклонений; повторяемость отклонений; контролируемость; положительные отклонения; стоимость и полезность исследования.

Польза исследования отклонений — это возможность уменьшить будущие производственные затраты за счет устранения причин неблагоприятных отклонений или распространение опыта, связанного с положительными отклонениями. Сопоставление затрат на исследование и пользы от него позволяет менеджеру определить целесообразность его проведения.

5. Анализ точки безубыточности

Анализ взаимосвязи «затраты – объем – прибыль» (CVP-анализ (cost-volume-profit)) – метод системного исследования взаимосвязи расходов, объема деятельности и прибыли предприятия с целью определения:

- объему продаж, которая обеспечивает покрытие всех расходов и получения ожидаемой прибыли;
- величины прибыли при определенном объеме продаж;
- влиянию изменения величины расходов, объема и цены реализации на прибыль предприятия;
- оптимальной структуры расходов.

Важным элементом анализа взаимосвязи «затраты – объем – прибыль» является анализом безубыточности. **Анализ безубыточности** – заключается в разделении расходов на переменные и постоянные, а также расчету точки безубыточности, которая определяет критический объем деятельности. **Точка безубыточности** – это объем деятельности при котором: доходы предприятия равняются его расходам или маржинальный доход (выручка от реализации за исключением НДС минус переменные расходы) равняется постоянным расходам.

Анализ взаимосвязи «затраты – объем – прибыль» основана на выполнении исходных предпосылок:

1. поведение расходов и выручки можно с достаточной точностью выразить линейной функцией с одной переменной величиной – объем продукции;
2. ассортимент выпуска и реализации остается постоянным;
3. объем производства равняется объему реализации;
4. все расходы можно классифицировать как постоянные и переменные;
5. единственное средство влияния на расходы для руководителя – это изменение объема или структуры деятельности;
6. прибыль определяется на основе калькулирования переменных расходов

В практике анализа безубыточности используют в основном два метода аналитический и графический.

Тема 6. ЭКСПЕРТНАЯ ДИАГНОСТИКА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОГО СОСТОЯНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ

1. Цели, задачи, содержание экспертной диагностики финансово-хозяйственного состояния предприятия.
2. Источники информации для экспертной диагностики
3. Методы оперативной диагностики
4. Методы стратегической диагностики

1. Цели, задачи, содержание экспертной диагностики финансово-хозяйственного состояния предприятия

Экспертная диагностика финансово-хозяйственного состояния предприятия занимается оценкой различных сторон деятельности предприятия с целью обнаружения «узких мест», возможностей и опасностей для принятия оптимальных оперативных и стратегических решений.

Основными целями диагностики являются:

✳ Объективная оценка результатов коммерческой деятельности, комплексное выявление неиспользованных резервов, мобилизация их для повышения экономической эффективности производства в будущих плановых периодах;

✳ Постоянный контроль рациональности функционирования хозяйственных систем, контроль за выполнением планов и бюджетов, контроль за процессами производства и реализации продукции, а также своевременное выявление и использование текущих внутрипроизводственных резервов с целью обеспечения выполнения и перевыполнения плана;

✳ Прогнозирование хозяйственной деятельности, научное обоснование перспективных планов, оценка ожидаемого выполнения плана.

Основные задачи, решаемые при проведении диагностики ФХСП:

✳ Проверка качества и обоснованности бюджетов и нормативов;

✳ Объективное и всестороннее исследование выполнения установленных планов и бюджетов и соблюдения нормативов по количеству, структуре и качеству выпущенной продукции, выполненных работ и услуг (по данным учета и отчетности);

- ✱ CVP – анализ;
- ✱ Оценка эффективности работы структурных подразделений;
- ✱ Различного рода анализы (труда и заработной платы, эффективности использования материальных ресурсов, основных фондов; рентабельности и прибыли, себестоимости работ и т.д.).

Это далеко не полный перечень задач, решаемых при проведении диагностики предприятия, он может быть дополнен в зависимости от целей исследования.

2. Источники информации для экспертной диагностики

Источники информации для экспертной диагностики подразделяются на учетные и внеучетные (рис. 6.1).



Рис. 6.1 – Источники информации для экспертной диагностики

Бухгалтерский учет и отчетность наиболее полно отражают и обобщают хозяйственные средства и хозяйственные операции для контроля за выполнением установленных бизнес-планов. Б.отчетность зачастую ориентирована на внешних потребителей (НИ, вышестоящие органы), и поэтому она может исказить реальное состояние дел на предприятии. Положительным при использовании данных бухгалтерского учета и отчетности является тот момент, анализ ФХД может проводить независимый эксперт (что важно для небольших фирм, не способных содержать собственную аналитическую группу). При отсутствии на предприятии статистических и оперативных данных у руководителя всегда есть возможность получить аналитические показатели по данным бухгалтерского учета, так как ведение бухгалтерского учета и отчетности является обязательным для всех юридических лиц.

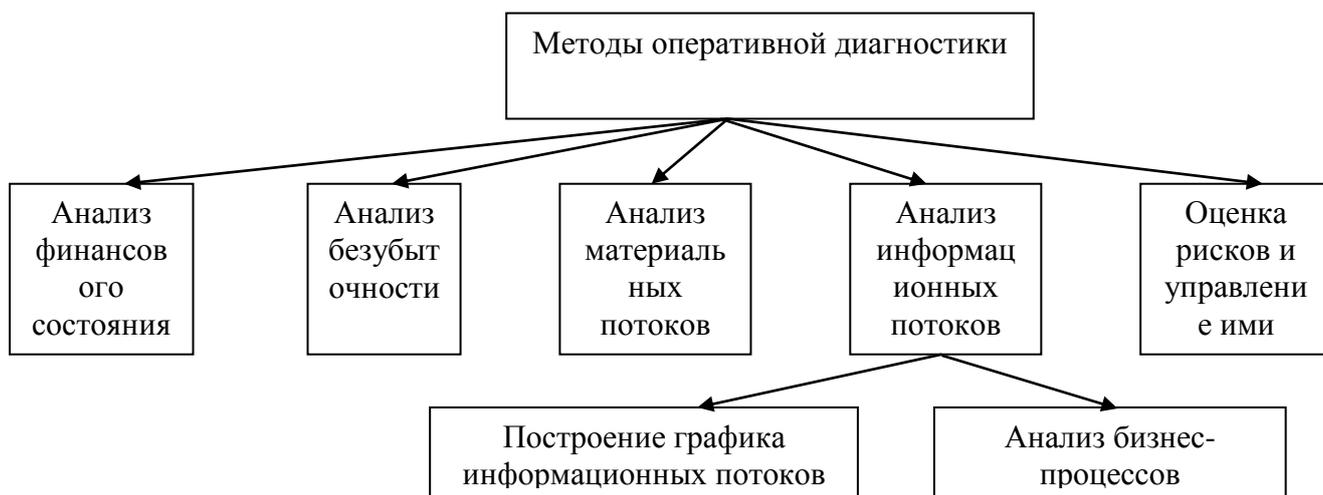
Статистический учет и отчетность, отслеживающие определенные экономические закономерности, служат важным источником анализа. Применяя специфические для него методы наблюдения, они во многом опираются на данные бухгалтерского учета. На основе статистических данных аналитик может проследить динамику поведения затрат, аналитических показателей и т.д.

Управленческий учет и отчетность используются как на отдельных участках хозяйственной деятельности, так и в целом на предприятии. Они обеспечивают более быстрое по сравнению со статистической и бухгалтерской отчетностью получение необходимой информации для анализа. О возможностях управленческого учета в системе контроллинга мы уже говорили (см. лекцию № 3)

Кроме этого анализ ФХСП невозможен без привлечения соответствующих планово-нормативных данных. Для диагностики ФХСП применяют специальные методы. Их можно подразделить на оперативные и стратегические.

3. Методы оперативной диагностики

Предприятие ежедневно осуществляет текущую, оперативную деятельность, а потому ему необходима оперативная диагностика финансово-хозяйственного состояния.



Анализ финансового состояния позволяет определить. Насколько устойчиво предприятие, способно ли оно своевременно расплатиться со своими кредиторами, какую прибыль оно получило и почему. Цель ФА – оценка прошлой деятельности предприятия, его положения на данный момент и его будущего потенциала.

Анализ материальных потоков осуществляется предприятием для оптимизации своих затрат на создание материальных запасов, а также для обеспечения наиболее эффективного использования времени и усилий своих сотрудников, занимающихся управлением материальными потоками.

Анализ информационных потоков помогает контроллеру понять механизм работы предприятия. В процессе изучения информационных связей и информационных потоков служба контроллинга изучает процессы возникновения, движения и обработки информации, а также направленность и интенсивность документооборота на предприятии.

Цель анализа информационных потоков на предприятии – выявление мест дублирования избытка и недостатка информации, причин ее сбоев и задержек. Наиболее распространенный и, по-видимому, самый практичный метод анализа информационных потоков – составление графиков информационных потоков – составление графиков информационных потоков.

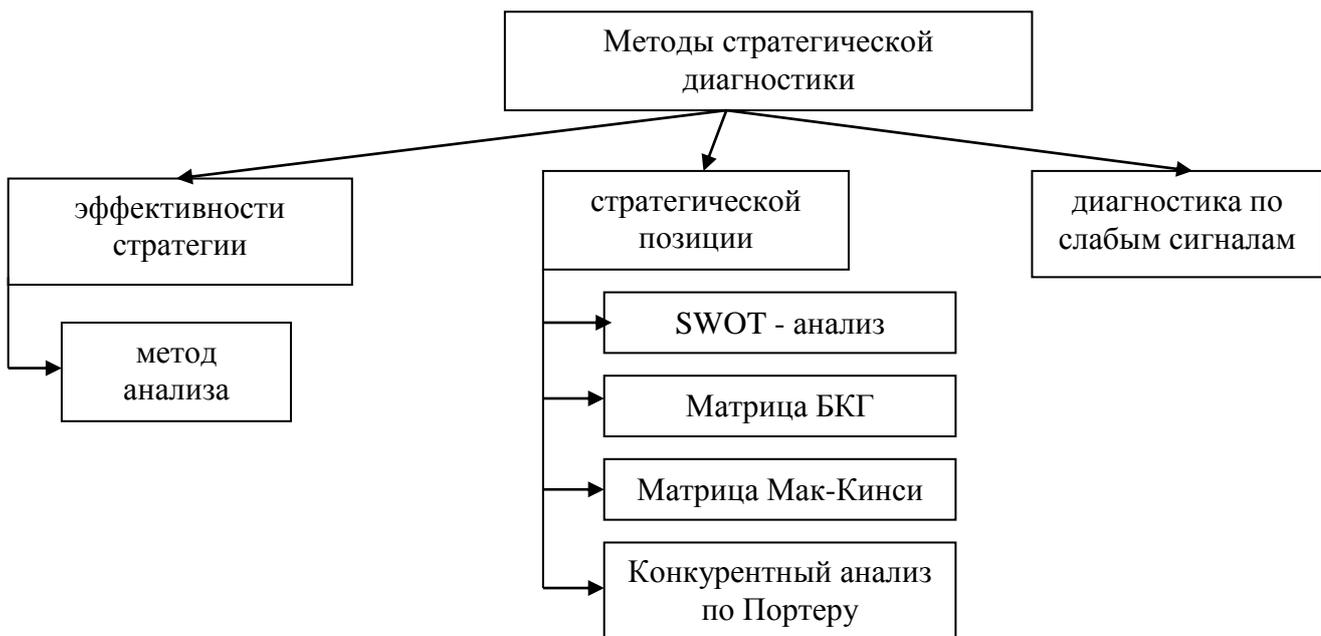
График информационных потоков имеет существенный недостаток - большое количество информационных связей затрудняет его чтение и анализ, но именно анализ информационных потоков и является целью составления графика. Поэтому в

современных условиях наибольшей популярностью пользуются графики, изображающие не статистические связи между отделами, а поток документов, связанный с выполнением какой-то определенной задачи. Составление таких графиков тесно связано с теорией реинжиниринга бизнес-процессов – самой популярной теорией управления компаниями в последние годы. **Бизнес-процесс** – это последовательность работ, направленных на решение одной из задач предприятия, например, материально-техническое снабжение, планирование. Реинжиниринг бизнес-процессов занимается анализом и оптимизацией бизнес процессов для достижения целей предприятия.

Оценка рисков и управление ими. Риск – возможность возникновения неблагоприятных ситуаций в ходе реализации планов и выполнения бюджетов предприятия.

4. Методы стратегической диагностики

Стратегическая диагностика помогает оценить эффективность стратегии предприятия, понять стратегическую позицию предприятия в каждом из направлений его деятельности, оценить сильные и слабые сигналы, поступающие из внутренней и внешней сред. Информация стратегической диагностики – это основа для принятия стратегических решений.



Эффективность стратегии определяется разрывом между стратегическим планом и реальными возможностями предприятия. **Анализ разрыва** (gap analysis) – простой, но достаточно эффективный метод анализа стратегии предприятия.

Матрица БКГ. Матрица Бостонской консультационной группы (БКГ) позволяет определить стратегическую позицию предприятия по каждому направлению его деятельности, и на основе анализа этой позиции выбрать правильную стратегию действий предприятия на рынке и оптимальную стратегию перераспределения финансовых потоков между разными направлениями деятельности.

Матрица Мак-Кинси. Разработана одноименной консультационной фирмой по заказу фирмы "Дженерал электрик" и представляет собой развитие и обобщение матрицы БКГ. Вместо темпа роста рынка здесь используется комплексный показатель привлекательности рынка, а вместо относительной доли рынка — комплексный показатель конкурентоспособности предприятия.

Конкурентный анализ по Портеру. Для анализа положения предприятия в конкуренции М.Портер предложил изобразить своего рода "поле сил". Проанализировав "поле сил", предприятие может выбрать оптимальную стратегию. По мнению многих исследователей, существует три универсальных стратегии — снижение издержек, дифференциация и фокусирование.

Смысл стратегии снижения издержек — низкие издержки позволяют снизить цену. Стратегия дифференциации заключается в том, чтобы выпускать уникальную, индивидуализированную продукцию с учетом специфических требований каждой группы потребителей и тем самым перевести конкуренцию в плоскость качества и технических свойств продукции. Суть стратегии фокусирования — сосредоточить внимание на одном сегменте рынка, чтобы ориентироваться на специфические требования именно этого сегмента.

Диагностика по слабым сигналам. Суть данного метода диагностики состоит в том, чтобы своевременно определить слабые сигналы — ранние и неточные признаки наступления кризисных ситуаций — и своевременно отреагировать на них. Необходимость диагностики по слабым сигналам возникает в ситуации, когда уровень нестабильности среды предприятия чрезвычайно высок.

Лекция 7 ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ И ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРЕДПРИЯТИИ

1. Служба контроллинга и требования к ее созданию
2. Место службы контроллинга в организационной структуре предприятия
3. Структура и состав службы контроллинга

1. Служба контроллинга и требования к ее созданию

До сих пор мы говорили о том, что такое контроллинг, какие методы применяются в системе контроллинга, какой инструментарий используется. Теперь мы рассмотрим вопрос об организации контроллинговой работы на предприятии, о своевременном сборе информации и передаче ее наверх, о влиянии мнения службы контроллинга на руководителей. Для эффективной работы и четкого определения ответственности контроллеров на предприятии необходимо создать структурное специальное подразделение — службу контроллинга.

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

1. Служба контроллинга должна иметь возможность получать необходимую ей информацию из бухгалтерии, финансового отдела, планово-экономического отдела, службы сбыта и службы материально-технического снабжения.
2. Служба контроллинга должна иметь возможность и полномочия организовывать с помощью других экономических служб сбор дополнительной информации, требуемой ей для анализа и выводов, но не содержащейся в существующих документах финансово-экономических служб.
3. Служба контроллинга должна иметь возможность внедрять новые процедуры сбора аналитической информации на постоянной основе. Вопрос о выплате компенсации сотрудникам других служб за увеличение нагрузки должны решать руководители, для которых предназначена информация службы контроллинга

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

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

В соответствии с вышеприведенными требованиями возникают возможные варианты создания службы контроллинга и ее места в организационной структуре предприятия.

2. Место службы контроллинга в организационной структуре предприятия

Поскольку информация, которую готовит служба контроллинга, предназначена для заместителя директора по экономике (финансового директора, коммерческого директора) и генерального директора, целесообразно подчинить службу контроллинга напрямую заместителю генерального директора по экономике, которому непосредственно подчинены также главный бухгалтер, начальники финансового и планово-экономического отделов (ПЭО), начальник службы сбыта.

В то же время, кроме анализа и констатации текущего положения дел, на предприятии должна проводиться работа по улучшению экономической деятельности, т. е. должен идти ; "процесс непрерывных улучшений". Руководство предприятия может издать приказ о том, чтобы все начали работать по новым схемам, составлять новые отчеты в новые сроки, но разрабатывать эти схемы и проверять их дееспособность на практике руководители обычно не могут из-за отсутствия времени, загруженности текущей работой (если кто-то из умных руководителей не загружен текущей работой, то его следует назначить начальником службы контроллинга). Для преодоления такой ситуации на предприятии создается служба контроллинга. **Принципиальное отличие службы** контроллинга от других финансово-экономических служб состоит в том, что она решает задачи улучшения экономической работы (стратегические задачи).

Часто приходится слышать, что анализом затрат и предложениями по оптимизации экономической работы предприятия

могут заниматься специально создаваемые временные группы. Допустим, собирается такая группа, состоящая из специалистов планового, финансового отделов и бухгалтерии, раз в две недели и ищет решения проблем в области аналитической работы. Похожая организационная форма решения проблем существует во многих западных компаниях. К сожалению, мы не можем согласиться с тем, чтобы аналитическая работа в области затрат велась на такой временной (а следовательно, не вполне серьезной) основе. Аналитическая работа — это системная работа, и она требует системного подхода, работы на постоянной основе, ответственности за сроки и результаты. То же самое относится к процессу непрерывных улучшений. Поэтому оптимальным (и часто единственно приемлемым) вариантом является организация службы контроллинга как отдельного подразделения, равноправного с бухгалтерией, плановым и финансовым отделами.

3. Структура и состав службы контроллинга

В службе контроллинга, состоящей из 3—4 сотрудников (контроллеров), у каждого есть свои должностные обязанности, и в то же время должен соблюдаться командный принцип работы, когда какое-то крупное аналитическое задание сотрудники службы контроллинга выполняют все вместе, помогая друг другу.

Опыт внедрения контроллинга на ряде крупных российских предприятий показывает, что рациональным является следующий состав службы контроллинга:

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

Начальник службы контроллинга — наиболее квалифицированный специалист с достаточным опытом работы на предприятии, который "изнутри" знает, как организованы бухгалтерия и плановый отдел на предприятии. Начальник службы контроллинга должен знать бухгалтерский учет и разбираться в технологических вопросах работы своего **предприятия**. Для данной должности, возможно, подойдет заместитель главного бухгалтера

или начальника планового отдела, а также кто-либо из экономистов предприятия. Начальник службы контроллинга несет ответственность за выходящие документы, аналитические расчеты и прогнозы перед своим непосредственным начальником — заместителем директора по экономике (финансовым директором), а также перед генеральным директором. Такое положение предъявляет повышенные требования к квалификации и интеллектуальным возможностям начальника службы контроллинга.

Контроллер-куратор цехов — квалифицированный специалист, знакомый с организацией работы и проблемами всех цехов предприятия, понимающий суть работы и технологические аспекты работы каждого цеха. Если предприятие очень крупное и цехов много (больше 10), то на эту должность требуются два человека, которые разделят между собой цеха по группам (например, один возьмет цеха основного производства, другой — вспомогательного).

Обязанности контроллера-куратора цехов:

- разработка форм сбора аналитической информации по цехам предприятия;
- сбор аналитической (плановой и фактической) информации от цехов (центров ответственности);
- обработка и анализ полученных данных, разработка нормативов затрат по цехам и поддержание их актуальности;
- расчет аналитических показателей работы цехов и предприятия в целом;
- прогнозирование выручки, затрат и прибыли с помощью методики контроллинга;
- анализ отклонений фактических данных от плановых, выявление причин отклонения и установление виновных;
- составление аналитических отчетов для заместителя генерального директора по экономике (финансового директора);
- экспертиза управленческих решений, связанных с затратами курируемых цехов.

На эту должность целесообразно приглашать экономистов цехов (можно молодых), экономистов планово-экономического отдела, бухгалтерии, финансового отдела, службы сбыта. Здесь решающую роль играют активность и желание работать.

Контроллер-специалист по управленческому учету — специалист, способный к аналитическому мышлению, владеющий теорией и инструментами контроллинга, обладающий высоким уровнем эрудиции.

Если объемы обрабатываемой информации в службе контроллинга велики, то создается должность контроллера-специалиста по управленческому учету, в чьи обязанности входит работа с бухгалтерией в плане получения аналитических данных из учетных регистров. Основным требованием, предъявляемым к такому специалисту, является теоретическое и практическое знание бухгалтерского учета на предприятии, знание особенностей и недостатков учёта на данном конкретном предприятии.

Обязанности контроллера-специалиста по управленческому учету:

- разработка процедур передачи данных из бухгалтерии в службу контроллинга;
- контроль за сбором и анализом фактической учетной информации в службе контроллинга;
- разработка предложений по оптимизации учетного процесса в бухгалтерии с позиции аналитической службы;
- экономическая экспертиза управленческих решений.

Возможно, что во избежание раздувания штата службы контроллинга на первом этапе ее существования начальник службы контроллинга сможет лично курировать работу с бухгалтерией и решать вопросы передачи данных для анализа в службу контроллинга, но если объем работы на данном участке критически велик, а выполнение обязанностей начальника службы контроллинга не позволяет ему решать эту проблему лично, следует подобрать кандидатуру специалиста по управленческому учету.

Контроллер-специалист по информационным системам — квалифицированный специалист из отдела автоматизации, детально знающий документооборот на предприятии и способный поставить задачу автоматизации контроллинговой работы.

Сбор аналитической информации должен быть максимально автоматизирован, чтобы избежать искажений, ошибок и злоупотреблений. Поскольку алгоритм сбора информации и формы отчетности в службе контроллинга свои, специфические, то

целесообразно иметь в штате специалиста, который будет отвечать за автоматизацию контроллинговой работы, за то, чтобы в процессе автоматизации, которую ведет отдел автоматизации, учитывались потребности службы контроллинга. Существующий на предприятии отдел автоматизации, как правило, занимается автоматизацией "вообще" и руководствуется запросами отдельных финансово-экономических служб (чаще всего бухгалтерии) вместо того, чтобы решать интегрированную задачу создания информационной среды работы предприятия. Контроллер-специалист по информационным системам должен решать свою задачу автоматизации в масштабе предприятия и координировать решение своей задачи с задачами автоматизации других служб.

Обязанности контроллера - специалиста по информационным системам:

- оценка целесообразности автоматизации контроллинговой работы на отдельных этапах;
- оценка вариантов и предложений отдела автоматизации по автоматизации контроллинговой работы;
- расчеты и обоснование затрат на автоматизацию контроллинговой работы;
- разработка форм для автоматизированного сбора информации;
- оптимизация документооборота на предприятии;
- координация работы отдела автоматизации в области автоматизации контроллинговой работы;
- оценка качества функционирования существующих систем автоматизации финансово-хозяйственной деятельности предприятия и выработка предложения по улучшению работы этих систем.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Андропова А.К. Оперативный контроллинг. М.: Дело и сервис, 2006. – 160 с.
2. Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управленческий учет / Пер с англ. – М.: Вильямс, 2007. – 880 с.
3. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.
4. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учёт. – М.: Омега-Л, 2004. – 576 с.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
6. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлапъонов Л.Ю., Макухін Г.А. Управління затратами підприємства. - К.: Лібра, 2007. – 320 с.
7. Контролінг / Швиданенко Г.О., Лавриненко В.В., Дерев'янку О.Г., Приходько Л.М. – К.: КНЕУ, 2008. – 264 с.
8. Контроллинг в бизнесе. Методологические основы построения контроллинга в организациях / Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г, Фалько С.Г. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 256 с.
9. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 279с.
10. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование. /Пер. с нем. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 269 с.
11. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью / Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 304 с.
12. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.
13. Петренко С.Н. Контроллинг. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2004. – 328 с.
14. Попова Л.В., Головина Т.А., Маслова И.А. Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 272 с.
15. Савчук В.П. Управление прибылью и бюджетирование. – М.: БИНОМ, Лаборатория знаний, 2005. – 432 с.

16. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга./Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928 с.
17. Хруцкий В.Е., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 464 с.
18. Цигилик І.І. Контролінг. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 76 с.