

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ОРЕНБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Кафедра «бухгалтерского учета и аудита»**

**МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ДЛЯ ОБУЧАЮЩИХСЯ
ПО ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ**

Б1.В.ДВ.12.02 Управление затратами и контроллинг

Направление подготовки (специальность) 38.03.02 Менеджмент

Профиль образовательной программы Производственный менеджмент

Форма обучения заочная

СОДЕРЖАНИЕ

1. Конспект лекций	3
1.1 Лекция № 1 Классификация затрат и результатов деятельности предприятия	3
1.2 Лекция № 2 Теоретические и концептуальные аспекты управления затратами	4
1.3 Лекция № 3 Формирование системы управления затратами организации.....	5
1.4 Лекция № 4 Управление затратами на основе их распределения и планирования.....	11
1.5 Лекция № 5 Проблемные аспекты принятия решений при управлении затратами	13
1.6 Лекция № 6 Общая характеристика контроллинга.....	17
1.7 Лекция № 7 Базовые элементы контроллинга	21
1.8 Лекция № 8 Объекты контроллинга	31
1.9 Лекция № 9 Внедрение системы контроллинга.....	34
2. Методические указания по выполнению лабораторных работ	44
3. Методические указания по проведению практических занятий	45
3.1 Практическое занятие № ПЗ-1 Классификация затрат и результатов деятельности предприятия	45
3.2 Практическое занятие № ПЗ-2 Теоретические и концептуальные аспекты управления затратами	42
3.3 Практическое занятие № ПЗ-3 Формирование системы управления затратами организации.....	46
3.4 Практическое занятие № ПЗ-4 Управление затратами на основе их распределения и планирования	47
3.5 Практическое занятие № ПЗ-5 Проблемные аспекты принятия решений при управлении затратами	48
3.6 Практическое занятие № ПЗ-6 Общая характеристика контроллинга	48
3.7 Практическое занятие № ПЗ-7 Базовые элементы контроллинга	49
3.8 Практическое занятие № ПЗ-8 Объекты контроллинга	50
3.9 Практическое занятие № ПЗ-9 Внедрение системы контроллинга.....	51
4. Методические указания по проведению семинарских занятий	52

1. КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ

1. 1 Лекция №1 (1 час).

Тема: «Классификация затрат и результатов деятельности предприятия»

1.1.1 Вопросы лекции:

1. Понятие категорий «затраты», «издержки», «расходы», «себестоимость».
2. Система показателей затрат.
3. Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции
4. Классификация затрат для принятия управленческих решений
5. Классификация затрат для осуществления контроля и регулирования

1.1.2 Краткое содержание вопросов:

1. Понятие категорий «затраты», «издержки», «расходы», «себестоимость».

В экономической литературе и нормативных документах часто применяются такие термины, как «издержки», «затраты», «расходы», «себестоимость». Неправильное определение этих понятий может исказить их экономический смысл.

Внимательное ознакомление с сущностью перечисленных выше терминов позволяет сделать вывод о том, что в своей основе все эти понятия означают одно и то же - затраты предприятия, связанные с выполнением определенных операций.

Издержки – это суммарные «жертвы» предприятия, связанные с выполнением определенных операций. Данный термин используется, как правило, в экономической теории. Подразумевается, что издержки включают в себя как явные (расчетные), так и вмененные (альтернативные) издержки. Явные (расчетные) издержки — это выраженные в денежной форме фактические затраты, обусловленные приобретением и расходованием разных видов экономических ресурсов в процессе производства и обращения продукции, товаров или услуг. Альтернативные (вмененные) издержки означают упущенную выгоду предприятия, которую оно получило бы при выборе производства альтернативного товара, по альтернативной цене, на альтернативном рынке и т.д.

Под затратами следует понимать явные (фактические, расчетные) издержки предприятия, т.е. стоимостные оценки ресурсов, используемые организацией в процессе своей деятельности.

Определение расходов как экономической категории в составе информации, формируемой в бухгалтерском учете, дано в ПБУ10/99 «Расходы организации». Согласно чему признание расходов в бухгалтерском учете происходит при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность.

Таким образом, расходами организации признается стоимость использованных ресурсов, которые полностью потрачены (израсходованы) в течение определенного периода времени для получения дохода. Такой подход называется соответствием расходов и доходов. Исходя из этого в бухгалтерском учете все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами. В бухгалтерском учете доходы и расходы отражаются соответственно по дебету и кредиту счетов «Прочие доходы и расходы» и «Прибыли и убытки». Применительно к счету «Продажи» расходы

организации по существу характеризуют себестоимость реализованной продукции (работ, услуг).

Среди качественных показателей деятельности предприятия важное место занимает такой показатель, как себестоимость продукции. В нем как в синтетическом показателе отражаются многие стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации. От уровня себестоимости продукции зависят объем прибыли и уровень рентабельности.

Чем экономичнее организация использует трудовые, материальные и финансовые ресурсы при изготовлении изделий, выполнении работ и оказании услуг, тем значительнее эффективность производственного процесса, тем больше будет прибыль.

Исчисление себестоимости продукции предприятию необходимо для:

- оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики;
- определения рентабельности производства и отдельных видов продукции;
- осуществления внутрихозяйственного хозрасчета;
- выявления резервов снижения себестоимости продукции;
- определения цен на продукцию;
- расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии и организационно-технических мероприятий;
- обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятии с производства устаревших изделий и т. д.

В настоящее время состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, регламентируется Налоговым кодексом РФ. Следует отметить, что данный документ вообще не включает понятия себестоимости. Согласно ст. 247 НК РФ, «полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов», образуют прибыль организации. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные, понесенные налогоплательщиком. Из этого следует, что Налоговый кодекс трактует понятия «расходы» и «затраты» одинаково.

Дадим экономическое определение себестоимости продукции. Себестоимость продукции (работ, услуг) – это затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции.

2. Система показателей затрат.

Для оценки состояния и изменений текущих затрат коммерческого предприятия используется система показателей.

1. Обобщающие показатели в целом по коммерческому предприятию.

Абсолютные показатели:

- абсолютная сумма издержек обращения общая и по формам снабжения, по группам товаров, по группам расходов.
- Относительные показатели:
- структура издержек обращения;
- уровень издержек обращения;
- темпы изменения уровня издержек обращения;
- показатели изменения уровня издержек под влиянием ряда факторов.

2. Показатели эффективности текущих затрат предприятия в целом – частные показатели по подразделениям коммерческого предприятия или по отдельным группам и статьям расходов.

Абсолютные показатели:

абсолютная сумма издержек обращения по подразделениям коммерческого предприятия и по отдельным группам и статьям расходов.

Относительные показатели:

- структура отдельных групп и статей издержек;
- уровень издержек обращения по отдельным группам и статьям;

- темпы изменения уровня издержек по отдельным группам и статьям;
- показатели изменения уровня издержек по отдельным группам и статьям, происходящие под влиянием ряда факторов.

3 Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции

Затраты:

- по видам затрат - по экономическим элементам и статьям калькуляции
- по местам возникновения - по цехам, бригадам, участкам
- по носителям затрат - по видам продуктов, работ, услуг
- по экономической роли в процессе производства - основные, накладные
- по способу включения в себестоимость продукции - прямые, косвенные
- по характеру затрат - затраты на продукт, расходы периода
- по времени отнесения на себестоимость продукции - входящие, истекшие

4 Классификация затрат для принятия управленческих решений

Классификация затрат для принятия управленческих решений, планирования, контроля и регулирования.

Затраты:

- в зависимости от объемов производства - переменные, постоянные, смешанные
- по влиянию на процесс принятия управленческих решений – принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках, релевантные и не релевантные, безвозвратные, вмененные, альтернативные

5 Классификация затрат для осуществления контроля и регулирования

Классификация затрат для целей планирования, контроля и регулирования.

Затраты:

- по степени охвата планом – планируемые, не планируемые
- по степени регулирования и контроля – контролируемые и неконтролируемые, регулируемые, частично регулируемые и нерегулируемые.

1.2 Лекция №2 (1 час).

Тема: «Теоретические и концептуальные аспекты управления затратами»

1.2.1 Вопросы лекции:

1. Цель, задачи и принципы управления затратами.
2. Основные элементы системы управления затратами.
3. Концепции управления затратами на предприятиях.

1.2.2 Краткое содержание вопросов:

1. Цель, задачи и принципы управления затратами.

Управление затратами — это средство достижения предприятием высокого экономического результата.

Основная цель управления состоит в получении наибольшего результата от хозяйственной деятельности при наименьших совокупных затратах живого и овеществленного труда.

К задачам управления затратами на предприятии относятся:

- выявление его роли как фактора повышения экономических результатов деятельности;
- определение затрат по основным функциям управления;
- расчет затрат по отдельным подразделениям предприятия;

- исчисление необходимых затрат на единицу продукции (работ, услуг);
- подготовка информационной базы, позволяющей оценить затраты при выборе и принятии хозяйственных решений;
- выявление технических способов и средств измерения и контроля затрат;
- поиск резервов снижения затрат на всех этапах хозяйственного процесса и во всех подразделениях предприятия;
- выбор системы управления затратами, соответствующей условиям работы предприятия.

Задачи управления затратами должны решаться в комплексе. Только такой подход способствует повышению экономической эффективности работы предприятия в целом. При организации управления затратами необходимо соблюдение ряда принципов, позволяющих создать базу экономической конкурентоспособности предприятия, завоевания им передовых позиций на рынке.

Принципы управления затратами — это наиболее общие, основополагающие правила и рекомендации; которые должны учитываться и выполняться в практической деятельности на всех уровнях управления. Основное требование к этим принципам состоит в том, чтобы их соблюдение повышало эффект практической деятельности. Основные принципы управления затратами выработаны практикой и сводятся к следующему:

- системный подход к управлению затратами;
- единство методов, практикуемых на разных уровнях управления затратами;
- управление затратами на всех стадиях жизненного цикла продукта;
- органическое сочетание снижения затрат с высоким качеством продукции (работ, услуг);
- недопущение излишних затрат;
- широкое внедрение эффективных методов снижения затрат;
- совершенствование информационного обеспечения об уровне затрат;
- повышение заинтересованности всех подразделений предприятия в снижении затрат.

2. Основные элементы системы управления затратами.

В процессе своего функционирования система управления затратами разделяется на три подсистемы:

- управляющую подсистему или субъект управления;
- управляемую подсистему или объект управления;
- подсистему связи.

Субъектами управления затратами выступают руководители и специалисты предприятия, а также соответствующие органы управления. Объект управления — затраты в зависимости от поставленной цели. Они как объект управления рассматриваются в целом и по отдельным составным частям (в соответствии с их классификацией), представляющими интерес в процессе управления. Подсистема связи включает канал прямой связи, по которому передается входная информация, и канал обратной связи, по которому поступает информация о состоянии объекта управления. В результате воздействия управляющей подсистемы система управления затратами переходит в различные состояния, из которых выбирается наиболее предпочтительное.

Эффективность такой системы определяется взаимосвязью всех ее элементов, их направленностью на достижение общей цели и соответствием законам, принципам и методам, объективно действующим в сфере управления и отражающим наиболее существенные связи отдельных элементов управления с элементами внешней среды.

3. Концепции управления затратами на предприятиях.

Концепция (от лат. conceptio – понимание, система) – это определенный способ понимания, трактовки каких-либо явлений, основная точка зрения, руководящая идея их освещения, ведущий замысел, конструктивный принцип той или иной деятельности. В такой теоретической и практической области знания, как управление, затратами основными базовыми концепциями являются:

- концепция затратнообразующих факторов;
- концепция добавленной стоимости;
- концепция цепочки ценностей;
- концепция альтернативности затрат;
- концепция трансакционных издержек;
- концепция ABC;
- концепция стратегического позиционирования.

1.3 Лекция №3 (1 час).

Тема: «Формирование системы управления затратами организации»

1.3.1 Вопросы лекции:

1. Взаимосвязь затрат и зоны ответственности персонала организации.
2. Виды систем управления затратами на предприятии.
3. Выбор системы управления затратами с учетом особенностей производственного процесса.
4. Смешанные методы управления затратами.

1.3.2 Краткое содержание вопросов:

1. Взаимосвязь затрат и зоны ответственности персонала организации.
Место возникновения: понятие, назначение, критерии обособления
Место возникновения затрат (МВЗ) – структурное подразделение организации, где происходит производственное потребление ресурсов с целью получения какого-либо продукта, осуществления услуги или работы.

Группировка затрат по МВЗ, позволяет :

- осуществлять контроль затрат в местах возникновения;
- оперативно регулировать затраты;
- обеспечить достоверное калькулирование;
- выявить результативность деятельности каждого структурного подразделения.

Виды МВЗ: основные, вспомогательные; производственные, обслуживающие и условные

Центр затрат: понятие, назначение

Центры затрат (ЦЗ) – это первичные производственные и обслуживающие единицы, отличающиеся единообразием функций и производственных операций, уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат.

Цель обособления ЦЗ в качестве объекта учета –

- еще большая детализация затрат,
- усиление контроля за расходами;
- повышение точности калькулирования.

Центры ответственности: понятие, виды, роль в децентрализации управления.

Центр ответственности – это физическое лицо, возглавляющее структурное подразделение организации, ответственное за его функционирование и осуществляющее управление его деятельностью. Цель выделения ЦО как объекта учета – оперативное управление и контроль за издержками

Виды ЦО:

1. Центр инвестиций

2. Центр прибыли
3. Центр текущих затрат
4. Центр продаж.

2. Виды систем управления затратами на предприятии.

Система калькулирования затрат – это совокупность методов расчета (калькулирования) затрат. Система калькулирования затрат на предприятии имеет три уровня. На каждом из них методы расчета затрат имеют свои отличительные признаки. Характерными признаками методов являются: вид объекта учета затрат; степень разделения затрат по объектам учета и требуемая полнота планирования затрат.

Руководство предприятия в зависимости от типа производства, особенностей технологии и задач продвижения продукции на рынок формирует определенный набор методов расчета затрат, который и образует систему калькулирования затрат на данном предприятии. Сделанный выбор необходимо отразить в приказе об учетной политике предприятия.

Первый уровень системы калькулирования затрат – в зависимости от объекта учета затрат различают следующие методы расчета затрат. Позаказный – объектом учета затрат является отдельный заказ или изделие. Попередельный или попроцессный метод калькулирования – объектом учета являются стадии производства (технологические переделы или процессы). Смешанные методы калькулирования затрат – занимают промежуточное положение между позаказным и попроцессными методами расчета затрат.

Второй уровень системы калькулирования затрат. В зависимости от степени разделения затрат различают два метода их калькулирования: директ-костинг, что соответствует частичному распределению затрат и абсорпшен-костинг, который подразумевает полное распределению затрат.

Третий уровень системы калькулирования затрат. В зависимости от полноты планирования затрат различают три метода: нормативный, калькулирование затрат по факту и смешанный (нормальный).

3. Выбор системы управления затратами с учетом особенностей производственного процесса.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости: сущность, сфера применения, особенности.

Сущность метода:

- планирование и учет затрат осуществляется по отдельным производственным заказам в разрезе заранее установленной номенклатуры статей калькуляции
- отнесение прямых затрат на отдельные производственные заказы и распределение косвенных расходов по заказам в соответствии с установленными ставками распределения

Сфера применения:

- в индивидуальных, единичных и мелкосерийных производствах,
- при изготовлении уникального изделия либо изделия, выполняемого по специальному заказу в соответствии с требованиями заказчика,
- в предприятиях организуемых для изготовления изделий ограниченного потребления

Особенности:

- объектом учета затрат является производственный заказ
- индивидуализация учета затрат – все производственные затраты аккумулируются по отдельным заказам, на каждый заказ открывается отдельный аналитический счет (карточка заказа)

– объектом калькулирования (носителем затрат) и калькуляционной единицей является производственный заказ

– расчет индивидуальной себестоимости заказа, индивидуальная калькуляция составляется после полного завершения работ по заказу, независимо от длительности его выполнения.

До полного завершения работ по заказу все затраты учитываются как незавершенное производство, после завершения всех работ представляют собой себестоимость заказа.

Попроцессный метод учета и калькулирования себестоимости: сущность, сфера применения, особенности.

Сущность:

– Затраты аккумулируются по процессам (подразделениям) за калькуляционный период по установленной номенклатуре статей расходов

– Себестоимость единицы продукции определяется делением суммы производственных затрат за отчетный период, на количество единиц продукции, произведенных за этот же период.

Сфера применения: предприятия с массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции (оказываемых услуг), единой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства

Особенности:

– Объект учета затрат – процесс, объект калькулирования – продукт;

– Калькулирование себестоимости зависит от наличия переходящих остатков незавершенного производства и необходимости организации их планирования и учета

Варианты попроцессного метода:

1) отражение затрат по видам продукции и отдельным процессам;

2) попроцессный метод с распределением затрат между двумя одновременно вырабатываемыми видами продукции.

3) попроцессный метод с распределением затрат между готовой продукцией и незавершенным производством

Попередельный метод учета и калькулирования себестоимости: сущность, сфера применения, особенности.

Сущность: прямые производственные затраты планируются и учитываются не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производственного процесса, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов, внутри каждого передела по установленной номенклатуре калькуляционных статей расходов

Сфера применения:

– в массовых производствах с непрерывным процессом производства, состоящим из множества последовательных, взаимообусловленных технологических процессов и операций

– в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства

Особенности:

– объектом учета затрат является технологический передел;

– организация аналитического учета к счету 20 «Основное производство» для каждого передела;

– обобщение затрат по переделам и калькулирование себестоимости продукции для каждого передела в целом

– списание затрат за календарный период, а не за время изготовления продукта

– в поперечных производствах присутствуют остатки незавершенного производства как задел, необходимый для осуществления непрерывного производства - возникает необходимость разделения затрат, учтенных в течение отчетного периода, между готовой продукцией и остатками незавершенного производства.

4. Смешанные методы управления затратами.

Для серийного производства характерны смешанные системы калькулирования. Наиболее заметные из них – это АВ-костинг (иначе пооперационное калькулирование затрат или калькулирование затрат по видам деятельности) и ЛТ-калькулирование.

АВ-костинг может применяться в полном объеме на предприятии и тогда объектом учета затрат является вид продукции. Каждому виду продукции приписывают определенное множество операций – проектных, подготовительных, производственных, сбытовых и т.д. Суммарная стоимость всех операций, связанных с созданием, производством и реализацией продукции и является полной себестоимостью данного вида продукции.

В усеченном варианте АВ-костинг может использоваться для распределения затрат какого-либо отдела или службы заводоуправления между видами выпускаемой продукции. Например, при позаказной калькуляции – затраты ОГК и ОГТ, связанные с подготовкой новых заказов, распределяют методом АВ-костинга по этим заказам. В попроцессной калькуляции затрат АВ-костинг может применяться для распределения затрат отделов маркетинга или снабжения по видам продукции, работ или услуг.

ЛТ-калькулирование связано с техникой работы предприятия, получившей название «точно в срок», или «ЛТ». Благодаря поставкам материалов к точно назначенному времени и отгрузке готовой продукции к сроку, обозначенному в договоре, предприятие минимизирует свои запасы ГП и НП. В этом случае объектом учета затрат является реализованная продукция предприятия. Особенностью ЛТ-калькулирования является то, что в бухгалтерии обходятся минимальным количеством бухгалтерских проводок по минимальному количеству счетов, что полностью соответствует принципу экономии времени в технике работы «точно в срок».

АВ-костинг, или АВС система калькулирования пока не нашла широкого распространения в России. Наибольший эффект АВ-костинг дает на тех предприятиях, где доля косвенных расходов в затратах предприятия очень большая и необходимо правильно распределить косвенные расходы по видам продукции работ или услуг. Наиболее часто данный метод применяется в следующих случаях:

- в ценообразовании, когда цена устанавливается от затрат и важно объективно определить полную себестоимость вида продукции;
- при наличии очень затратных операций или видов деятельности, расходы на которые необходимо снизить;
- при составлении смет расходов по подразделениям предприятия или по видам деятельности.

В основу АВ-костинга положено понятие драйвера затрат или, иначе, базы распределения косвенных расходов.

Драйверы затрат (базы распределения) – это такие показатели деятельности предприятия, которые непосредственно влияют на величину косвенных затрат и именно их используют для разнесения косвенных расходов по операциям или продуктам.

Различают драйверы операций и продуктов. АВ-костинг очень трудоемок, поскольку необходимо учесть очень большое количество бизнес-операций, связанных с изготовлением и реализацией продукции. В усеченном виде АВ-костинг можно применять на практике для распределения затрат отделов и служб заводоуправления по видам продукции, выпускаемым на предприятии. АВ-костинг осуществляется в три этапа: 1) определяются затраты, которые можно учесть обособленно в данном подразделении; 2) выявляется перечень операций, которые выполняются персоналом

подразделения; затем затраты распределяются по операциям с помощью драйверов операций; 3) затраты с операций переносят на виды продукции с помощью драйверов продуктов.

Главная цель JIT – это устранение потерь в производственном процессе. Создателем JIT является компания Toyota. Отличительная особенность JIT – это поточное производство с высокой добавленной стоимостью. В отличие отобыкновенного серийного производства с простоями и промежуточным хранением партий полуфабрикатов, в системе JIT простои минимальны. Добавленная стоимость создается только технологическими операциями, а простои, длинные маршруты транспортировки, промежуточные склады – это источники потерь добавленной стоимости. Следует обратить внимание на то, что в JIT контроль осуществляется рабочими, а при партионном производстве – контролерами.

Принципы рациональности и простоты организации производственного процесса отражаются и на методе JIT-калькулирования затрат. Рассмотрим способ расчета затрат «по последней операции». Последней операцией считается отгрузка готовой продукции потребителю, т.е. продажи. Учет затрат упрощается за счет того, что, например, материалы и незавершенное производство могут учитываться на одном счете «материалы и производство». Заработная плата производственных рабочих и общепроизводственные затраты показываются на одном счете «затраты на обработку». Если незавершенное производство невелико, то можно отказаться от счета «материалы и производство», поскольку незавершенное производство можно не показывать, а учет материалов перенести на счет «готовая продукция». Рассмотрим пример калькулирования затрат «по последней операции» в JIT-производстве.

1.4 Лекция №4 (2 часа).

Тема: «Управление затратами на основе их распределения и планирования»

1.4.1 Вопросы лекции:

1. Системы управления в зависимости от степени распределения затрат.
2. Системы управления в зависимости от планирования.

1.4.2 Краткое содержание вопросов:

Системы управления в зависимости от степени распределения затрат.

В России во времена плановой экономики традиционно применялся классический вариант абсорпшен-костинга. Только тогда этот метод назывался калькулированием полной себестоимости единицы продукции. Суть метода в следующем: все затраты на производство продукции собираются на счете 20 «основное производство»; затем эти затраты распределяются в два этапа: сначала между незавершенным производством и готовой продукцией, а затем затраты, отнесенные на готовую продукцию, распределяются между остатками готовой продукции на складе и реализованной продукцией. Коммерческие расходы, которые учитываются на счете 44 «расходы на продажу», считаются периодическими и могут либо полностью относиться на реализацию, либо должны распределяться между остатками готовой продукции на складе и реализованной продукцией.

В модификации абсорпшен-костинга к периодическим расходам можно относить и общехозяйственные расходы. Название метода связано с тем, что все затраты должны распределяться по видам продукции, включая коммерческие расходы.

В этом методе большое значение придается делению затрат на прямые и косвенные по отношению к видам продукции. Косвенные расходы распределяют по видам продукции исходя из выбранной базы распределения. База распределения – это

стоимостный или натуральный показатель, пропорционально которому и распределяют косвенные расходы. Где бы затраты ни возникали, их необходимо распределять или готовить к распределению по видам продукции. Деление затрат на переменные и постоянные в этом методе калькулирования во внимание не принимается. Абсорпшен-костинг актуален в том случае, когда предприятие участвует в ценовой конкуренции, или когда цена продукции привязана к полным затратам как это бывает на предприятиях с позаказной системой производства продукции.

Директ-костинг зародился в США в годы Великой депрессии. Проблема заключалась в следующем: объемы продаж падали, запасы у предприятий росли, поэтому большая часть затрат по методу абсорпшен-костинга оказывалась отнесенной на запасы, а меньшая – на реализацию. Даже при небольших продажах предприятие было вынуждено показывать прибыль и, соответственно, платить налог на прибыль, что в годы общего спада экономики было весьма обременительно. Поэтому был найден более справедливый метод распределения затрат между остатками готовой продукции на складе и реализованной продукцией. Справедливый в том смысле, что он позволял снизить налогооблагаемую прибыль при значительных остатках готовой продукции. Этот метод получил название директ-костинга. В директ-костинге все постоянные затраты считаются периодическими и списываются на реализацию. Себестоимость реализованной продукции возрастает, прибыль падает, а на остатки относят только переменные расходы. В директ-костинге деление затрат на прямые и косвенные не имеет значения, поскольку, как правило, переменные затраты – прямые и их непосредственно можно учесть по видам продукции, а постоянные затраты, как правило, косвенные и их по видам продукции вообще не распределяют, а списывают общей суммой на результаты финансовой деятельности. Таким образом, основной упор делается на классификацию «переменные – постоянные» затраты. Директ-костинг актуален при принятии решения об увеличении или уменьшении объемов производства того или иного вида продукции.

Маржинальный доход должен покрывать постоянные затраты и это является причиной положительного решения по поводу производства продукции.

Очевидно, что прибыль, рассчитанная по методам абсорпшен-костинга и директ-костинга, будет разной. Она совпадает только в одном единственном случае – это когда у предприятия запасы на складе будут нулевыми, т.е. когда вся произведенная продукция будет реализована.

2. Системы управления в зависимости от планирования.

Ормативный метод управления затратами.

Нормативная себестоимость единицы продукции всегда рассчитывается исходя из нормативных затрат $S_{\text{норм}}$ и нормативного выпуска продукции $N_{\text{норм}}$:

$$S_{\text{ед}} = (S_{\text{норм}} - S_{\text{в норм}}) / N_{\text{норм}}, \quad \text{где}$$

$S_{\text{в норм}}$ – нормативные возвратные отходы (потери).

Потери бывают: а) нормативные возвратные и безвозвратные; б) сверхнормативные исправимые и неисправимые.

Нормативные потери – связаны с особенностями технологии и являются неизбежными. Повлиять на их величину может только смена самой технологии. Возвратные нормативные потери – это те промышленные отходы, которые можно продать на сторону по низким ценам, т.е. по ценам отходов. Например, при механической обработке металла неизбежно появляется стружка и обрезки металла, которые могут быть сданы в металлолом. Нормативные возвратные потери снижают себестоимость продукции, формула, но это вовсе не означает, что нужно увеличивать величину нормативных потерь.

Наоборот, чем ниже уровень нормативных отходов, тем технология более прогрессивная, поскольку сберегает материальные ресурсы. Безвозвратные нормативные потери – это промышленные отходы, которые либо не представляют вообще никакой ценности, либо их невозможно уловить. Например, окалина – при литье металла; естественная убыль бензина – при хранении в цистернах и т.д.

Сверхнормативные потери – это бракованная продукция. Брак возникает по вине неквалифицированного, либо недобросовестного работника. Особенность сверхнормативных потерь в том, что они учитываются по полной коммерческой себестоимости и эти потери должен возместить виновник брака, если брак невозможно исправить. Если брак неокончательный, то этот брак подлежит исправлению во внеурочное время (исправимые потери). Во всех случаях действует основное правило: нормативная себестоимость продукции рассчитывается исходя из нормативных потерь, а все отклонения показываются на специальных бухгалтерских счетах, которые называются контрольными.

К прямым затратам по отношению к данному виду продукции относят затраты на сырье или материалы, включая инормативные и сверхнормативные потери, а также заработную плату основных рабочих. К косвенным, т.е. распределяемым по видам продукции, – расходы по содержанию и эксплуатации оборудования и общепроизводственные расходы при расчете сокращенной себестоимости, а также общехозяйственные и коммерческие – при определении полной производственной и коммерческой себестоимости продукции.

Только первого февраля будет выяснено, имеются отклонения по списанным затратам или нет.

Нормативный метод учета затрат обычно используется на крупных предприятиях, поскольку очень трудно провести всю работу по распределению затрат в первых числах месяца, следующих за отчетным. На малых предприятиях вполне оправдан фактический метод учета затрат, поскольку всю работу по распределению затрат можно успеть провести задним числом до установленного срока уплаты налогов.

Нормальный (смешанный) метод калькулирования затрат. Материальные затраты и заработная плата основных рабочих учитывается по факту, а косвенные расходы распределяются по видам продукции по заранее установленным нормативам.

1.5 Лекция №5 (1 час).

Тема: «Проблемные аспекты принятия решений при управлении затратами»

1.5.1 Вопросы лекции:

1. Прямой, пошаговый и двусторонний метод распределения косвенных расходов.
2. Выбор базы распределения косвенных расходов.
3. Принятие решений по ценообразованию

1.5.2 Краткое содержание вопросов:

1. Прямой, пошаговый и двусторонний метод распределения косвенных расходов. Существует три основных метода распределения косвенных затрат между производственными подразделениями:

- метод прямого распределения затрат;
- пошаговый (последовательный) метод распределения затрат;
- метод взаимного распределения затрат (двухсторонний)

Метод прямого распределения косвенных затрат наиболее прост: расходы по каждому обслуживаемому подразделению относятся на производственные подразделения напрямую, минуя прочие обслуживающие подразделения. Он применяется

в тех случаях, когда непроизводственные центры ответственности не оказывают друг другу услуги.

Преимуществом этого метода являются его простота и нетрудоемкость. Главный же его недостаток состоит в том, что он ведет к серьезным искажениям при определении реальной себестоимости различных видов продукции.

Например, на предприятии выпускается два вида продукции — А и Б. При этом изделие А выпускается на основе машинной технологии, а изделие Б — ручного труда. Тогда при применении базы распределения «Прямые затраты труда» себестоимость первого вида продукции будет занижена, второго — завышена, а при применении базы распределения «Часы работы оборудования» — наоборот.

Пошаговый метод распределения производственных косвенных расходов применяется в тех случаях, когда непроизводственные подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке. Например, услуги ремонтного цеха в одностороннем порядке потребляются складом готовой продукции и цехом основного производства, а услуги администрации — основным цехом, складом готовой продукции и ремонтными цехами. Процесс распределения непроизводственных затрат между производственными подразделениями осуществляется поэтапно.

1 Шаг. Определение затрат по подразделениям. Учитываются все затраты подразделения.

2 Шаг. Определение базовой единицы, т.е. единицы объема предоставляемых вспомогательным подразделением услуг, используя которую, можно легко определить потребление этих услуг другими подразделениями. Например, для ремонтного цеха — это количество времени на ремонт, для транспортного цеха — пробег автотранспорта (км), складских помещений — площадь (m^2) и т.д.

3 Шаг. Распределение затрат. Выполняется на основе выбранной базы распределения. Общий порядок распределения — от непроизводственных подразделений к производственным. В результате распределения все затраты непроизводственных подразделений должны быть присвоены производственным центрам затрат. После распределения затрат одного вспомогательного подразделения оно больше не учитывается и в дальнейшем исключается из процесса пошагового распределения, т.е. затраты других вспомогательных подразделений на его счет не распределяются.

Пошаговый метод распределения производственных косвенных расходов является более трудоемким, однако по сравнению с предыдущим методом дает более точную картину себестоимости отдельных видов продукции.

Метод взаимного распределения затрат назван двухсторонним, что отражает суть производственных отношений между центрами ответственности. Он применяется в тех случаях, когда между непроизводственными подразделениями происходит обмен внутрифирменными услугами. Однако вручную без использования программного продукта его можно применить лишь при наличии двух непроизводственных подразделений.

2. Выбор базы распределения косвенных расходов.

Если на предприятии выпускается несколько видов продукции, то при расчете производственной или коммерческой себестоимости вида продукции необходимо распределить косвенные расходы по этим видам продукции. Большая часть общепроизводственных, общехозяйственных (управленческих) и коммерческих расходов является косвенной по отношению к данному виду продукции. Необходимо выбрать базу распределения косвенных расходов по видам продукции, работ или услуг.

База (драйвер затрат) — это такой показатель, который непосредственно влияет на величину косвенных расходов и при этом он напрямую может быть определен по данному виду продукции. Показатель, принятый за базу распределения, используется для разнесения косвенных расходов по видам продукции. После того, как

определена база, рассчитывают ставку распределения (СР) или ставку драйвера (СД) затрат.

Существуют цеховые ставки и единая ставка распределения, или отнесения косвенных расходов. Ставка также может быть либо нормативной, либо фактической. Со времен плановой экономики на российских машиностроительных предприятиях в качестве базы распределения косвенных расходов принимался такой показатель, как заработная плата основных рабочих. На химических предприятиях традиционной базой являлась стоимость технологического передела – затраты на технологическую энергию плюс заработная плата основных рабочих. В действительности базы распределения расходов могут быть самые разные, и от правильности выбора базы зависит то, насколько адекватно была определена себестоимость того или иного вида продукции. На отечественных предприятиях в настоящее время необходимо провести соответствующую работу по выявлению баз распределения косвенных расходов.

Можно выделить три основных способа определения базы распределения косвенных расходов: логический, математический и по отклонениям фактических значений затрат от их нормативной величины.

Логический способ выявления базы распределения косвенных расходов. В некоторых ситуациях посредством сравнения определенных показателей, можно среди них выбрать именно тот, который и будет являться базой.

Математический способ выявления базы распределения косвенных расходов с использованием метода корреляционного анализа. В этом способе рассчитывают коэффициенты парной корреляции между величиной косвенных расходов (признак y) и показателем, который мог бы считаться базой распределения косвенных расходов (признак x).

Способ определения базы распределения косвенных расходов по отклонениям фактических значений затрат от их нормативной величины. Если на предприятии применяется нормативный метод учета затрат, то за базу распределения косвенных расходов может быть принят тот показатель, который дает наименьшее отклонение нормативных косвенных расходов от их фактической величины.

Последовательность распределения затрат предприятия и выбор базы отнесения косвенных расходов на виды продукции. При использовании метода директ-костинга не возникает проблемы расчета себестоимости вида продукции, поскольку она определяется только по прямым затратам. В абсорпшен-костинге, по крайней мере, необходимо установить сокращенную себестоимость того или иного вида продукции, т.е. в обязательном порядке подлежат распределению расходы по эксплуатации оборудования и общепроизводственные расходы.

Общехозяйственные и коммерческие – в зависимости от особенностей учетной политики предприятия. Распределение косвенных расходов по видам продукции может осуществляться в четыре этапа.

На каждом из этих этапов может возникнуть неопределенность в том смысле, что иногда не существует достаточных оснований для однозначного выбора одной базы распределения косвенных расходов, т.е. существует несколько альтернативных баз распределения, из которых мы не можем выбрать одну единственную.

Первый этап. На этом этапе, как правило, меньше всего проблем с распределением расходов между подразделениями предприятия, которые занимают обособленные здания. Чаще всего приходится сталкиваться с распределением арендной платы по объектам предприятия. Очевидно, что базой распределения арендной платы всегда является площадь соответствующих помещений.

Если на цехах предприятия или производственных участках не установлены электрические и энергетические счетчики, то соответствующие затраты на освещение и отопление помещений могут распределяться пропорционально занимаемой ими площади.

Второй этап. Затраты со вспомогательных цехов и служб переносятся на основные цехи.

Третий этап. Возможные базы распределения косвенных цеховых расходов (РСЭО + ОНР) по видам продукции в основных цехах представлены ниже.

1. Стоимость материалов.
2. Заработная плата основных рабочих.
3. Прямые затраты (стоимость материалов и заработная плата основных рабочих).
4. Время, отработанное основными рабочими.
5. Время, отработанное оборудованием.
6. Количество заказов.

В результате на этом этапе устанавливается сокращенная производственная себестоимость вида продукции.

Четвертый этап. По видам продукции распределяют управленческие расходы (ОХР). Базой распределения ОХР обычно служат следующие показатели.

1. Сокращенная производственная себестоимость вида продукции.
2. Заработная плата основных рабочих.
3. Выручка по данному виду продукции, или цена продукции.

После распределения управленческих расходов становится известной полная производственная себестоимость данного вида продукции. Далее приступают к распределению коммерческих расходов. Коммерческие расходы распределяют пропорционально следующим показателям.

1. Полная производственная себестоимость вида продукции.
2. Выручка по данному виду продукции, или цена продукции.

В составе коммерческих расходов имеются не только косвенные расходы, но и прямые затраты. Например, затраты на упаковку продукции, расходы на рекламу. В составе управленческих расходов также можно выделить затраты, которые непосредственно можно отнести на данный вид продукции – это затраты на подготовку производства новых видов продукции. Окончательным результатом всех этих расчетов является полная коммерческая себестоимость единицы продукции.

3. Принятие решений по ценообразованию

При установлении цен на продаваемую продукцию используют ценностный и затратный подходы.

При ценностном подходе на основе маркетинговых исследований определяют возможную цену на продукт, возможный объем продаж и уже затем определяется технология производства и затраты на производство и продажу соответствующего продукта. Возможную прибыль определяют вычитанием из цены полной производственной себестоимости и расходов на продажу. Ценностной подход часто используют при установлении цен на новые виды продукции, в элитных клубах, ресторанах, магазинах, при оказании экзотических услуг и т. п. При затратном подходе цены на продукты устанавливают исходя из себестоимости их производства и продажи, намеченной прибыли и рентабельности. Например, если полная себестоимость намеченной к производству и продаже продукции составляет 100 руб. и организация планирует рентабельность на уровне 20%, то цена на продукт устанавливается на уровне 120 руб. за единицу.

При затратном подходе цена устанавливается, как правило, исходя из намеченной рентабельности и полной себестоимости проданной продукции, которая складывается из неполной производственной себестоимости, общехозяйственных расходов и расходов по продаже. Вместе с тем возможны хозяйственные ситуации, когда цены на продукты или услуги целесообразно устанавливать на уровне их неполной производственной себестоимости и расходов на продажу.

1.6 Лекция №6 (1 час).

Тема: «Общая характеристика контроллинга»

1.6.1 Вопросы лекции:

1. Основные понятия системы контроллинга
2. Концепции контроллинга
3. Функции, цели и задачи контроллинга
4. Виды контроллинга

1.6.2 Краткое содержание вопросов:

1. Основные понятия системы контроллинга

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

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

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

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

Разделы контроллинга:

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

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

планирования, а также оценивает планы, определяя насколько они соответствуют целям предприятия, насколько они стимулируют к действию, насколько реально их выполнение.

3. 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.

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

2. Концепции контроллинга

Выделяют три основные группы концепций: концепции контроллинга, ориентированные на систему учета, информационную систему и систему управления.

Концепция, ориентированная на систему учета, появилась в 1930-е гг. В соответствии с ней в качестве основной и единственной сферы контроллинга на предприятии рассматривается система учета, концентрирующаяся на регистрации фактической информации прошлых периодов и позволяющая руководству в любой момент времени получить исчерпывающие количественные данные о деятельности предприятия, необходимые для планирования и контроля. Представителем данной концепции является Д. Шнайдер. 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 рассмотренной выше концепции и наибольшую популярность приобрела в период развития компьютерных технологий и коммуникаций в 1970-1980-е гг. Одной из важных задач контроллинга является концептуальная разработка, внедрение и последующее обслуживание информационной системы управления. В рамках информационной системы выделяются содержательные, процессуальные и структурные задачи контроллинга, который рассматривается как ядро этой системы. Контроллинг в качестве организационно независимой информационной службы получает довольно обширные полномочия, связанные с информационным снабжением и коммуникациями для координации и поддержки управленческого процесса. Концентрация всей необходимой для принятия управленческих решений информации, а также деятельности по ее поиску и обработке позволяет существенно повысить эффективность всего информационного процесса в целом. Представителем данной концепции является Т. Райхман.

Концепция, ориентированная на систему управления, рассматривает контроллинг как инструмент системы управления.

3. Функции, цели и задачи контроллинга

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

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

Задача контроллинга — путем подготовки и предоставления необходимой информации ориентировать руководство на принятие решений и необходимые действия.

Таким образом, контроллинг – система управления достижением целей предприятия, т.е. управление будущим для обеспечения длительного функционирования предприятия и его структурных единиц.

Служба контроллинга стремится так управлять процессами текущего анализа и регулирования плановых и фактических показателей, чтобы по возможности исключить ошибки, отклонения и просчеты как в настоящем, так и в будущем.

4. Виды контроллинга

Различают оперативный и стратегический контроллинг. Сущность оперативного контроллинга состоит в формировании средств и методов эффективного управления текущими целями предприятия. В оперативном контроллинге наиболее развит контроллинг затрат и результатов. Сущность стратегического контроллинга заключается в обеспечении выживаемости предприятия, его ориентации на потенциал успеха. Сравнительная характеристика оперативного и стратегического контроллинга приведена в табл..

Сравнительная характеристика оперативного и стратегического контроллинга

Признак	Контроллинг	
	Стратегический	Оперативный
Девиз	"Делать правильное дело"	"Делать дело правильно"
Ориентации	Внешняя и внутренняя среда предприятия	Ориентация в основном на внутреннюю среду предприятия
Цель	Обеспечение прибыльности и ликвидности предприятия	Обеспечение выживаемости, проведение антикризисной политики, направленность на потенциал успеха
Задачи	- о Ответственность за стратегическое планирование - о Разработка альтернативных стратегий - о Определение узких и поиск слабых мест - о Анализ влияния отклонений на выполнение стратегических планов - о Анализ экономической эффективности	- о Руководство при планировании и разработке бюджетов - о Определение узких и поиск слабых мест для тактического управления - о Мотивация и создание систем информации для принятия текущих управленческих решений
Охват	Концентрация на отдельных важных полициях	Охватывает все функциональные области
Иерархические признаки	В основном на уровне высшего руководства	Включает все уровни с упором на среднее звено управления

На современном этапе как за рубежом, так и в России наблюдается ориентация на оперативный контроллинг, который лучше разработан методически и инструментально.

1.7 Лекция №7 (1 час).

Тема: «Базовые элементы контроллинга»

1.7.1 Вопросы лекции:

1. Учет, как один из базовых элементов контроллинга
2. Планирование и бюджетирование в системе контроллинга
3. Анализ отклонений в системе контроллинга

1.7.2 Краткое содержание вопросов:

1. Учет, как один из базовых элементов контроллинга

Контроллинг, как новая система управления в рамках современного менеджмента неразрывно связан с информационным обеспечением руководства в процессе принятия управленческих решений. Решение текущих и рассмотрение перспективных (стратегических) задач представляется возможным только на базе регулярного поступления полной и достоверной информации о финансовой ситуации и результатах в разрезе всех процессов хозяйственной деятельности предприятия.

Иными словами, контроллинг является инструментом интегрированного (комплексного) управления деятельностью, который обеспечивает методическую и инструментальную базу для поддержки основных функций менеджмента: планирования, управления и контроля. Его главная цель - достижение на всех уровнях иерархии предприятия допустимого уровня интеграции многочисленных аспектов управления бизнес-процессами.

На этапе завершения реформирования системы бухгалтерского учета, когда субъекты хозяйствования практически приблизились к международным стандартам финансовой отчетности, достаточно важным и неотложным является поиск новых подходов к применению современных методов управления. Контроллинг, как целостная концепция управления финансово-экономическими процессами и результатами деятельности предприятия, основывается, в первую очередь, на учетной информации. Исследования учетной информации становятся основой проведения специалистом по контроллингу оценки финансовой ситуации предприятия, процессов планирования и контроля. Именно в учете формируется база данных, определяется содержание, проводится оценка и отбор параметров для характеристики количественного и качественного состояния исследуемых объектов.

Рассматривая контроллинг как комплексную систему управления развитием предприятия, целесообразно представить взаимосвязи между ним и учетом, как отдельным элементом этой системы. Управленческий (внутрихозяйственный) и финансовый учет представляют собой две составляющие бухгалтерского учета. Главная их задача - своевременное обеспечение менеджмента достоверной информацией, которая с помощью соответствующих инструментов контроллинга трансформируется и становится базой для формирования проектов управленческих решений. При этом учету свойственна определенная особенность: информация из его источников формируется по результатам свершившихся в прошлом событий. Специалисту по контроллингу такая информация необходима, прежде всего, для проведения анализа отклонений фактических данных от запланированных. Полученные результаты являются исходным пунктом для каждого последующего этапа планирования. Правильным будет утверждение, что контроллинг является всего лишь инструментом в руках менеджмента, который без соответствующего опыта и высокой квалификации управленческого персонала не может гарантировать успех предприятия. Не вдаваясь в рассмотрение всевозможных вариантов организационных структур предприятий, в которых специалист по контроллингу может иметь самую разнообразную подчиненность (как финансовому директору, так и непосредственно наивысшему руководству), сравним функциональные обязанности двух специалистов - главного специалиста по контроллингу (модель Германии) и украинского главного бухгалтера (см. таблицу).

Функциональные обязанности специалистов финансово-учетного направления

ГЛ. СПЕЦИАЛИСТ ПО КОНТРОЛЛИНГУ		ГЛ. БУХГАЛТЕР
Место в организационной структуре		
Управление	Функциональная сфера	Учет, контроль и анализ
Руководитель отдела / направления	Ранг	Руководитель отдела
Высшему руководству / финансовому директору	Подчинение	Высшему руководству / финансовому директору
Достижение заданной стратегической цели развития компании. Ответственность за обеспечение функций планирования, постановки задач, управления и контроля в компании.	Цели деятельности	Регистрация, сбор, обобщение, хранение и передача информации о деятельности предприятия внешними внутреннимпользователям.
Основные функции		
Создание концепции управления компанией в долгосрочной перспективе. Построение информативной системы отчетности на всех уровнях принятия решений. Формулирование основных принципов деятельности в сфере планирования, отчетности и контроля. Разработка разветвленной системы показателей, используемых для анализа.	Выяснение и документирование	Отражение в реестрах учета информации о проведенных хозяйственных операциях. Составление форм финансовой отчетности, для определенных категорий пользователей. Соблюдение основных принципов учетной политики предприятия. Использование системы показателей для анализа фактических данных.
Консультационное содействие при постановке стратегических и оперативных целей деятельности компании. Составление общего плана развития компании в соответствии с заданными целевыми параметрами. Координирование и управление ходом процесса планирования в компании.	Планирование	Обеспечение информацией при постановке целей предприятия. Обеспечение информацией на каждом из этапов реализации общего плана развития. Обеспечение процесса управления необходимой информацией.
Отслеживание, корректировка и оценка степени достижения целей. Постоянный контроль за	Управление	Своевременная подача учетной информации о реализованных управленческих

достижением поставленных целей.Выявление отклонений и проведение мероприятий по их устранению.		решениях.Источник информации для проведения анализа отклонений.
Обсуждение результатов анализа отклонений с ответственными должностными лицами.Разработка альтернатив при не достижении поставленных целей.Разработка внутренней методологической документации.	Контроль	Постоянное проведение контроля затрат, обобщение результатов.

Как правило, в иностранных компаниях функциональные обязанности специалиста по контроллингу и бухгалтера разделены. На предприятиях существуют обособленные отделы контроллинга, отчетности, управленческого и финансового учета. В то же время, на малых предприятиях считается нерациональным внедрение должности специалиста по контроллингу, поскольку его основные функции может исполнять сам руководитель, а аналитическую работу проводить бухгалтер. На средних и крупных предприятиях на бухгалтерию уже возлагается более значительный объем задач (в Украине учитывается дополнительное ведение налогового учета), что приводит к необходимости создания дополнительных органов проведения аналитической работы. Но, на сегодняшний день в Украине такие отделы только в исключительных случаях заслуживают право называться службой контроллинга. Причина не столько в недостаточно закрепившемся в украинской практике хозяйствования понятии контроллинга, сколько в несоответствии методов работы наших и западных специалистов.

Одно из наиболее существенных отличий контроллинга от учета как такового заключается в направленности его информационного потока. Контроллинг - это, прежде всего, система, ориентированная на перспективное (долгосрочное) развитие предприятия. Учет же, каким бы налаженным он ни был, призван выполнять одну задачу: обеспечивать систему управления оперативной информацией. Но даже не смотря на то, что это информация о свершившихся в прошлом хозяйственных событиях, она является достаточно важной, поскольку непосредственно связана с будущим развитием предприятия. Иными словами, информация бухгалтерского учета относительно уже произошедших фактов хозяйственной деятельности формирует многочисленные альтернативы возможного будущего развития компании. Сама процедура подготовки и принятия управленческих решений требует двустороннего движения информации. С одной стороны, проводится детальный анализ "исходных" данных учета, согласование их с плановыми в свете многочисленных аспектов хозяйствования. С другой стороны, принятое и направленное на исполнение решение требует фактического проведения хозяйственной операции, что приводит к движению финансов, материальных ценностей, т. е. соответствующим проводкам в бухгалтерском учете. При таком подходе в условиях безупречно функционирующей обратной связи управленческий аппарат в состоянии принимать решения, которые на каждый момент времени будут гарантировать соответствующее продвижение предприятия к реализации поставленных целей. Двухсторонняя связь с учетом служит не только контролю над исполнением поставленных задач - она создает реальную основу для ожидаемого развития предприятия в будущем. При отклонении от принятого курса специалист по контроллингу должен проводить исследования и вести переговоры прежде, чем начнутся встречные мероприятия по устранению последствий этих отклонений. Посредством постоянного

проведения анализа отклонений менеджмент предприятия может достичь значительных успехов в повышении эффективности деятельности своего предприятия. Таким образом, определив первоочередные задачи информационного обеспечения, на предприятии формируются реальные условия для дальнейшего внедрения элементов контроллинга, а со временем и системы в целом. Такой подход не является иллюзией или чем-то невероятным. Контроллинг, основываясь на информации, подготовленной должным образом и подкрепленный широкой инструментальной базой, действительно дает возможность отразить реальную картину будущего компании.

2. Планирование и бюджетирование в системе контроллинга

Для эффективного использования методов учета затрат на предприятии должна быть создана система разработки планов и бюджетов, которая позволит не только определить плановые затраты каждого подразделения, но и оценить выполнение плана. Закладываемые в плане мероприятия и бюджетные средства на их реализацию служат базой для достижения намеченных целей.[6]

Остановимся кратко на логике планирования.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Принцип целесо согласования требует, чтобы процесс бюджетирования начинался “снизу вверх”. Это обосновывается тем, что нижестоящие руководители лучше знают ситуацию на рынке и со своей стороны обеспечивает реализуемость бюджетных величин.

Далее путем согласования бюджетных планов между выше и нижестоящими руководителями обеспечивается соответствие целям конкретных планов предприятия. Процесс меняет направление и реализуется по схеме “сверху вниз”.

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

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

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

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

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

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

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

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

На рисунке 6 приведены примеры различных видов бюджетов по уровням планирования.

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

Рисунок 6. Виды бюджетов по уровням планирования

Уровень планирования	Вид бюджета
Предприятие	план по прибыли и убыткам, план по ресурсам, план по эффективности, финансовый план, план баланс.
Профит-центры (прибыль)	план по прибыли и убыткам, план по ресурсам, план по эффективности,

	финансовый план, план баланс, план оборота.
Функциональные подразделения	бюджет на рекламу, бюджет на обеспечение материалами, план запасов, план по количеству производимой продукции.
Проекты	бюджет на освоение рынка, бюджет на разработку проекта, бюджет на новое строительство.
Места возникновения затрат	бюджет на материалы, бюджет на персонал.

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

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

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

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

Так, вариант 1 представляет собой минимальную цель и требует максимального сокращения имеющихся ресурсов; вариантом 2 предусмотрено достижение максимальных целей при умеренном уменьшении ресурсов; вариант 3 определяет максимальные цели со структуризацией ресурсов.

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

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

Процесс планирования завершается представлением совместного разработанного бюджета руководству предприятия.

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

- ответственный за методы и организацию работы;
- координатор, ответственный за сроки исполнения планов и бюджета;
- модератор (умеряющий) и консультант, предлагающий услуги при поиске целей и путей решения проблем;
- ответственный за связь стратегического и оперативного планирования;

- интерпретатор бюджета в прозрачной и понятной форме;
- ответственный за коммуникацию.

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

С точки зрения контроллера бюджет должен отвечать следующим требованиям:

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

3. Анализ отклонений в системе контроллинга

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

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

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

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

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

- стоимостные параметры - затраты, доходы с оборота, маржинальная прибыль, поступления, выплаты, дебиторские и кредиторские задолженности, капитал и т.п.
- параметры организационной структуры - места возникновения затрат, продуктовые и региональные дивизионы, закупочные, производственные, сбытовые, проектные подразделения и т.д.
- временные параметры - дни, недели, месяцы, кварталы, годы.

Различают следующие виды отклонений:

Абсолютные отклонения. Разница, получаемая путем вычитания одной величины из другой является выражением сложившегося положения вещей между плановыми и фактическими параметрами. Определенную проблему вызывает знак абсолютного отклонения. Принято, что если отклонение позитивно влияет на прибыль предприятия, то

его исчисляют со знак “плюс”. Относительно формальной математики такой подход считается некорректным, поэтому иногда возникает непонимание между специалистами. В связи с этим в практике исчисления абсолютных отклонений иногда используют не экономический, а математический подход: рост фактического оборота по сравнению с плановым обозначают знаком “плюс”, а уменьшение фактических издержек по сравнению с плановыми - знаком “минус”.

Относительные отклонения. Отклонения рассчитываются по отношению к другим величинам и выражаются в процентах. Чаще всего относительное отклонение исчисляется по отношению к более общему показателю или параметру. Например, относительное отклонение затрат на материалы можно выразить в отношении к суммарным затратам или в процентах к обороту. Применение относительных отклонений повышает уровень информативности проводимого анализа и позволяет более отчетливо оценить изменения. Так, например, величина абсолютного отклонения оборота, равная $10-8=2$, воспринимается не так остро, как величина отклонения в процентах: $(10-8)/8*100\%=25\%$.

Селективные отклонения. Этот метод расчета отклонений предполагает сравнение контролируемых величин во временном разрезе: квартал, месяц и даже иногда год. Сравнение контролируемых величин за определенный месяц текущего года с тем же месяцем предыдущего года может быть гораздо информативнее сравнения с предыдущим месяцем рассматриваемого планового периода. Использование селективных отклонений для анализа причин особенно актуально для предприятий, занимающихся сезонным бизнесом.

Кумулятивное отклонение. Суммы, исчисленные нарастающим итогом (кумулятивные суммы), и их отклонения позволяют оценить степень достижения за прошедшие периоды (месяцы) и возможную разницу к концу планового периода (года). Возникающие в отдельных периодах случайные колебания параметров деятельности предприятия могут привести к значительным отклонениям на коротком отрезке времени. Кумуляция позволяет компенсировать случайные отклонения (и более точно выявить тренд).

Отклонения во временном разрезе. Для контроллинга типичным является сравнение план-факт. Отклонения определяются на основании сравнения бюджетных и фактически реализованных значений контролируемых параметров. Для аналитических целей может представлять интерес сравнение фактически реализованных значений планового периода с фактами соответствующего предыдущего периода (предыдущего месяца, года). Такой подход к исчислению отклонений особенно важен при негативных отклонениях плановых величин от фактических.

Оба подхода к сравнению: план-факт и факт-факт опираются на статистику прошлого и позволяют уменьшить отклонения в будущем. На основе результатов анализа отклонений может быть составлен другой прогноз или ожидание результатов на конец планового периода. Сравнение планового результата на конец года с прогнозным или ожидаемым с учетом происходящих изменений во внешней среде или внутри предприятия позволяет получить отклонение типа план - желаемый результат, что дает возможность более глубоко исследовать причины, влияющие на развитие бизнеса в будущем. При этом подходе сравниваются планы, разработанные в начале периода, и потребности современного момента. Простая экстраполяция прошлого на будущее, результаты которой часто используются при традиционном подходе к планированию, может привести к существенным ошибкам. В современных условиях будущее следует просматривать не через призму статистических экстраполяционных прогнозов, а путем изучения текущих отклонений и анализа причин их возникновения.

Следует отметить, что если абсолютная или относительная величина отклонения какого-либо параметра значительна, то это вовсе не повод немедленно заняться ее анализом, оценкой и корректировкой. Необходимо выяснить, является ли данное отклонение случайным или регулярным. В случае если отклонение носит разовый

характер и не играет значительной роли относительно достижения целевой прибыли, то анализ не проводится.

Возникающие отклонения можно классифицировать по определенным критериям. Остановимся на некоторых из них.

Оценка по допустимым пределам. Анализ отклонения следует проводить, если отклонение какого-либо параметра бюджета, например, месячная заработная плата или кумулятивная сумма издержек на персонал, выходит за установленные допустимые границы. Для оценки селективных отклонений обычно используют линейные пределы, которые определяются либо в процентах, либо в абсолютных величинах. Например, если установлен допустимый предел отклонений по месяцам 10%, то анализу следует подвергать те месяцы, где отклонение, как в “плюс”, так и в “минус” превысило заданную величину. Для кумулятивных отклонений используются нелинейные предельные ограничения, которые в графическом виде имеют форму воронки, сужающейся к концу планового периода. Это объясняется следующим: месячные колебания тем менее действенны, чем длиннее период накопления сумм, однако при этом возрастает необходимость в более “тонком” регулировании.

Оценка отклонений по влиянию на прибыль. Величина процентного отклонения отдельного параметра в первую очередь свидетельствует о качестве планирования и бюджетной дисциплине, но практически ничего не говорит о степени влияния на прибыль. Так, например, хотя 20%-ное отклонение по позиции “канцелярские товары” внешне очень значимо, однако 5%-ное снижение объема продаж влияет на прибыль гораздо сильнее. Данный подход предполагает ранжирование параметров, влияющих на прибыль, как в позитивном, так и негативном направлениях.

Анализ и оценка отклонений не должны выполняться механически во всех случаях: когда причины отклонений очевидны, необходимость в детальном исследовании отпадает. Напротив, незначительное и непонятное на первый взгляд отклонение может заслуживать тщательное исследование, так как в результате могут быть выявлены признаки и тенденции, которые в будущем могут привести к большим проблемам.

Задача контроллера, прежде всего, заключается в подготовке данных о величине отклонений и проведении анализа. При значительных отклонениях, превышающих допустимые границы, контроллер подключает для анализа соответствующие функциональные подразделения, ответственные за выявленные отклонения. Контроллеры и менеджеры должны совместно определить и признать сферы ответственности, закрепляемые за подразделениями. Так, отдел маркетинга отвечает за контроль отклонений маржинальной прибыли по продукту, затрат на рекламу, сбытовых издержек, производственный отдел - за контроль отклонения расхода материалов и т.п., отдел закупок - за контроль отклонения закупочных цен и т.д.

При установлении ответственных за возникновение отклонений необходимо учитывать реальную возможность влияния подразделения на полученный результат. Например, отдел сбыта не достиг намеченных планов из-за сбоев в производстве, приведенных к недопоставкам продукции, либо расход материалов в производстве резко возрос из-за того, что отдел закупок, укладываясь в свой бюджет, закупил более дешевые и некачественные материалы.

При анализе отклонений следует различать контролируемые и неконтролируемые причины. Неконтролируемые причины отклонений связаны с изменениями во внешней среде. Предприятие в состоянии в определенной мере влиять на контролируемые причины. Отклонения чаще всего возникают либо из-за ошибок при планировании, либо из-за ошибок, связанных с реализацией плана. Ошибки при планировании могут быть вызваны следующими причинами:

- недостаточностью информации;
- недостоверным прогнозом развития;
- неподходящими методами планирования.

При выявлении причин отклонений едва ли целесообразно рассматривать все влияющие факторы. Вполне достаточно ограничиться методами статистического анализа.

В практике анализа причин отклонений различают:

- анализ, ориентированный на прошлое;
- анализ, ориентированный на будущее (на перспективу).

При проведении анализа причин отклонений на основании данных из прошлого можно использовать системы показателей, о которых речь шла выше. В частности, система Du-Pont позволяет установить логическую цепочку влияния отдельных параметров: доходов, расходов, запасов, капитала и т.д. на интегральный показатель отдачи на вложенный капитал (ROI). На основании исследования можно выявить факторы, оказывающие наибольшее влияние на процентирувание капитала. Предлагаемый подход дает возможность проанализировать более подробно и углубленно влияние элементарных факторов - затраты на материал, заработную плату и т.п. - на промежуточные интегральные показатели: рентабельность оборота, оборачиваемость капитала, прибыль, цену, переменные затраты, фиксированные затраты и т.п.

Анализ отклонений с ориентацией на перспективу возможен в случае, если на предприятии осуществляется регулярный прогноз развития контролируемых параметров. Сравнивая плановые и прогнозные величины, можно оценить вероятные отклонения в перспективе, а также установить причины возможных отклонений. Например, в бюджете запланирован оборот на следующий год в 120 единиц. В конце 1-го квартала на основе анализа селективных или кумулятивных отклонений дается прогноз на конец планового периода, согласно которому оборот составляет 108 единиц. Абсолютное отклонение составит 10%. В качестве основной причины отклонений выступает ухудшение конъюнктуры рынка. Прогнозируемое отклонение является предупреждением о том, что запланированная цель может быть не достигнута и что должны быть выработаны корректирующие мероприятия.

1.8 Лекция №8 (1 час).

Тема: «Объекты контроллинга»

1.8.1 Вопросы лекции:

1. Контроллинг обеспечения ресурсами
2. Контроллинг производства
3. Контроллинг персонала

1.8.2 Краткое содержание вопросов:

1. Контроллинг обеспечения ресурсами

КОНТРОЛЛИНГ ОБЕСПЕЧЕНИЯ РЕСУРСАМИ (КОР).

Цели и задачи КОР

Целевыми задачами контроллинга обеспечения ресурсами (контроллинга закупок) являются контроль за экономичностью издержек при снабжении материалами, текущая оценка закупок и формирование ориентированной на рынок системы материального снабжения.

Деятельность предприятия в области закупок преследует цель найти и предоставить с минимальными издержками материальные ресурсы, необходимые для производственного процесса. В узком смысле - это обеспечение сырьевыми, вспомогательными и производственными (основными) материалами.

В рамках контроллинга обеспечения ресурсами (КОР) в первую очередь рассматривается информационное обеспечение процесса приобретения производственных ресурсов.

Инструменты КОР.

Исследование рынков закупаемых товаров и анализ поставщиков. Предполагает непрерывное накопление информации об этих рынках. Информация собирается, оценивается и систематизируется

При анализе поставщиков особое внимание уделяется качеству, количеству и ценам товаров у разных поставщиков, а также месторасположению поставщиков и срокам поставок. Основными исходными критериями при этом являются условия производственного процесса на предприятии. В зависимости от отрасли и от характерных особенностей предприятия выделяются основные факторы, влияющие на процесс снабжения.

Вначале анализируется совокупное предложение на рынке, а потом в соответствии с выбранными критериями выделяются наиболее подходящие поставщики.

АВС-анализ. Задача АВС-анализа состоит в оказании помощи покупателю (службам обеспечения) при выборе наиболее значимых для предприятия материалов. С его помощью можно выявить существенные и несущественные процессы обеспечения предприятия материалами и полуфабрикатами. Основные усилия направлены на нахождение товаров с наибольшей экономической значимостью для производства.

В процессе АВС-анализа рассчитываются количество и стоимость потребляемых материалов. По итогам расчета формируются три группы товаров: А, В и С. Товары группы А обладают наибольшей стоимостью (количество товара, умноженное на его цену), соответственно у товаров группы С - минимальная кумулированная стоимость.

Анализ возможных ситуаций прерывания процесса производства. Непрерывность производственного процесса может быть нарушена при отсутствии своевременных поставок комплектующих. Прерывания могут быть частичными или тотальными. В результате возникают затраты, вызванные прерываниями. Для характеристики процесса обеспечения производства материалами используют понятие "степень готовности поставщика" - критерий его физической готовности к поставке товара: чем выше связанная с тем или иным материалом стоимость прерываний, тем выше должна быть степень готовности его поставщика.

Определение верхних границ цен. Под верхней границей цены понимается максимальная цена, которую предприятие готово заплатить за товар. Она зависит от степени необходимости товара для производства. Если существует товар-заменитель, то его цена и является верхней границей цены. В случае когда альтернативы товару нет, решение о верхней границе цены принимает руководство предприятия.

2. Контроллинг производства

КОНТРОЛЛИНГ ПРОИЗВОДСТВА (КП).

Цели и задачи КП.

Целевая задача контроллинга производства (КП) - управление производственными издержками. К задачам КП относятся:

- оптимизация производственных издержек, в том числе программы их снижения;
- формирование условий эффективности производственного процесса;
- предоставление информации другим подразделениям о производственных издержках, загрузке мощностей, параметрах выполнения производственной программы и др.

Основными критериями оценки производства служат рентабельность, а также производительность ресурсов в стоимостном и натуральном выражении. Чтобы проанализировать в сфере производства факторы, влияющие, например, на отклонение по прибыли, контроллер должен выявить причины отклонения производственных издержек. С этой целью он анализирует процесс производства продуктов не только относительно стоимостной оценки, но и на основе данных о количественном использовании ресурсов, объема выпуска продуктов и затрат времени, выявляя наиболее значимые факторы.

На основании данных анализа по издержкам определяются допустимые отклонения по наиболее существенным факторам.

Инструменты КП.

Анализ отклонений. В рамках анализа отклонений фактические затраты сопоставляются с плановыми. Сравнение осуществляется как по видам издержек, так и по местам их возникновения. Анализируются отклонения по тем издержкам, которые обусловлены внутренними причинами (т.е. отражают результаты работы руководителей производства): загрузка рабочих и оборудования, изменение технологии обработки, потери рабочего времени, изменение методов организации работ и т.п.

Анализ отклонений позволяет:

выявить "слабые места" - области неэффективности, где возникают неблагоприятные отклонения, например перерасход материалов, превышение нормативной (плановой) трудоемкости;

найти неиспользованные возможности в случае возникновения благоприятных отклонений;

оценить качество используемых нормативов.

Основная задача анализа отклонений заключается не в поиске виновных, а в выявлении причин и факторов, вызвавших нежелательные отклонения. Это позволяет вести управление по отклонениям, т.е. вырабатывать мероприятия, направленные на снижение внутрипроизводственных издержек.

Установление предельно допустимых отклонений. В целях повышения эффективности управления не следует реагировать на все возникающие отклонения.

Анализ использования мощностей. Хотя этот метод и не позволяет установить непосредственно связь издержек с уровнем загрузки мощностей предприятия, однако его целесообразно использовать при оценке степени загрузки оборудования. Количественно ее можно измерить с помощью коэффициента загрузки оборудования, рассчитываемого как соотношение фактического и запланированного времени работы оборудования. Величина этого коэффициента существенно влияет на долю постоянных затрат в структуре себестоимости продукции.

Поиск "узких мест". В случае если сбыт не является "узким местом", т.е. спрос на определенные виды продукции превышает производственные мощности, необходимо выявить "узкие места" в производственном процессе.

Факторный анализ. При анализе выпускаемой продукции можно выявить ряд факторов, влияющих на изменения прибыли: цена продукта, изменение объемов производства и сбыта, издержки на единицу потребляемого ресурса, загрузка оборудования, производительность труда и т.д.

3. Контроллинг персонала

Цели и задачи контроллинга персонала.

Управление персоналом на предприятии следует понимать как процесс, охватывающий все основные фазы: планирование, контроль и регулирование. Для эффективного управления этим процессом, обеспечивающим конкурентоспособность предприятия в долгосрочной перспективе, необходимо разработать и внедрить систему контроллинга персонала.

Под контроллингом персонала понимают систему внутрифирменного планирования и контроля в сфере персонала, которая помогает преобразовывать стратегические установки в плановые величины и конкретные мероприятия, а также формировать основные положения по управлению персоналом.

В сферу деятельности контроллинга персонала входят разработка и предоставление инструментов для обеспечения стратегического и оперативного потенциала поддержания необходимой производительности труда на предприятии.

Основной задачей контроллинга персонала является систематическая и интегрированная обратная связь между планированием и анализом отклонений.

Задачами оперативного контроллинга персонала являются:

- привлечение персонала;
- развитие персонала;
- руководство персоналом;
- сервис для персонала;
- маркетинг персонала;
- мотивация персонала;
- увольнение персонала.

Инструменты контроллинга персонала.

Контроллинг потерь рабочего времени как составная часть всех вышеприведенных задач должен согласовываться с другими мероприятиями контроллинга персонала.

Сравнение по показателям. При оценке эффективности работы персонала могут использоваться как количественные, так и качественные оценки.

1.9 Лекция №9 (4 часа).

Тема: «Внедрение системы контроллинга»

1.9.1 Вопросы лекции:

1. Позиционирование службы контроллинга в организационной структуре предприятия
2. Фазы и темпы внедрения контроллинга
3. Назначение и задачи информатизации контроллинга
4. Информация в системе контроллинга
5. Математическая поддержка принятия решений

1.9.2 Краткое содержание вопросов:

1. Позиционирование службы контроллинга в организационной структуре предприятия

Служба контроллинга готовит информацию и предоставляет ее высшему руководящему составу предприятия (генеральному директору, заместителю директора по экономике), поэтому она должна подчиняться напрямую генеральному директору или заместителю директора по экономике, которому в свою очередь подчинены непосредственно главный бухгалтер, начальники финансового и планово-экономического отделов, начальник службы сбыта. Это позволяет службе контроллинга быть независимой от других начальников других финансово-экономических служб.

По приказу генерального директора службе контроллинга должны предоставлять всю необходимую информацию остальные службы предприятия, что ставит службу контроллинга в некоторое привилегированное положение. Не рекомендуется подчинять службу контроллинга начальнику планово-экономического отдела или главному бухгалтеру, несмотря на близость функций данных служб функциям службы контроллинга.

Организация службы контроллинга может быть централизованной либо децентрализованной.

Централизованная организация. В этом случае служба контроллинга является самостоятельным подразделением, а главный контроллер подчиняется председателю правления фирмы или члену правления, отвечающему за контроллинг и финансы. Служба контроллинга разрабатывает рекомендации по принятию решений, а главный контроллер обобщает эти рекомендации и предоставляет их лицам, принимающим решения. Помимо этого, главный контроллер координирует деятельность централизованных служб

контроллинга в области текущего и стратегического планирования, сметного планирования, анализа плановых и фактических показателей, корреспонденции и отчетности, выполняет специальные поручения, особые заказы и задания лиц, принимающих управленческие решения. Контроллеры подразделений ведут подготовительную работу по разработке рекомендаций, контролируют процесс разработки планов и рекомендаций, а также экономические результаты деятельности фирмы. Контроллеры подразделений подготавливают информацию, необходимую для принятия управленческих решений, предоставляют ее руководству и консультируют руководителей по вопросам выбора наиболее оптимальных решений.

Децентрализованная организация

При децентрализованной организации службы контроллинга часть задач централизованной службы контроллинга делегируется другим подразделениям. Недостаток такой формы организации в том, что подразделением может быть принято решение, выгодное скорее для самого подразделения, чем для фирмы в целом. Также может иметь место дублирование деятельности.

Опишем наиболее известные способы организации децентрализованной службы контроллинга.

Способ 1. Контроллер по направлению дисциплинарно подчинен линейному руководителю соответствующего направления, а функционально - вышестоящему контроллеру. Достоинство этого способа в том, что четко определена сфера ответственности контроллера направления и он независим по отношению другим подразделениям своего уровня управления. Недостаток - то, что у руководителя направления есть возможность контролировать информацию, идущую к центральному контроллеру (так как контроллер направления дисциплинарно подчинен непосредственно руководителю направления).

Способ 2. Контроллер направления административно подчиняется контроллеру более высокого уровня направления, а функционально - руководителю направления. Такой способ делает службу контроллинга более самостоятельной, давление руководителя направления на контроллера снижается, улучшается взаимодействие между подразделениями, однако могут возникать разногласия между руководителем направления и центральным контроллером.

Способ 3. Контроллер подчиняется руководителю соответствующего уровня управления, самостоятельных решений не принимает, а только консультирует. Его рекомендации могут быть приняты только в том случае, если их поддерживает линейный руководитель контроллера.

Способ 4. Контроллер административно и функционально подчинен центральному контроллеру и ориентирован на работу с руководителем направления. Этот способ рекомендуется при кризисных ситуациях и при расположенных далеко друг от друга объектах.

2. Фазы и темпы внедрения контроллинга

Выделяются следующие фазы внедрения контроллинга:

- 1 – принятие решения;
- 2 – вхождение в «двери» предприятия;
- 3 – «вживание» контроллинга в текущую деятельность предприятия;
- 4 – занятие прочных позиций;
- 5 – рост значимости и объема функций контроллинга.

1. Принятие решения. Не следует принимать решение о разработке и внедрении системы контроллинга в условиях резкого ухудшения основных показателей деятельности предприятия. Лучше это делать с появлением первых слабых сигналов (индикаторов) о возможных рисках для перспективного успешного функционирования предприятия. Затраты на создание новой системы велики. С психологической точки

зрения тоже проще и понятнее для всех выбирать момент устойчивого финансового состояния предприятия.

2. Вхождение контроллинга в «двери» предприятия идет после этапа 1 и назначения исполнителей. Это этап формирования инструментальной базы контроллинга и начальный этап создания службы контроллинга (но еще не систем контроллинга на предприятии в целом). В первую очередь разрабатываются следующие инструменты:

- система планирования (стратегического и оперативного) и бюджетирования на предприятии;
- методика расчёта маржинальной прибыли (по предприятию в целом, отдельным подразделениям, продуктам, клиентам и рынкам);
- методы расчёта затрат по видам, местам возникновения и продуктам;
- система отчётности, ориентированная на конкретных пользователей внутри предприятия;
- методика расчёта эффективности инвестиций и текущей деятельности предприятия;
- методика анализа отклонений плановых и фактических показателей и т.п.

Контроллёры должны уметь «продавать» собственную продукцию внутри предприятия конкретным пользователям, иначе эти инструменты не удастся заставить работать.

3. «Вживание» контроллинга в текущую деятельность предприятия продолжается 2-3 года. За это время контроллеры должны продемонстрировать действенность разработанных инструментов и убедить менеджеров в необходимости их применения в практической деятельности. Со стороны «клиентов» (менеджеров) должно появиться дружелюбное и доверительное отношение к контроллерам, готовность к сотрудничеству и коммуникациям.

4. Занятие прочных позиций. Организационно и инструментально создана служба контроллинга, а система контроллинга получила признание и распространение в подразделениях предприятия. При этом: становится заметным улучшение результатов работы подразделений, которые пользуются услугами контроллеров; руководство подразделений в своей оперативной деятельности не может больше обходиться без контроллеров; они становятся признанными партнёрами менеджеров; повсюду на предприятии говорят о хорошей и полезной работе службы контроллинга.

5. Фаза роста значимости и объёма функций контроллинга:

- контроллер выступает в качестве лидера и модератора при формировании рамочных показателей деятельности предприятия;
- контроллеры осваивают новые сферы деятельности (возникают контроллинг маркетинга, логистики, НИР и ОКР и др.);
- появляются подразделения стратегического контроллинга.

Темпы внедрения контроллинга. Выделяют 3 подхода к внедрению: «малыми шагами», «бомбометание» и «планируемая эволюция».

Первый подход (небольшими изменениями) не встречает трений в коллективе, но грозит прекращением внедрения.

«Бомбометание» - интенсивное и решительное изменение старой системы управления. Сопровождается сильным трением внутри организации.

«Планируемая эволюция»: подход основан на использовании принципов проект-контроллинга. Проект разбивается на ряд этапов (ступеней) с жёсткими сроками и целями. По завершению ступени проект заново пересматривается, корректируется по срокам и содержанию.

3. Назначение и задачи информатизации контроллинга

Управленческие решения на предприятии охватывают все стороны его деятельности: подготовку производства, собственно производство, сбыт, работу с персоналом, финансы и др. Основная задача управления - координация деятельности подразделений для наиболее эффективного их использования по решению стратегических, тактических и текущих задач предприятия. Этому должны способствовать высокий профессионализм сотрудников, широкая информационная поддержка анализа состояния и тенденций развития, компетентность в принятии стратегических и тактических решений, планирование и координация деятельности подразделений для достижения общих целей, проведение организационных и текущих мероприятий по поддержанию бизнеса, организация контроля и развития коллектива и личности в нем. В данной работе ограничимся лишь финансовой стороной управления. Особую роль в этой связи играет контроллинг, понимаемый как управление будущим бизнеса для обеспечения длительного функционирования предприятия и его структурных единиц. Управление бизнес-процессами требует комплексного рассмотрения как внешних, так и внутренних факторов. Анализ текущего состояния и перспектив развития собственного бизнеса, учет неопределенности в динамично изменяющейся макроэкономической ситуации в России и за рубежом, обострения конкурентной среды, а также постоянно меняющейся правовой сферы управления бизнесом недостаточно эффективны без формирования современной информационной системы контроллинга.

Информационная поддержка менеджмента должна не только обеспечивать руководство информацией о текущем состоянии дел, но и прогнозировать последствия тех или иных изменений внутренней или внешней среды. Только подобный подход позволит обеспечить организаторов бизнес-процесса всей информацией, требуемой для детального анализа текущей ситуации, и предусмотреть необходимые шаги для совершенствования деятельности.

Новые подходы к информатизации контроллинга и внедрение современных систем поддержки принятия решения призваны:

- объяснить усложняющиеся экономические проблемы организации и подвергнуть их оперативному анализу;

- обеспечить информационную поддержку управления бизнес- процессами по установленным целям;

- проанализировать и предложить возможные решения по реструктуризации и развитию бизнеса.

Миссия контроллинга заключается прежде всего в обеспечении длительного функционирования предприятия и его структурных единиц. При этом текущий анализ и регулирование плановых и фактических показателей подчинены указанной стратегической задаче. На первых порах контроллинг действует как сигнальная система, ориентированная на принятие своевременных мер при наличии отклонений от плана. При этом соблюдается цикл поддержания управленческих решений.

Система обеспечивает сопоставление плановых и фактических значений контролируемых показателей, основанное на плане развития предприятия и налаженной, хорошо структурированной системе управленческого учета.

По мере развития системы управления на предприятии контроль и управление со стороны уступают место самоконтролю и самоуправлению в зависимости от уровня полномочий и ответственности менеджера. При этом сохраняется централизация видов обеспечения управления (в том числе информационного).

4. Информация в системе контроллинга

Современные условия хозяйствования выдвигают перед менеджментом потребность в обеспечении его оперативной и достоверной информацией о деятельности

предприятия или организации Довольно удачно реализацию информационной функции осуществляет на ряде зарубежных фирм контроллинг.

В хозяйственной и финансовой деятельности предприятий проходят постоянные изменения, поэтому система контроллинга, а также его информационное обеспечение требуют постоянного совершенствования в соответствии с этими изменениями.

Система контроллинга сегодня требует отчетной (фактической) информации, которая формируется, в значительной части, в бухгалтерском управленческом учете. Для оперативного, текущего и перспективного управления необходима рационализация сбора информации на таких принципах:

- концепция функций управления в центрах принятия решений, дает возможность согласовать действия по планированию, учету, контролю, анализа на всех управленческих уровнях;
- делегирование полномочий и ответственности линейным и функциональным работникам;
- координация работы учетного аппарата, который находится в линейных и функциональных центрах принятия решений и ответственности;
- совершенствование системы коммуникации (информационных связей) внутри предприятия;
- подчинение систем планирования, учета, контроля и анализа службе контроллинга

Как известно, различают два вида методов контроллинга - оперативные и стратегические, главная цель которых заключается, соответственно, в обеспечении прибыльности и долгосрочного (длительного) существования фирмы. Если для оперативных методов контроллинга можно считать удовлетворительным существующее положение получения информации, материалов внутренней и частично внешней отчетности, то для информационного обеспечения стратегического и фактической планировки, что является чрезвычайно важным компонентом стратегических методов контроллинга, информации отчетности недостаточно.

Для того чтобы будущие удачные возможности сделать видимыми, необходимо использовать информацию о дальнейшем развитии внешних обстоятельств, что позволит разработать и претворить в жизнь оптимальную казней теги внешних условий. Это, в свою очередь, требует соответствующей системы информационного обеспечения. При этом систему информационного обеспечения рассматривают как первый этап систем планирования и контроля. На практике однако системы информационного обеспечения планирования и контроля являются параллельными процессами во времени, которые тесно связаны между собой. В связи с этим процессы информационного обеспечения следует рассматривать в тесной взаимосвязи с процессами принятия решений.

На сегодня по информации, которая используется, следует выделить определенные проблемы, главными из которых являются:

- количественная проблема;
- качественная проблема;
- временная проблема;
- коммуникационная проблема;
- потребность в информации;
- стоимостная проблема

Суть количественной проблемы заключается в определении рационального объема информации, необходимой для стратегического контроллинга. Сейчас отсутствуют критерии их исчисления. Значительной количества информации, которая необходима на для стратегического и тактического планирования, часто дают не совсем точную или вообще неточную количественную оценку. Поэтому на передний план сегодня поставлена развитие построенных по принципу модуля систем частичной информации, должны

развиваться на основе распределения стираемые и использоваться для получения и объединения рациональным показателем.

Проблема качества обусловлена необходимостью достаточного обоснования информационных характеристик тех или иных показателей. Не все они одинаково хорошо обоснованы, сказывается во многих случаях на недостатках в них направлениях принятия решений. А это в свою очередь, влияет на важность выбора стратегии развития предприятия в широком смысле.

Чрезвычайной актуальность приобретает сейчас проблема времени получения необходимой информации. Быстрое развитие мировой науки и практики ведет к значительному сокращению актуализации циклов, т.е. за относительно короткие промежутки времени важность и ценность информации снижается, она морально устаревшей.

Проблема коммуникации касается вопроса направления передачи информации, поскольку информация часто возникает не там, где она нужна. С этим вопросом связан также способ подготовки и уплотнения информации.

Остановимся несколько подробнее на сути и путях решения этой проблемы, которая, на наш взгляд, является одним из определяющих факторов организации и совершенствованию бухгалтерского учета, как наиболее важного и достоверного источника информации, его ориентации на управленческую систему.

Коммуникация является существенным компонентом системы управления и при не продуманной модели представления информации она может оказаться ненужной даже в том случае, когда в ней есть определенная ценность. Недооценка опыта ний процесса коммуникации является причиной того, что значительная часть данных учета обрабатывается бессистемно и безадресно, а это затрудняет ее применение со стороны управленческого персонала. Такое положение можно пояснить тем, что методология ведения бухгалтерского учета регламентирована различными инструкциями, которые предусматривают единые требования к обработке информации и оставляют за своими пределами проблему коммуникационных процессов.

Основные требования к учетным работникам по коммуникации и заключаются в обеспечении точности обработки информации, а также ее передачи в определенном лингвистическом коде. Для предупреждения сбоев в информационном потоке их необходимо формализовать, определив, кто, какую информацию, в какой форме, в какие сроки, кому должен передавать и какая ответственность возлагается на должностных лиц при задержании и искажении представленной информации.

Информация при передаче потребителями должна быть представлена определенным языком. Речь выполняет ряд функций: эмоциональную, описательную, оценочную, информационную. Она играет важную роль в коммуникации, обеспечивает единый подход и к пониманию передаваемой информации. Язык определяется по согласованию между трансмиттером и потребителем.

Для упорядочения коммуникационных потоков необходимо исследование возможностей бухгалтерского учета, с одной стороны, и запросов потребителей, с другой.

Важное значение для контроллинга имеет классификация коммуникаций, которая позволяет определить проблемы и слабые места коммуникационного процесса. Коммуникации подразделяются на следующие группы:

- межуровневые (информация перемещается внутри предприятия "снизу вверх" и "сверху вниз"). Такая коммуникация получила название вертикальной);
- между различными подразделениями (информация циркулирует на одном иерархическом уровне управления между отдельными структурными подразделениями и отделами. Такая коммуникация называется горизонтальной);
- межличностные (обмен информацией между руководителями, которые тратят на разговоры от 50 до 90% своего рабочего времени. Поэтому рациональное построение таких коммуникаций позволит решить вопрос разгрузки руководителей. В этом деле

важную роль играют вербальные барьеры и семантика (совокупность символов), часто вызывают искажение информации) организационные (учитывается то, что движение информации мы же уровнями управления может привести к недостоверности сообщений, информационных перегрузок работников вследствие неудовлетворительной организационной структуры предприятия).

Коммуникации тесно связаны с информационным обменом между членами коллектива, руководителями и подчиненными, поэтому проектирование коммуникационного процесса начинается после того, как будет сформирована организационная структура и определены функциональные обязанности всех членов управленческой команды, описано, какую информацию, в какие сроки и в какой форме следует подавать каждому из управленцев. Без согласования интересов в этом процессе невозможно достичь цели предприятия и координировать действия коллективу.

Важным с точки зрения контроллинга выявление спроса на информацию. Потребность в информации проявляется через процессы планирования и контроля и соответствующие им решения. В этом и определяют спрос на информации ию.

Основными характеристиками информации: вид, степень уплотненности, актуальность, форма изложения, значение, качество, назначение. Существенными для контроллера также убедительность и признаки риска информации иі.

На практике следует различать:

- управленческую информацию и информацию для выполнения;
- предварительную информацию и информацию для будущего;
- периодическую информацию и информацию непостоянного поступления

Контроллинг в своей практической деятельности \"потребляет\" в большей или меньшей степени вышеприведенные виды информации

Если рассматривать процесс во взаимосвязи с процессами планирования и контроля, то можно обнаружить различие между:

- информационными системами, и их частями, направленными в основном на стратегическое планирование и контроль;
- информационными системами, направленными преимущественно на тактическое планирование и контроль;
- системами обеспечения информацией, направленными в основном на оперативное планирование и контроль

Конкретизация признаков показывает, что абстрагирование от информационных запросов потребителя и цели невозможно

Относительно информационного спроса для отдельных этапов планирования и контроля можно вообще установить следующее:

1 Стратегическое планирование использует прежде внешнюю, нечисленную информацию, которая в значительной степени является одноразовой, ориентированной на будущее, и неточной

2 Тактическое планирование использует текущую информацию в постоянной форме. Сложность заключается в финансовой и контрактной информации. Наряду с этим важную роль играет информация о состоянии рынка

3 Оперативное планирование предполагает использование значительной мере количественных данных, синхронизации времени, мощности. Вся информация следует предоставлять очень быстро. В отличие от тактического планирования, где также достаточно переданных и приблизительных данных, здесь необходимы точные данные.

Современная практика показывает, что получение необходимой информации требует каждый раз все больших финансовых затрат. Суть стоимостной проблемы раз и заключается в необходимости поиска резервов снижения стоимости др. информационного обеспечения. Основное направление ее реализации - оптимизация информационного спроса в системе контроллинга. С этой целью необходимо заранее определиться в

необходимости конкретной информации, которая касается производственных вопросов, рыночных партнеров, возможных конкурентов, внешней среды

5. Математическая поддержка принятия решений

На сегодняшний день в теории принятия решения широко известны следующие методы:

1. Методы теории полезности. Теория полезности, изложенная в работе "Теория игр и экономическое поведение", носит аксиометрический характер. Авторы показали, что, если предпочтения людей по отношению к определенным играм (лотереям) удовлетворяют ряду аксиом, то их поведение может рассматриваться как максимизация ожидаемой полезности.

В работах Дж. фон Неймана и О. Morgenштерна предполагается, что вероятности даны как объективно известные величины. Д. Сэдвиж разработал аксиоматическую теорию, позволяющую одновременно измерять полезность и субъективную вероятность. Это нашло отображение в модели субъективной ожидаемой полезности (СОП), где вероятность уже определяется как степень уверенности в свершении того или иного события. Модель нашла широкое применение среди экономистов и рассматривается ими как обоснованное средство выбора наилучших решений. Достоинством модели СОП является возможность задним числом так подобрать параметры модели СОП, что она объясняет любой сделанный выбор.

СОП рассматривается и в работе Х. Райфа "Анализ решений: введение в проблему выбора в условиях неопределённости". Автором обоснован метод деревьев решений, суть которого состоит в разбиении задачи на ряд подзадач, а те, в свою очередь, на другие подзадачи, и так далее. В результате основная задача представляется в виде дерева решений (ДР). В части вершин ДР выбор осуществляется непосредственно ЛПР, в другой части - на основе субъективной вероятности свершения событий. ДР завершается исходами, каждому из которых приписывается определенная полезность. Вероятность каждого исхода подсчитывается как произведение субъективных вероятностей на пути, идущем от вершины ДР. Путем "сворачивания" ДР от конца к началу выбирается исход с наибольшей субъективной ожидаемой полезностью. Метод деревьев решений позволяет ЛПР, определить оптимальную последовательность действий (стратегию) с учетом личных оценок и предпочтений. Выбранная стратегия будет "лучшей" на данный момент из тех многих, которые имеются в распоряжении. "Лучшей", в смысле сравнения с множеством стратегий, которые стоило бы рассмотреть, стратегия будет в том случае, если она будет наиболее эффективной и рациональной в данной ситуации.

В основу многокритериальной теории полезности (МТП) положен научный труд Р. Кинни и Х. Райфа "Принятие решений при многих критериях: предпочтения и замещения". Учеными делается предположение, что варианты решений имеют оценки по многим критериям. В качестве дополнительных к общим аксиомам выступают аксиомы (условия) независимости, на основании которых доказываются теоремы о виде функции полезности. Авторы доказали, что при выполнении условия строгой условной независимости по полезности, функция полезности имеет либо аддитивный, либо мультипликативный вид.

МТП, как и предыдущие методы, строится аксиоматическим способом. В качестве достоинства МТП отмечается детальная проработанность процедур выявления предпочтений ЛПР.

2. Методы теории проспектов (ТП). Проспект - игра с вероятностными исходами. В методах ТП учитывается 3 поведенческих эффекта:

1. Эффект определенности - тенденция придавать больший вес детерминированным исходам.

2. Эффект отражения - к измерению предпочтений при переходе от выигрышей к потерям.

3. Эффект изоляции - тенденция к упрощению выбора путем исключения общих компонент вариантов решения.

Методы ТП, также как и предыдущие методы, имеют аксиоматические основы. Недостатком является то, что данный метод не снимает все проблемы, возникающие при изучении поведения людей в задачах выбора решения.

Главным недостатком всех перечисленных аксиоматических теорий является непроверяемый характер аксиом, что означает на практике требование к человеку принимать на веру правила рационального поведения, вытекающие из той или иной теории.

3. Методы ELECTRE. Французской школой теории принятия решений, возглавляемой Б. Руа, был предложен конструктивный подход к выработке решений, в рамках которого методы, модели и концепции рассматриваются как вспомогательные средства практического анализа ситуации. Эти средства позволяют, как уяснить цели принятия решения, так и лучше понять предпочтения ЛПР. Недостатком методов ELECTRE является то, что они являются вспомогательными средствами, а не способом выработки лучшего решения как при аксиоматическом подходе.

4. Метод анализа иерархий (МАИ). Часто используемый в последнее время метод принятия решений - МАИ, опирающийся на многокритериальное описание проблемы, был предложен и детально описан Саати Т. в своей работе "Принятие решений: метод анализа иерархий". В методе используется дерево критериев, в котором общие критерии разделяются на критерии частного характера. Для каждой группы критериев определяются коэффициенты важности. Альтернативы также сравниваются между собой по отдельным критериям с целью определения каждой из них. Средством определения коэффициентов важности критериев либо критериальной ценности альтернатив является попарное сравнение. Результат сравнения оценивается по бальной шкале. На основе таких сравнений вычисляются коэффициенты важности критериев, оценки альтернатив и находится общая оценка как взвешенная сумма оценок критериев.

Не смотря на то, что МАИ не имеет строгого научного обоснования и больше примыкает к эвристическим методам, этот метод нашел широкое практическое применение из-за своей простоты и наглядности. В ходе детального исследования МАИ были выявлены следующие существенные недостатки, такие как:

1. Рассогласование оценок, связанное с трудностями оценки отношений сложных элементов - 1-й вид рассогласования.

2. Рассогласование 2-го вида, связанное с предложенной дискретной шкалой для оценки элементов.

3. Резкое увеличение количества оценок с увеличением набора элементов. Не рекомендуется набор элементов больше 9.

4. Пересчет отношений значимости элементов в их важность осуществляется приближенным методом.

5. Эвристические методы. К эвристическим методам относят следующие методы:

- метод взвешенной суммы оценок критериев.

Каждой альтернативе дается числовая (бальная) оценка по каждому из критериев. Критериям приписывается количественные веса, характеризующие их сравнительную важность. Веса умножаются на критериальные оценки, полученные числа суммируются - так определяется ценность альтернативы. Далее выбирается альтернатива с наибольшим показателем ценности.

- метод компенсации.

Данный метод используется при попарном сравнении альтернатив.

Достоинством всех эвристических методов является простота и удобство, а основным недостатком то, что все они не имеют научного обоснования.

Таким образом, проведенный анализ показал, что рассмотренные методы, положенные в основу теории принятия решения, носят аксиоматический и эвристический

характер, т.е. не имеют строгого научного доказательства. Данные методы не позволяют интеллектуализировать процесс принятия решения, так как выработка окончательного решения всегда остается за командиром. Поэтому, предложен подход, ориентированный на методы интеллектуального анализа данных, необходимых ЛПР в процессе принятия решения. Данный подход основывается на методах машинного обучения, которые лежат в основе современных информационных технологий интеллектуальной обработки данных.

2. МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ ЛАБОРАТОРНЫХ РАБОТ

Не предусмотрены РУП

3. МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ПРОВЕДЕНИЮ ПРАКТИЧЕСКИХ ЗАНЯТИЙ

3.1 Практическое занятие №1 (1 час).

Тема: «Классификация затрат и результатов деятельности предприятия»

3.1.1 Задание для работы:

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Классификация расходов и доходов

Классификация расходов согласно ПБУ 10/99

Классификация доходов согласно ПБУ 9/99

Классификация затрат на производство и доходов для принятия управленческих решений и планирования

2. Решение задачи:

Определите к какой группе затрат: постоянные, переменные или смешанные можно отнести следующие виды затрат предприятия:

- металл, используемый для изготовления продукции;
- з/п рабочего, занятого сборкой изделия;
- з/п директора;
- амортизация офисного оборудования;
- арендная плата за офисное помещение;
- затраты на электроэнергию и водоснабжение.

Определите с помощью метода высшей и низшей точек (метод мини-макси) переменные расходы на единицу объема, величину постоянных затрат и составьте уравнение валовых издержек.

За прошедшие 6 месяцев на производственном участке при различной степени нагрузки на рабочие места имели место следующие фактические затраты.

Месяц	Объема производства, ед.	Фактические затраты, руб.
1	120	6500
2	136	7220
3	150	7850
4	148	7760
5	125	6725
6	115	6275

3.1.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

3.1.3 Результаты и выводы:

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

3.2 Практическое занятие №2 (1 час).

Тема: «Теоретические и концептуальные аспекты управления затратами»

3.2.1 Задание для работы:

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Управление затратами и производством.

Основные элементы системы управления затратами.

Базовые концепции в теоретической и практической области управления затратами.

2. Решение задачи:

Определите с помощью метода наименьших квадратов переменные расходы на единицу объема, величину постоянных затрат и составьте уравнение валовых издержек.

За прошедшие 5 месяцев на производственном участке при различной степени нагрузки на рабочие места имели место следующие фактические затраты.

Месяц	Объема производства, ед.	Фактические затраты, руб.
1	72	6550
2	80	7120
3	64	5850
4	70	6380
5	90	7600

3.2.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

3.2.2 Результаты и выводы:

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

3.3 Практическое занятие №3 (1 час).

Тема: «Формирование системы управления затратами организации»

3.3.1 Задание для работы:

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Попроцессный метод управления затратами.

Позаказный метод управления затратами.

Попередельный метод управления затратами.

ABC-костинг и реинжиниринг.

Система JIT.

2. Решение задач:

Предприятие производит продукт А, имеет два производственных подразделения (цех №1 и цех №2) и три обслуживающих подразделения (котельная, ремонтных и транспортный цех).

Обслуживающие подразделения не оказывают друг другу услуги. Затраты центров ответственности в отчетном периоде составили:

транспортный цех – 5000 руб.

ремонтный цех – 7550 руб.
котельная – 2850 руб.
цех №1 – 13000 руб.
цех №2 – 15000 руб.

Распределите затраты непроизводственных центров ответственности между производственными центрами ответственности, если база распределения – доля выручки от реализации продукции в общем объеме выручки предприятия. При этом доля выручки от реализации продукции цеха №1 – 35%, цеха №2 – 65%.

3.3.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

3.3.3 Результаты и выводы:

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

3.4 Практическое занятие №4 (1 час).

Тема: «Управление затратами на основе их распределения и планирования»

3.4.1 Задание для работы:

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Система «Абзорпшен-костинг».
Система «Директ-костинг».

2. Решение задачи:

Распределите накладные издержки цехов на производственные заказы. Определите себестоимость заказов и себестоимость изготовленной продукции.

Предприятие получило задание на выполнение четырех заказов по изготовлению продукции А.

Ожидаемая сумма накладных издержек на предстоящий период составляет 62500 рублей. В качестве базы их распределения используется заработная плата основных производственных рабочих.

Фактические данные по выполнению заказов:

Виды издержек	Заказ №1	Заказ №1	Заказ №1	Заказ №1
Количество произведенной продукции, шт.	200	250	290	260
Материальные затраты, руб.	10000	12500	14500	13000
Зарботная плата основных производственных рабочих, руб.	3800	5000	8500	7700

Определите себестоимость 1 тонны полуфабриката, готовой и реализованной продукции.

Продукт из однородного сырья проходит две последовательные технологические стадии изготовления.

За отчетный период имеется следующая информация.

Показатели	1 стадия	2 стадия
Запуск сырья, т	50	45
Количество произведенных полуфабрикатов, т	45	40
Добавленные затраты каждого передела, руб.	60000	115000

Учетная цена исходного сырья – 1500 руб. В отчетном периоде реализовано 30 т готовой продукции, сбытовые расходы составили 7500 руб.

3.4.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

3.4.3 Результаты и выводы:

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

3.5 Практическое занятие №5 (1 час).

Тема: «Общая характеристика контроллинга»

3.5.1 Задание для работы:

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

История возникновения контроллинга

Принципы контроллинга

Система контроллинга в управлении затратами

2. Решение задачи:

Предприятие производит продукт А, имеет два производственных подразделения (цех №1 и цех №2) и три обслуживающих подразделения (котельная, ремонтных и транспортный цех).

Обслуживающие подразделения не оказывают друг другу услуги. Затраты центров ответственности в отчетном периоде составили:

транспортный цех – 9000 руб.

ремонтный цех – 4750 руб.

котельная – 2250 руб.

цех №1 – 12000 руб.

цех №2 – 10000 руб.

Распределите затраты непроизводственных центров ответственности между производственными центрами ответственности, если база распределения – доля выручки от реализации продукции в общем объеме выручки предприятия. При этом доля выручки от реализации продукции цеха №1 – 60%, цеха №2 – 40%.

3.5.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

3.5.3 Результаты и выводы:

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

3.6 Практическое занятие №6 (1 час).

Тема: «Базовые элементы контроллинга»

3.6.1 Задание для работы:

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Система показателей оценки деятельности предприятия и его подразделений
Внутрихозяйственная управленческая отчетность
Инвестиционные расчеты

2. Решение задачи:

Распределите затраты обслуживающих подразделений между производственными подразделениями, используя метод пошагового распределения. Предприятие производит изделие А, имеет три производственных подразделения (цех №1, цех №2, цех №3) и два обслуживающих подразделения (котельная, ремонтный цех).

Затраты подразделений в отчетном периоде составили:

Центр ответственности	Сумма затрат, руб.
Котельная	1000
Ремонтный цех	1400
Цех №1	3500
Цех №2	2800
Цех №3	3250

Известно, что:

1) котельная оказывала услуги другим подразделениям в следующих объемах: ремонтному цеху – 10 Гкал, цеху №1 – 40 Гкал, цеху №2 – 20 Гкал, цеху №3 – 30 Гкал.

2) ремонтный цех оказывал услуги цеху №1 в размере 40% от общего объема, цеху №2 – 30%, цеху №3 – 30%.

3.6.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

3.6.3 Результаты и выводы:

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

3.7 Практическое занятие №7 (1 час).

Тема: «Объекты контроллинга»

3.7.1 Задание для работы:

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Контроллинг обеспечения ресурсами
Контроллинг производства
Контроллинг персонала

2. Решение задачи:

Распределите затраты обслуживающих подразделений между производственными подразделениями, используя метод двустороннего распределения. Предприятие

производит изделие А, имеет два производственных подразделения (цех №1, цех №2) и два обслуживающих подразделения (энергетический цех, ремонтный цех).

Два обслуживающих центра ответственности (энергетический цех и ремонтный цех) оказывают друг другу взаимные услуги в объеме 25% их общей величины. Одновременно 40% произведенной энергии отпускается в цех №1 и 35% - в цех №2.

Ремонтный цех выполнял для основных цехов услуги в следующем объеме: 50% от их общей величины цеху №1 и 25% – цеху №2.

Затраты подразделений в отчетном периоде составили:

Центр ответственности	Сумма затрат, руб.
Энергетический цех	1500
Ремонтный цех	1400
Цех №1	4500
Цех №2	3800

3.7.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

3.7.3 Результаты и выводы:

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

3.8 Практическое занятие №8 (1 час).

Тема: «Внедрение системы контроллинга»

3.8.1 Задание для работы:

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Позиционирование службы контроллинга в организационной структуре предприятия
 Фазы и темпы внедрения контроллинга
 Назначение и задачи информатизации контроллинга
 Информация в системе контроллинга
 Математическая поддержка принятия решений

2. Решение задачи:

Рассчитайте недостающие показатели и заполните смету цеховой себестоимости продукции. ОПР по изделию А составляют 26%, по изделию Б – 23%, по изделию В – 25% заработной платы производственных рабочих.

Смета цеховой себестоимости продукции

Вид затрат	Изделие А (8500 ед.)		Изделие Б (7600 ед.)		Изделие В (9100 ед.)		Итого
	на ед.	всего	на ед.	всего	на ед.	всего	
1. Сырье и материалы – всего, в т.ч.							
материал Х	75		120		95		
материал Y	12		35		18		
2. З/п основных производственных рабочих	260		220		270		
3. ОПР							
4. Цеховая себестоимость							

3.8.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

3.8.3 Результаты и выводы:

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

4. МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ПРОВЕДЕНИЮ СЕМИНАРСКИХ ЗАНЯТИЙ

Не предусмотрены РУП