

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**  
**КАЗАНСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**ИНСТИТУТ УПРАВЛЕНИЯ, ЭКОНОМИКИ И ФИНАНСОВ**

**Р.В. Нагуманова, А.И. Сабирова**

**КОНТРОЛЛИНГ КАК СОВРЕМЕННЫЙ МЕТОД  
УПРАВЛЕНИЯ СУБЪЕКТАМИ РАЗЛИЧНЫХ  
СФЕР ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**



**КАЗАНЬ**  
**2016**

**УДК 65.01**  
**ББК 65.290-2**  
**Н16**

*Печатается по рекомендации кафедры экономического анализа и аудита  
Института управления, экономики и финансов  
Казанского (Приволжского) федерального университета  
(протокол № 5 от 27 января 2016 года)*

**Рецензенты:**

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой экономического анализа и аудита Института управления, экономики и финансов  
Казанского (Приволжского) федерального университета

**В.Н. Нестеров;**

кандидат экономических наук, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита Института экономики, управления и права

**М.М. Безвидная**

**Нагуманова Р.В.**

**Н16 Контроллинг как современный метод управления субъектами различных сфер деятельности / Р.В. Нагуманова, А.И. Сабирова. – Казань: Изд-во Казан. ун-та, 2016. – 82 с.**

**ISBN 978-5-00019-587-1**

На современном этапе развития экономики, в частности, в условиях импортозамещения, неотъемлемой частью эффективного функционирования субъектов хозяйствования выступает контроллинг. Инструментарий контроллинга позволяет принимать оперативные, стратегические решения с целью оптимизации использования трудовых и финансовых ресурсов. В монографии раскрыты теоретические аспекты концепции контроллинга, а также направления внедрения и методы оценки эффективности ее использования.

**УДК 65.01**  
**ББК 65.290-2**

**ISBN 978-5-00019-587-1**

© Нагуманова Р.В., Сабирова А.И., 2016  
© Издательство Казанского университета, 2016

## СОДЕРЖАНИЕ

Преамбула .....	4
1. Теоретические аспекты концепции контроллинга .....	6
1.1. Особенности и экономическое содержание контроллинга .....	6
1.2. Методология контроллинга .....	11
1.3. Информационные системы для решения задач контроллинга .....	19
2. Организация и внедрение концепции контроллинга на предприятии....	26
2.1. Цикличность жизненного процесса предприятия .....	26
2.2. Практика внедрения контроллинга на российских предприятиях...	35
2.3. Основные этапы внедрения системы контроллинга на предприятии .....	45
3. Оценка эффективности использования концепции контроллинга .....	60
3.1. Основные методы оценки эффективности использования концепции контроллинга .....	60
3.2. Модель оценки эффективности использования концепции контроллинга .....	66
Заключение .....	70
Литература .....	72
Приложения .....	73

## Преамбула

Современные условия функционирования хозяйствующих субъектов выдвигают требования совершенствовать процессы управления на предприятии в части оптимизации и упорядочивания управленческих воздействий на экономическую сферу, постоянного исследования на предмет вариантов достижения поставленных целей. Уровень оперативности и надёжности учёта и контроля, глубина анализа при этом должны быть настолько высоки, что существует жёсткая необходимость в создании единого информационного обеспечения этих функций управления и их интеграции в единую систему.

Решение этих задач предполагает использование наиболее прогрессивных концепций и инструментов менеджмента. Одним из важнейших направлений в развитии теории и практики управления и совершенствования организации планирования, учёта, контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия является концепция контроллинга, реализация которой позволяет в нужные сроки и качественно предоставлять необходимую информацию на различные уровни управления.

В качестве наиболее перспективного направления решения данных проблем является разработка концепции контроллинга в системе управления предприятием.

Высокая степень взаимозависимости с управлением и изменчивости контроллинга на предприятии определяет актуальность применения системного подхода к процессам его преобразования и развития, что позволяет обеспечивать и эффективность функционирования организации в целом.

В связи с этим возникает необходимость разработки концепции контроллинга в системе управления предприятием, выявления основных направлений повышения эффективности его использования, построения системы контроллинга в рамках отдельно взятого предприятия.

В настоящее время в России на исследовании проблем концепции контроллинга, обосновании путей его развития специализируются ряд видных ученых.

Различные аспекты теоретических вопросов контроллинга рассмотрены в работах С.В. Данилочкина, Н.Г. Данилочкиной, Т.А. Головиной, Р.Е. Исаковой, Л.В. Поповой, Р. Краузе.

Концепцию контроллинга рассматривали в своих работах И.Л. Коленский, М.Л. Лукашевич, Н.Н. Пущенко, В.А. Старых, Е.Н. Тихоненкова, А.А. Харин, А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько.

Из зарубежных авторов в исследовании данного вопроса нужно отметить Д. Хана, В. Хофенбека, Р. Манна, П. Хорвата, Ю. Вебера.

Вместе с тем недостаточно исследованными остаются концепции контроллинга в системе управления отдельно взятого хозяйствующего субъекта.

Таким образом, возникает необходимость разработки теоретических положений концепции контроллинга и практических рекомендаций по формированию системы контроллинга на предприятии.

# ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КОНЦЕПЦИИ КОНТРОЛЛИНГА

## 1.1. Особенности и экономическое содержание контроллинга

Сегодня, когда контроллинг занимает прочные позиции в экономической науке и практике, разнообразие концептуально-теоретических подходов не способствует его единому пониманию. Зачастую полярные точки зрения, отличающиеся соотношением теоретических обоснований и прикладных исследований, затрудняющие его однозначную трактовку, создают проблемы его практической реализации на предприятии. В такой ситуации существенно-важным представляется раскрытие сущности контроллинга, которому способствует комплексный подход, актуальный при исследовании различных сторон ее проявления. При этом следование принципу развития или историзма обуславливает необходимость исследования процесса возникновения, становления и развития – генезиса теории контроллинга. Поскольку отрывать понятия и термины от национальной почвы недопустимо, то важным станет дифференциация анализа вклада американской и европейских школ контроллинга.

В современном значении слово «контроллинг» стало использоваться с 18 века, когда в 1778 году в США было законодательно учреждено ведомство «Comptroller, Auditor, Treasurer and six Commissioners of Accounts», в задачи которого входило государственное управление и контроль за расходованием средств. В Европе наибольшее признание контроллинг нашел в Германии и некоторых соседних странах, что говорит о главенстве немецкой школы, отвечающей немецкой психологии, в которой императив порядка занимает одно из основных мест.

Существенно важным представляется рассмотрение основных этапов развития научной теории управления, послуживших объективной причиной возникновения и дальнейшего развития контроллинга. Истоки формирования теоретических основ контроллинга необходимо связать с возникновением и развитием школы процессного менеджмента, в рамках которой А. Файолем управление было рассмотрено как универсальный процесс, состоящий из нескольких действий. Эти действия, каждое из которых само по себе является процессом, были названы управленческими функциями, а сам процесс управления явился общей суммой всех функций. Произшедшее под влиянием возникшей в 50-х годах прошлого столетия неудовлетворенности результатами процессного подхода, понимания его ограниченности, развитие и расширение

традиционной функции контроля послужили объективной причиной возникновения функции контроллинга. Использование системного подхода в управлении привело к пониманию взаимосвязи, увязки с целями функций планирования и контроля. Развитие функции контроля, обусловившее его понимание как интегральной характеристики организации, как инструмента достижения целей привело к формированию контроллинга как равноправной среди прочих управленческих функций. Однако в дальнейшем в США контроллинг стал рассматриваться в прикладном смысле, ориентируясь на практику.

По результатам анализа развития научной мысли на предмет сущности контроллинга можно утверждать, что существует множество его определений (Приложение 1).

Оценка роли и места контроллинга в управлении у различных авторов отличается. Западные экономисты такие как В. Хофенбек, П. Хорват, Д. Хан сходятся во мнении, что контроллинг есть управленческая концепция, которая охватывает все сферы деятельности предприятия: финансы и учёт, менеджмент и маркетинг, интегрируя и координируя деятельность различных служб для достижения оперативных и стратегических целей. В нашей стране развитие за последнее десятилетие экономической мысли в сфере технологии менеджмента повлияло на появление различных трактовок контроллинга, таких как «внутренний аудит» или «составная часть управленческого учёта и бюджетирования».

Обобщая трактовки термина, контроллинг может быть определен как целеориентированная система планирования и контроля, обеспечивающая интеграцию, системную организацию и координацию фаз процесса управления, функциональных областей, организационных единиц и проектов предприятия.

Под концепцией контроллинга следует понимать совокупность суждений о его функциональном разграничении, институциональном оформлении и инструментальной вооруженности в контексте целей предприятия, релевантных контроллингу, и целей контроллинга, вытекающих из целей предприятия. Однако, говоря о концепции контроллинга, авторы (как отечественные, так и зарубежные) в действительности зачастую сводят изложение вопроса к описанию традиционных инструментов менеджмента, таких как бюджетирование, ABC анализ, модели управления запасами и т.д. Цели и задачи, устанавливаемые для системы контроллинга согласно известным публикациям также можно считать вполне традиционными для менеджмента, который не именуется как «контроллинг». Управление прибылью, управление целями и так далее являются основополагающими моментами менеджмента вообще, а не представляют со-

бой некое «открытие» в теории контроллинга. С таких позиций затруднительно говорить о концептуальности контроллинга. Таким образом, контроллинг представляет собой (в традиционном рассмотрении) синтез методов и инструментов, известных и используемых в теории менеджмента, логистики, бухгалтерского учета.

Приняв в оборот термин «контроллинг», российские теоретики и практики менеджмента ведут речь о процессе управления предприятием, адаптированном к рыночным условиям деятельности. Ориентация на будущее состояние, на достижение целей оказывается фактически вне рассмотрения (или нераспознаваемо завуалированной).

Необходимо выявить коренные отличия контроллинга, позволяющие выделить его как целостную картину экономической реальности. Только в этом случае появляется возможность концептуального определения контроллинга.

Для полного понятия сущности контроллинга необходимо дать определения контроля, бюджетирования и аудита.

Контроль – процесс обеспечения достижения организацией своих целей, который заключается в сопоставлении фактического состояния фирмы с определенными критериями. Контроль призван обеспечить правильную оценку реальной ситуации и тем самым создать предпосылки для внесения корректив в запланированные показатели развития как отдельных подразделений, так и всей фирмы.

Бюджетирование – это планирование деятельности предприятия в числовом выражении на определенный период времени.

Аудит – предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских организаций) по осуществлению независимых проверок бухгалтерской отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов с целью установления достоверности их бухгалтерской отчетности и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации.

Таким образом, контроллинг является сквозной нитью на предприятии. Структура цикла контроллинга представлена на рисунке 1.1.1.



Рис. 1.1.1. Структура цикла контроллинга

Можно выделить три группы концепций контроллинга, которые связаны с его функциональным обоснованием и институциональным представлением: концепции, ориентированные на бухгалтерский учет, информацию и координацию.

В общем виде ключевые этапы генезиса контроллинга проиллюстрированы на рисунке 1.1.2.

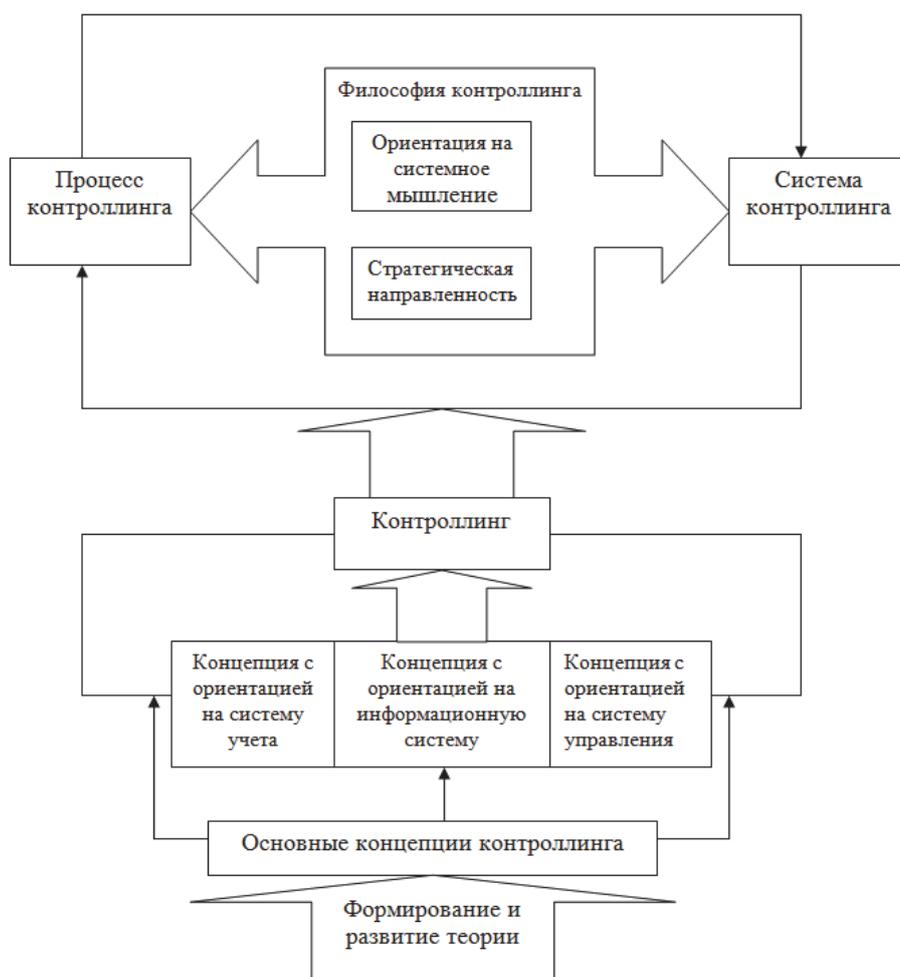


Рис. 1.1.2. Ключевые этапы генезиса теории контроллинга

О концепциях с ориентацией на учет можно говорить в тех случаях, когда преследуются информационные цели, которые могут быть реализованы в первую очередь с помощью данных бухгалтерского учета. Внимание при этом концентрируется на показателях успеха в денежном выражении. Речь идет, прежде всего, об обеспечении прибыли всего предприятия, несмотря на различия в целях хозяйственных областей и отдельных сотрудников. Этот подход может быть охарактеризован как ориентированный на прибыль или ограниченно ориентированный на информацию, так как основывается только на данных бухгалтерского учета. Базирующийся на учете контроллинг охватывает релевантные состоянию дел данные в денежном выражении. Эта количественность задается преимущественно в оперативных связях. Поэтому контроллинг с данной точки зрения относится, прежде всего, к оперативному уровню и лишь отчасти – к стратегическому, когда речь заходит о потенциале успеха. Однако ограничение контроллинга чисто денежными показателями представляется слишком узким подходом.

Более широкую перспективу открывают концепции с ориентацией на информацию. Они выходят за рамки подхода, ориентированного на бухгалтерский учет, и охватывают всю целевую систему предприятия, включая не только денежные величины. Это расширяет релевантную базу контроллинга; наряду с бухгалтерской базой используется количественная и качественная информация, причем ее источником являются непосредственно хозяйственные области предприятия.

Главная задача контроллинга здесь видится в координации получения и подготовки информации с потребностями в ней. Здесь необходимо подчеркнуть важность поддержки управления и обеспечение руководства компании информацией для принятия решений. В соответствии с интерпретацией понятия контроллинга в рамках данной концепции, можно сказать, что контроллинг – это выходящий за рамки одной функции управленческий инструмент, который поддерживает внутрифирменный процесс управления и принятия решений с помощью целенаправленного подбора и обработки информации.

Концепции с ориентацией на координацию базируются на различии между системой управления и системой исполнения. Первичная координация исполнения управленческих решений является задачей самой системы управления. Вторичная координация внутри управленческой системы, разбиваемой на ряд подсистем, относится к контроллингу. В отношении объема его координацион-

ной задачи различаются две группы концепций – с ориентацией на планирование и контроль и ориентацией на управленческую систему в целом.

Ориентированные на планирование и контроль концепции нацелены на координацию планирования, контроля и информационного обеспечения, но характеризуются более широким спектром задач, чем подходы с информационной ориентацией. П. Хорват, основоположник и главный представитель этого направления, понимает контроллинг как подсистему управления, которая координирует подсистемы планирования, контроля и информационного обеспечения, поддерживая тем самым системообразующую и системоувязывающую координацию. Под системообразующей координацией имеется в виду создание системных и процессных структур, которые способствуют согласованию задач, а под системоувязывающей координацией – координационную деятельность, которая осуществляется в рамках заданной системной структуры для решений проблем (а также как реакция на «помехи») и заключается в сохранении и адаптации информационных связей между подсистемами.

С осознанием того, что координационные проблемы могут возникнуть внутри всех и между всеми подсистемами управленческой системы (включая организацию и персонал), координационная задача контроллинга была расширена, в результате чего появились концепции с ориентацией на общеуправленческую систему.

По нашему мнению, разнообразие определений «контроллинга», даёт основание говорить о контроллинге не как о системе определенных знаний, а скорее, как о философии или о концепции управления предприятием, под которой следует понимать совокупность мнений о целях и задачах контроллинга, его организации и инструментарии на предприятии.

Контроллинг является интенсивно развивающимся направлением в области теории и практики управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятий. Существует множество определений контроллинга: от тождества: контроллинг равен управленческому учету до признания контроллинга философией менеджмента.

## **1.2. Методология контроллинга**

Контроллинг как система – есть надстройка системы управления, основным ядром которой является экономический инструментарий выработки мероприятий для достижения желаемого состояния организации как системы в це-

лом. На высших уровнях управления эта надстройка отвечает за стратегическую направляющую процесса управления, на низших – за операционную.

С позиции системного подхода можно дать общее определение системы контроллинга как совокупности всех элементов, подсистем и коммуникаций между ними, а также процессов, обеспечивающих разработку заданного направления функционирования организации. Систематизация набора элементов, входящих в систему контроллинга и состоящего из четырёх подсистем: методологии, структуры, процесса и техники контроллинга представлена на рисунке 1.2.1.

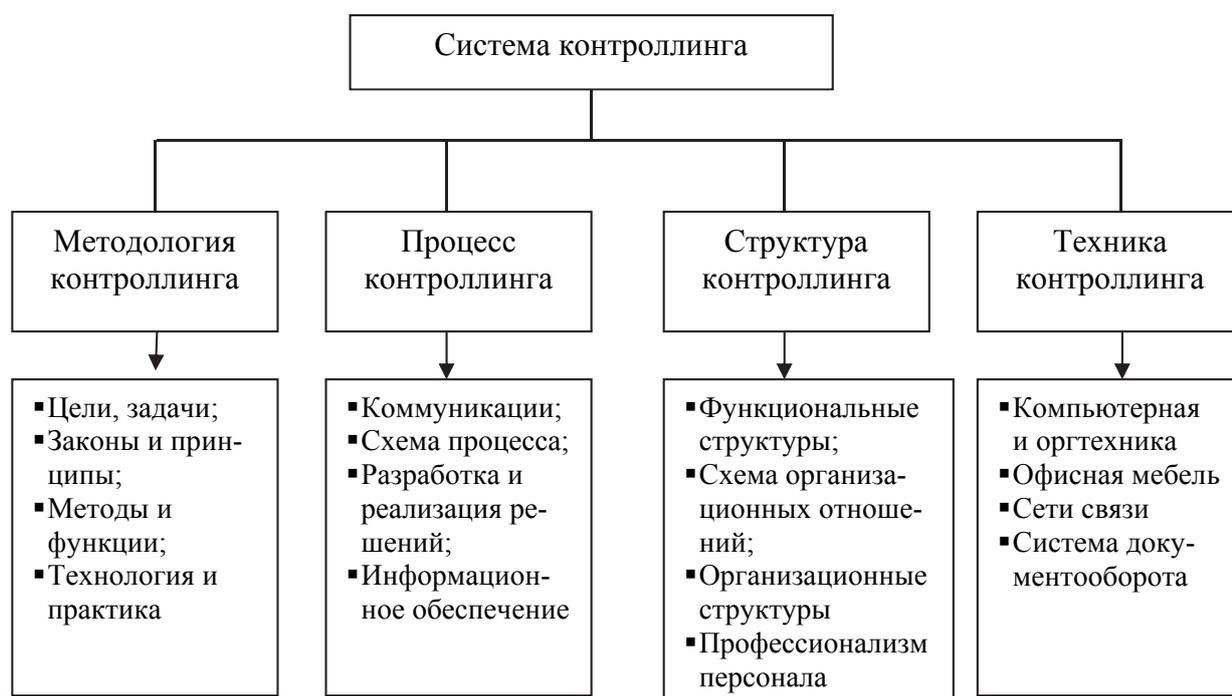


Рис. 1.2.1. Набор элементов системы контроллинга

Методология контроллинга включает: цели, законы и принципы, функции, методы, технологии и практику контроллинга. Процесс контроллинга представляет: систему коммуникаций, разработку и реализацию управленческих решений, информационное обеспечение. Структура системы контроллинга включает: функциональную и организационную структуру, схему организационных отношений, конкретные схемы взаимодействий высших органов управления и профессионализм персонала. Техника контроллинга включает: компьютерную и организационную технику, сети связи (внутренние или внешние) систему документооборота.

В свою очередь методология и процесс контроллинга формируют концептуальную сферу системы контроллинга, а структура и техника контроллинга –

её механизм. Элементы системы контроллинга продуцируют интеграцию на основе их взаимодействия в едином информационном пространстве, овладевают экономической ситуацией, процессами и управленческими воздействиями и вырабатывают мероприятия по координации последних.

Функционально контроллинг включает в себя действия по управлению и действия по поддержке управления, то есть в равной мере выполняет функцию управления и функцию его поддержки. Различение этих действий играет особенно важную роль при анализе его функции.

Х. Штайнманн и В. Кустерманн в качестве основных, «видовых» операций менеджмента называют селекцию, конкрецию и рефлексю. Поскольку конкреция представляет собой детальную и непрерывную селекцию, то в дальнейшем внимание будет уделено понятиям селекции и рефлексии.

Селекция означает выбор из множества возможностей, который производится в сфере управления предприятием в процессе принятия решений. Тем самым она определяет необходимые ориентиры действия. В идеальном случае селекция должна быть рациональной, то есть обеспечивать оптимальный выбор в плане эффективности и целесообразности из множества возможных вариантов.

Опасность ошибочного выбора должна снижаться благодаря рефлексии – антипода селекции. Если селекция может быть как результатом обдуманных шагов, так и интуитивных процессов, то рефлексия представляет собой отрешенно-критическую, специальную работу. Рефлексия как центральная из основных операций управления предприятием является тем самым задачей управленческой функции контроллинга. Поскольку селекция осуществляется в ходе выполнения всех других управленческих функций, то задача контроллинга состоит в рефлексии решений, которые принимаются в их рамках.

Функция контроллинга включает в себя в качестве частичной области традиционную функцию контроля и как более широкая управленческая функция, по логике вещей, стоит выше нее. Традиционная функция контроля в конце 70-х и в 80-е годы пережила период бурного развития и расширения. Это было вызвано признанием факта ограниченной планируемости событий в жизни предприятия, что потребовало перехода от контроля фактических результатов к разным формам контроля намерений. Анализ функции контроллинга и задачи рефлексии ясно указывает на необходимость их дальнейшего расширения, что позволит в дальнейшем говорить исключительно о контроллинге, а не о контроле.

Традиционная контрольная функция не может решать обширную рефлексивную задачу из-за чрезмерно тесной связи с планированием. Контроллинг,

напротив, благодаря существенному расширению перестает быть функцией-близнецом планирования и оказывается в тесных взаимоотношениях с другими управленческими функциями. Поэтому он в состоянии осуществлять функцию рефлексии согласования решений внутри каждой и между всеми управленческими функциями. Подобная расширенная задача рефлексии приобретает главное значение для управления предприятием, так как становится базой для целенаправленного обучения и необходимых адаптационных процессов.

В рамках представленной интерпретации функции контроллинга, соображения по координации подвергаются своего рода фильтрации благодаря рефлексии. Координация становится возможной отправной точкой рефлексии. Сам контроллинг не координирует, собственно координация осуществляется в рамках других управленческих функций. С помощью рефлексии согласования решений вносится существенный вклад в сохранение эффективной и целесообразной координации в сфере управления предприятием. С признанием феномена рефлексии возникает возможность более точного определения границ контроллинга, не исключая полностью координационный аспект и одновременно устраняя трудности разграничения, которые свойственны концепциям с ориентацией на координацию.

Функция контроллинга по поддержке управления вытекает из его управленческой функции. Для выполнения рефлексивной задачи необходима общая информационная панорама, учитывающая многоплановые взаимозависимости между управленческими функциями. Поэтому задачей контроллинга как функции поддержки управления является подготовка и текущая актуализация информационной картины для выполнения им функции управления. Инструментарий контроллинга по областям применения более подробно рассмотрен в Приложении 2.

Контроллинг как функция по поддержке управления охватывает идею информационного обеспечения, присущую концепциям контроллинга с ориентацией на информацию. В отличие от последних здесь информационная задача вытекает из вышестоящей управленческой функции контроллинга и тем самым включается в общефирменное поле действия.

Одновременно можно более точно разграничить информационную задачу контроллинга. Так, снимаются трудности разграничения с чисто техническим информационным менеджментом (информационно-коммуникационных технологий), что наблюдается в рамках концепций с информационной ориентацией. Поскольку информационная задача вытекает из вышестоящей управленческой

функции контроллинга как рефлексии, то ясно, что чисто техническое обеспечение не подпадает под функцию поддержки управления. Она определяется содержательным запросом в области рефлексивной задачи. Поэтому в рамках информационной задачи контроллинга могут рассматриваться и обрабатываться только информационные проблемы, прямо связанные с управлением, но не вопросы его технической поддержки.

Функционально-целевые установки контроллинга представляют собой сравнение трех массивов информации: плановых и фактических показателей, а результатов такого сравнения – с модельными вариантами сравниваемых величин и с аналогичными ретроспективными аналитическими данными. Такие функционально-целевые установки контроллинга отличают его от других процессов, в основе которых также лежат аналитические сопоставления, но только планово-отчетных данных. Представляется, что эту особенность контроллинга можно определить как методологический прием контроллинга, его метод. Данное свойство контроллинга, отличающее его от всех других спецификаций управленческих процессов, иллюстрирует рис.1.2.2

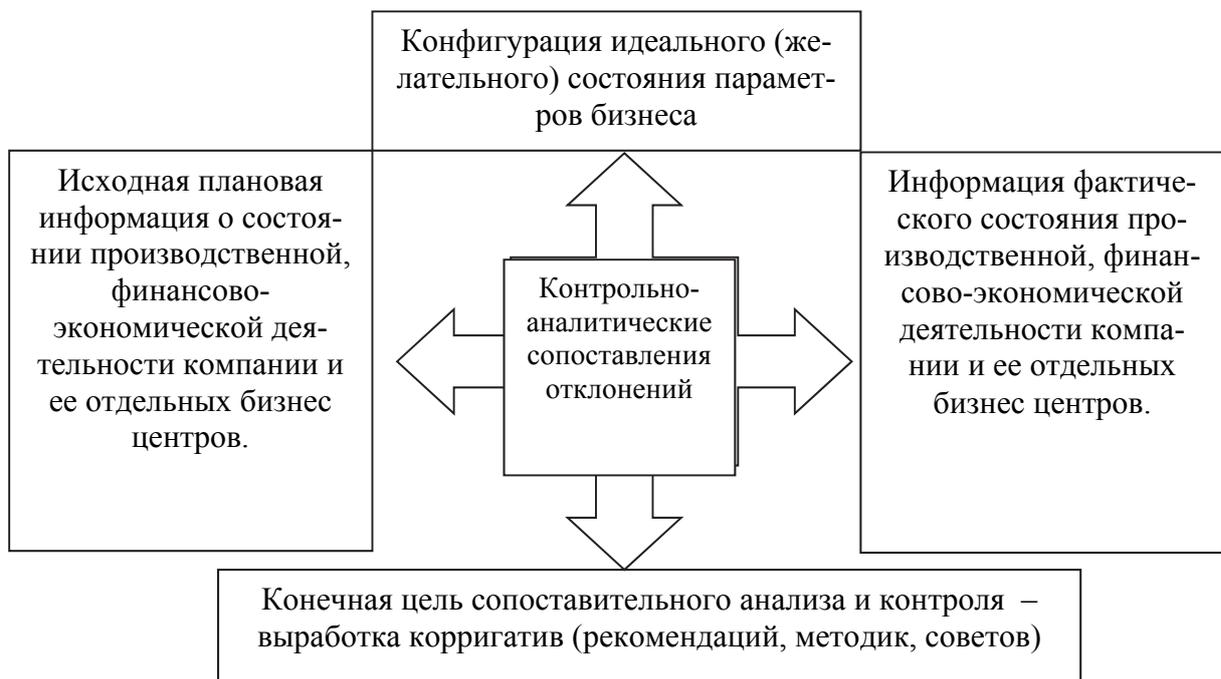


Рис. 1.2.2 Блок-схема содержания метода контроллинга

Применительно к управленческой деятельности это сводится к построению сигнальной системы отклонений для выработки контроллерами комплекса кор-

ректирующих установок («корригативов», от слова «корригирование – исправлять, совершенствуя) в режиме обратных связей.

Важнейшие методологические принципы контроллинга, основываясь на которых, можно эффективно управлять предприятием представлены в таблице 1.2.1.

*Таблица 1.2.1.*

**Комплекс организационно – методических принципов контроллинга**

Принцип	Сущность принципа
Целевая направленность действия каждого элемента	Направленность системы контроллинга на реализацию разработанной стратегии бизнеса. Для того чтобы быть эффективным, ему должен быть присущ стратегический характер с тем, чтобы он мог отражать основные приоритеты управления
Многофункциональность элементов системы	Этот принцип реализуется на практике через обеспечение системных планово-контрольных расчетов, их рассредоточение по приоритетным сферам бизнеса, научно обоснованном отборе подконтрольных сегментов, координации функций центров ответственности за результативное исполнение принятых решений
Ориентация на количественные стандарты	Эффективность контрольных действий значительно возрастает, если контролируемые стандарты деятельности выражены конкретными количественными показателями. Это не означает, что контроллинг не должен охватывать качественные аспекты деятельности. Речь здесь идет о том, что эти качественные аспекты должны встраиваться в систему количественных стандартов
Экономичность	Затраты на контроллинг должны быть минимизированы с позиций их адекватности его эффекту
Своевременность операций и гибкость	Это свойство заключается не в высокой скорости или частоте осуществления контрольно-управленческих функций, а в адекватности периодов контрольных действий периоду осуществления плановых заданий. Главное условие своевременности и гибкости контроллинга заключается в том, что он должен носить характер раннего предупреждения ухудшения бизнеса.
Простота построения связей в системе	Простые и четкие формы организации и методы контроллинга, построенного в соответствии с его целями.

Инструментарий контроллинга можно классифицировать по двум критериям: области применения – какие задачи помогает решить данный инструмент (Приложение 3) и периоду действия – оперативный или стратегический.

Современный менеджмент разделяет цели предприятия на две группы: оперативные (краткосрочные) и стратегические (долгосрочные, перспективные). Поэтому контроллинг позволяет осуществлять постоянный контроль за достижениями как стратегических, так и оперативных целей деятельности предприятия. Следовательно, контроллинг как система включает в себя два основных аспекта: стратегический и оперативный.

Стратегический контроллинг обеспечивает выживаемость предприятия, ориентирован на долгосрочные перспективы; его задачей является отслеживание степени адаптации предприятия к окружающей среде. Оперативный контроллинг осуществляется преимущественно в рамках имеющегося в наличии доходного потенциала предприятия. Его цель – оптимизация материальных, временных стоимостных параметров деятельности предприятия. Более подробное сравнение стратегического и оперативного контроллинга представлено в Приложении 4.

Основную роль в контроллинге играет исследование экономической сферы предприятия, определение текущего состояния «Есть» по отношению с состоянием «Должно быть», моделирование управленческих воздействий и анализ на этой основе процессов и ситуаций, которые могут привести предприятие к намеченным целям.

Концепция контроллинга может быть представлена как технология управления областями финансово-хозяйственной деятельности компании, включающая в себя:

- определение целей деятельности;
- отражение этих целей в системе показателей;
- планирование деятельности и определение плановых (целевых) значений показателей;
- регулярный контроль (измерение) фактических значений показателей;
- исследование причин отклонений фактических значений показателей от плановых;
- разработка на этой основе корригатив управленческих воздействий по минимизации отклонений.

Методология контроллинга реализуется на практике через особый механизм ее реализации применительно к условиям конкретной практики. Этот ме-

ханизм всегда должен быть рыночно мотивирован, настроен на корпоративные интересы. Следовательно, такой механизм на практике представляет собой прикладную модель процесса контроллинга с присущими ему функциональными установками на учет отраслевых, социально- кадровых, финансовых, налоговых и других особенностей ведения бизнеса.

Продуктивность контроллинга достигается при правильном конструировании на практике его организационно-методического контура, когда реализуются и методологические, и организационные принципы контроллинга. Правильность конструирования такого механизма означает его адекватность требованиям рыночной экономики.

Таким образом области менеджмента, такие как планирование, контроль, анализ, учёт являются не сколько составными частями (подсистемами) контроллинга, сколько инструментальными областями и организационными механизмами, на основе информации от которых реализуется функция контроллинга на предприятии. Система контроллинга лишь использует данные приёмы в своей деятельности и оперирует информацией – результатами, которые сформировались в ходе реализации на предприятии соответствующих функций управления. Сущность контроллинга заключается в сведении воедино, интеграции, этих информационных потоков и на основе их координации, определения направления воздействия на внешнюю и внутреннюю среду для достижения цели и своевременного доведения информации до лиц, принимающих управленческие решения (управляющей подсистеме). Можно сказать, что контроллинг выполняет роль компаса в процессе деятельности организации, осуществляет лоцию к достижению целей предприятия, выявляет векторы необходимых управляющих воздействий на окружающую среду организации.

Сущность контроллинга заключается в выявлении векторов воздействия на экономическую ситуацию для достижения намеченных целей на основе интеграции и координации информационных потоков, являющихся результатом реализации функций управления экономической деятельностью. Рассматривая контроллинг с позиции системного подхода, его можно определить как целостную систему управленческих элементов, посредством взаимодействия которых достигается ориентация управленческого процесса на предприятии для достижения поставленных целей. Контроллинг есть элемент управления управлением в организации, управляющей системой, контролирующей, координирующей и учитывающей действительное состояние системы управления.

Можно утверждать, что на каждом предприятии, где есть система управления с элементами выработки её желаемого состояния существуют те или иные элементы контроллинга, но из-за отсутствия взаимосвязи (и взаимовлияния) между ними отсутствует и система контроллинга на данном предприятии.

Итак, концепция контроллинга, направленная на интеграцию в единой системе учета, планирования, контроля и анализа и построение системы эффективного управления предприятием, является тем организационно-методическим обеспечением, посредством которого осуществляется координация управленческой системы на предприятии.

### **1.3. Информационные системы для решения задач контроллинга**

Информационные системы управления представляют собой сведения, данные, оформленные таким образом, чтобы обеспечивать удобство принятия решений. На наш взгляд, проблема большинства организаций сегодня – это не то, что они мало знают, а то, что они не знают, что именно они знают. Знания разбросаны по всей организации, и никто не знает, сколько их, как и куда они перемещаются.

Вовремя доставленная исполнителю релевантная информация является одним из главных условий успешного выполнения функций и эффективного достижения поставленных целей. Важнейшим условием эффективности становится скорость нахождения, использования и преобразования исходной информации в решения и действия. Функции информационного обеспечения необходимо придать свойства не только фильтра, концентратора, накопителя и регулятора информационных потоков, но и производителя и поставщика необходимой для работы персонала информации.

Информационные продукты являются как средством ведения деятельности, так и ее результатом. Следовательно, чтобы полноценно управлять деятельностью необходимо синхронизировать и интегрировать движение информационных потоков с потоками работ материальных и финансовых ресурсов, а это требует контроля, учета, анализа, планирования, координации – то есть управления, централизованного и организационно согласованного, что и является целью контроллинга.

Управление бизнес-процессами требует комплексного рассмотрения как внешних, так и внутренних факторов. Анализ текущего состояния и перспектив развития деятельности, учет неопределенности в изменяющейся макроэконо-

мической ситуации в России и за рубежом, обострения конкурентной среды, недостаточно эффективны без формирования современной информационной системы контроллинга.

Большая часть информационных систем и технологий основывается на функциональном подходе, который заложен в их архитектуре. Подобные ИТ-решения не дают полноценных возможностей для управления бизнес-процессами. Однако важность бизнес-процессов была столь очевидна, что ведущие производители таким систем стали определять свои программные продукты как «процессно-ориентированные». Проблема, однако, заключается в том, что стандартные системы на самом деле не являются процессно-ориентированными. Многие проекты были начаты под флагом процессного подхода, но очень скоро такая ориентация приносилась в жертву быстрому решению краткосрочных задач снижения затрат и сроков внедрения информационных систем.

Наиболее полно процессно-ориентированный подход реализован в решениях, базирующихся на технологии Workflow. Согласно глоссарию международной организации Workflow Management Coalition (WfMC), Workflow – это автоматизация (полная или частичная) бизнес-процесса, при которой документы, информация или задания передаются для выполнения необходимых действий от одного участника к другому в соответствии с набором процедурных правил. Сейчас идеология Workflow принята на вооружение многими производителями систем управления предприятием.

На сегодняшний день наиболее широкими возможностями применительно к задачам контроллинга из зарубежных систем обладает система R/3 фирмы SAP AG, из отечественных «Галактика», Инталев «Корпоративные финансы». Рассмотрим возможности указанных систем более подробно.

Контроллинг в системе R/3 фирмы SAP AG.

Среди зарубежных систем автоматизированного управления SAP R/3 вызывает сегодня наибольший интерес, что подтверждается наличием более 12 тысяч инсталляций в мире. Система R/3 ориентирована на комплексное решение управленческих задач для предприятий различного профиля. Она включает в себя универсальные компоненты, обеспечивающие решение типовых задач, а также специализированные компоненты для решения проблем, специфических для отраслевых предприятий. В состав универсальных взаимосвязанных компонентов системы R/3 входят:

- модули финансового учета системы, включающие бухгалтерию, управление финансами, контроллинг;
- модули управления проектами;
- модули логистики, включающие продажу и дистрибуцию, управление поставками, производственное планирование, управление качеством;
- система управления персоналом;
- система делопроизводства и коммуникаций;
- информационная система руководителя.

Модуль контроллинга ориентирован на задачи управленческого учета для подготовки принятия решений по достижению целей организации и объединяет функции, которые обеспечивают решение следующих задач:

- документирование в количественном и стоимостном отношении потребления производственных ресурсов для выполнения работ;
- контроль экономичности;
- поддержка принятия решения.

Основой модуля Контроллинг служит архитектура, которая ориентируется на объекты, несущие в рамках одного временного периода затраты и/или выручку. Все компоненты модуля располагают мощными функциями системы отчетов для поддержания диалоговой системы отчетов и выдачи распечаток. Для распространенных видов анализа имеются стандартные формы отчетов, которые могут быть дополнены индивидуальными для фирм отчетами.

Отдельного внимания заслуживает программа «Navision» – это интегрированные, готовые для работы в Интернет, решения для управления ресурсами предприятия (ERP), сотрудничества в каналах поставок (SCC), управления отношениями с клиентами (CRM), управления знаниями и электронного бизнеса для малых, средних и структурных подразделений крупных предприятий, включающие следующие основные функциональные области: финансы, торговля, производство, управление отношениями, e-бизнес, управление знаниями. Решения Navision имеют высокую гибкость и низкую общую стоимость владения. Navision – универсальное решение для управления финансовыми и товарно-материальными потоками, позволяющее за сжатые сроки повысить эффективность бизнеса. Navision – включает в себя необходимый инструментарий для адаптации под специфику конкретного предприятия, а также средства интеграции с уже существующими на предприятии информационными системами.

## Контроллинг в российских информационных системах.

Российский опыт автоматизации решения задач контроллинга менее обширен, чем зарубежный. В то же время ряд разработок представляет особый интерес. Это система «Галактика» компании «Галактика» и система Инталев «Корпоративные финансы». Система «Галактика» направлена на решение задач управления предприятием (в отличие от традиционного регистрационно-накопительного подхода) с использованием комплексного подхода к автоматизации его различных служб, последовательное прохождение документов по различным модулям, с возможностью поэтапного внедрения и приобретения тех модулей, которые необходимы для работы. Модульность построения системы допускает как изолированное использование отдельных составляющих, так и их необходимые произвольные комбинации, включая интеграцию с существующими программными наработками.

С точки зрения решаемых задач систему «Галактика» можно условно подразделить на несколько функциональных контуров:

1. Контур административного управления решает задачи финансового и хозяйственного планирования, финансового анализа, управления маркетингом.

2. Контур управления персоналом предназначен для автоматизированного учета кадров и расчетов по оплате труда персонала.

3. Контур бухгалтерского учета – функционально полная система ведения бухгалтерского учета.

4. Контур оперативного управления реализует задачи, связанные с организацией и управлением производственной и коммерческой деятельностью предприятия.

5. Контур управления производством автоматизирует техническую подготовку производства, включая технико-экономическое планирование и учет фактических затрат.

6. Контур администрирования – набор сервисных средств для квалифицированных пользователей и программистов, обеспечивающих администрирование базы данных, корпоративный обмен данными, обмен документами с внешними информационными системами, а также проектирование пользовательского интерфейса и отчетов.

7. Информационная система руководителя предназначена для руководителей предприятий, холдингов, корпораций и поддерживает управленческую деятельность высшего руководства, обеспечивая эффективным инструментарием для решения задач мониторинга оперативной деятельности и анализа дея-

тельности предприятия, повышения «информационной прозрачности» предприятия, исключения возможности искажения реальных данных, снижения издержек получения информации для принятия оперативных и стратегических решений.

Однако стоит отметить недостатки данной системы. Основными недостатками системы «Галактика» являются высокая стоимость, длительность внедрения и освоения, сложный язык программирования и как следствие небольшой опыт успешного внедрения и не проработанная методика внедрения на предприятии.

Теперь наиболее подробно остановимся на программах компании Инталев «Корпоративные финансы».

«ИНТАЛЕВ: Корпоративные финансы» – программно-методический комплекс, включающий в себя методики постановки подсистем бюджетного и процессного управления, средства для проектирования регламентов системы управления финансами, настройки исполнительного ПО и расширенные возможности бюджетирования, управленческого учета, документооборота и прогнозирования. В «ИНТАЛЕВ: Корпоративные финансы» входят следующие (в зависимости от версии) программные модули и методические руководства:

- «ИНТАЛЕВ: Бизнес-процессы».
- «1С-ИНТАЛЕВ: Бизнес архитектор».
- Методическое руководство «Пять шагов к совершенству: Бюджетирование».
- Методическое руководство "Пять шагов к совершенству: Бизнес-процессы".

«ИНТАЛЕВ: Бизнес-процессы» является инструментом руководителя для повышения управляемости компании путем автоматизации документооборота. Продукт обеспечивает эффективное взаимодействие сотрудников при выполнении бизнес-процессов, пронизывающих различные подразделения компании, и контроль выполнения этих процессов.

Этапы работы в «ИНТАЛЕВ: Бизнес-процессы».

1. Описание бизнес-процессов. На первом с помощью графического редактора описываются бизнес-процессы компании.
2. Выполнение бизнес-процессов. На втором этапе программа автоматически ставит задачи согласно настроенным бизнес-процессам, перемещая информацию между участниками.

3. Контроль и анализ. Автоматически собираются все необходимые данные для контроля и анализа: кто выполнил или не выполнил задачу, когда, почему, какая дополнительная информация для выполнения процесса была предоставлена.

Программа обеспечивает выполнение задач по цепочке пользователей по заранее заданному алгоритму, тем самым автоматически организовывая рабочий процесс. Реализована возможность контроля и анализа работ руководством предприятия.

Программа «1С-ИНТАЛЕВ: Бизнес-архитектор 1.0» является современным средством моделирования системы управления предприятием и позволяет описывать, проектировать и оптимизировать структуры бизнес-процессов в различных областях управления с учетом потребностей и задач конкретной организации. Продукт «1С-ИНТАЛЕВ: Бизнес-архитектор» применяется на любых предприятиях вне зависимости от сферы деятельности: коммерческие фирмы, холдинги, корпорации, государственные и общественные организации. С одной стороны, «1С-ИНТАЛЕВ: Бизнес-архитектор» — самостоятельный программный продукт, который может поставляться отдельно и решать организационные задачи. С другой стороны, это модуль, который выполняет и первоначальные задачи средств Orgware, является основой корпоративной информационной системы предприятия.

Результатом применения программы является формализованная структура областей управления предприятием, ряд сформированных регламентных положений и инструкций, являющихся основой для управленческой деятельности компании.

Функциональные возможности.

1. Логическая структуризация. Предприятие представляется в виде модели, разделенной логически на отдельные области управления. Каждая область управления имеет свой набор классификаторов, проекций и отчетов, настраиваемую персонально для каждого пользователя безопасность. Представление и навигация по данным осуществляется при помощи проводника, объекты которого являются единой системой.

2. Формализация и визуализация классификаторов. Любой справочник может быть представлен для редактирования, просмотра в виде структуры дерева, списка, организационной диаграммы.

3. Система распределений. Классификаторы связываются между собой путем создания проекций. Возможна работа с многомерными проекциями, со-

стоящими из нескольких классификаторов-измерений, с проекциями, связи в которых представляют собой систему значений.

4. «Типизация» проекций. Проекция разделяется на типы, что характерно для многовариантного проектирования. Одно и то же распределение может быть представлено в виде различных вариантов. Это полезно при управлении изменениями, когда существуют проекции одного типа: проекция «как есть» переходит в проекцию в формате «как надо», а также для сравнения различных вариантов построения управленческих структур.

5. Настройка регламентных документов. Пользователь настраивает шаблон регламентного документа, состоящий из блоков, которыми могут служить классификаторы, проекции и внешние документы.

6. Формирование структуры в виде организационной диаграммы (Объект MS Office). На основании классификатора в программе MS Excel формируется в визуальном представлении организационная диаграмма, которая является объектом MS Office.

Одним из основных отличий аналитической системы от системы оперативной обработки данных является не столько большой объем обрабатываемых данных, сколько необходимость поддерживать обработку произвольных, заранее нерегламентированных запросов из различных источников информации.

## **2. ОРГАНИЗАЦИЯ И ВНЕДРЕНИЕ КОНЦЕПЦИИ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРЕДПРИЯТИИ**

### **2.1. Цикличность жизненного процесса предприятия**

Состояние эффективно функционирующего предприятия не возникает ни откуда, а, возникнув, не может существовать вечно. Это обусловлено постоянным изменением внешней и внутренней среды функционирования предприятия. Предприятие как финансово-экономический механизм имеет определенный жизненный цикл, поскольку всякая система обладает предельными возможностями, ограничивающими ее дальнейшее существование в первоначальном виде определенным периодом времени. Таким образом, задачей руководства предприятия является определение момента проведения комплекса мероприятий по увеличению эффективности функционирования предприятия с учетом организационно-экономических особенностей этапа жизненного цикла и, возможно, начала преобразований, связанных с переходом в новое качественное состояние. В случае если прибыль от основной деятельности недостаточна для покрытия затрат, связанных с функционированием предприятия, а основной доход носит случайный характер, то эти преобразования могут вылиться в диверсификацию производства, перевод капиталов в другую отрасль, преобразование организационно-правового статуса предприятия, что, в общем-то, и происходило на протяжении всех лет рыночных реформ в России.

Продолжительность жизненного цикла предприятия для различных стран и разных отраслей будет различной, тем не менее, характер кривой для всех предприятий одинаков. Кривая жизненного цикла состоит из отдельных участков (этапов), каждый из которых описывает зависимость предприятия от внешних и внутренних условий, возникающих в тот или иной отрезок времени. На каждом этапе имеются факторы, влияющие на финансово-экономическую стабильность функционирования предприятия.

Условно можно выделить следующие этапы:

- 1) зарождение предприятия;
- 2) рост деловой активности;
- 3) зрелость;
- 4) спад.

Этап зарождения характеризуется созданием предприятия и постепенным внедрением на рынок, происходит технико-экономическое становление,

накопление активов предприятия. На этом этапе важно отслеживать прогнозные показатели, сравнивать с фактическими и корректировать их. Особое внимание следует уделять динамике структуры активов. Объемы производства и продаж на этапе зарождения растут медленными темпами. Так как каналы поставки сырья и продажи готовой продукции не отлажены, возникают трудности и с производством и со сбытом. К новому предприятию относятся настороженно поставщики, кредиторы, потребители. Спрос мал, затраты на рекламу велики. На этапе зарождения предприятия особое внимание должно уделяться показателям платежеспособности и финансовой устойчивости. Так как в этот период предприятие еще не работает на полную мощность, делать какие-либо выводы по показателям рентабельности или оборачиваемости еще рано. На этапе зарождения предприятие имеет довольно большую долю заемных средств и финансовый риск, связанный с предприятием, довольно высок, поэтому необходимо стабилизировать финансовые показатели.

На этапе роста деловой активности предприятия темпы роста продаж резко возрастают, предприятие признается потребителями, поставщиками, кредиторами. Производство отлажено, затраты на него сокращаются, каналы товародвижения и реклама налажены. Производство характеризуется интенсивной модернизацией, растет качество продукции. На данном этапе доля заемных средств в активах предприятия заметно сокращается. Показатели финансовой устойчивости и платежеспособности должны быть уже стабильны. Если они не стабилизировались на предыдущем этапе, то это означает, что предприятие не добилось того уровня эффективного функционирования, который соответствует данному этапу. Требуется пересмотреть маркетинговую стратегию и заемную политику предприятия.

На этапе роста важными становятся показатели оборачиваемости и рентабельности продаж. Чем выше эти показатели, тем лучше идут дела у предприятия. Уменьшение одного из коэффициентов должно анализироваться с целью своевременного принятия соответствующих мер по оздоровлению предприятия.

Для поддержания эффективности деятельности предприятия на данном этапе необходим анализ показателей рентабельности, особенно рентабельности продаж. На предыдущем этапе рентабельность могла быть не очень высокой, так как производство еще только налаживалось, но, когда предприятие достигло этапа роста, то, видимо, были преодолены препятствия, связанные с внедрением предприятия в отрасль и оно вышло на стабильный уровень работы.

Период зрелости наступает в результате напряжения всех сил предприятия, а именно: при полной занятости всех ресурсов (рабочей силы, земель, мощностей, капитала, предпринимательской способности и т.п.) И при полном объеме производства, что означает эффективное использование и распределение ресурсов (использование наилучших технологий, техники и т.п.). Конкурентную борьбу предприятие выдержало. На этом этапе важнейшими являются внутренние факторы, т.к. внешние условия благоприятствуют процветающему предприятию. Предприятие стремится снижать цены, создавать льготы при повторных или неоднократных покупках товаров, уделяет большое внимание сервису. Для поддержания эффективного функционирования предприятия в период зрелости необходимо контролировать состояние показателей рентабельности продаж, рентабельности активов и собственного капитала, оборачиваемости. Однако, если показатели финансового и производственного рисков высоки, то необходимо стабилизировать и показатели финансовой устойчивости и платежеспособности. Отклонение финансовых показателей от нормальных среднеотраслевых значений в период зрелости свидетельствует о финансово-экономической нестабильности функционирования предприятия и, если не принять меры по финансово-экономическому оздоровлению, предприятие может в скором времени оказаться в очень затруднительном положении.

Основными сигналами, свидетельствующими о снижении эффективности деятельности предприятия в период зрелости, могут быть, в первую очередь, моральный и физический износ основных средств, обновление которых требует привлечения дополнительных средств, что увеличит показатели рискованности предприятия. Тем не менее, если руководство четко спланирует свои действия, и сможет, в итоге, перейти на качественно новый технический и технологический уровень и увеличить объем производства, повысив при этом качество товаров, то предприятие перейдет на новую кривую жизненного цикла в период роста и соответственно избежит периода спада (рис. 2.1.1.).

Следующим сигналом снижения эффективности деятельности предприятия является омертвление оборотного капитала, т.е. скопление на складах большого количества сырья, материалов, а также готовой продукции. В результате чего снижается оборачиваемость оборотных активов и рентабельность продаж. В этом случае также необходим переход на качественно новый технико-технологический уровень производства и активный маркетинг.

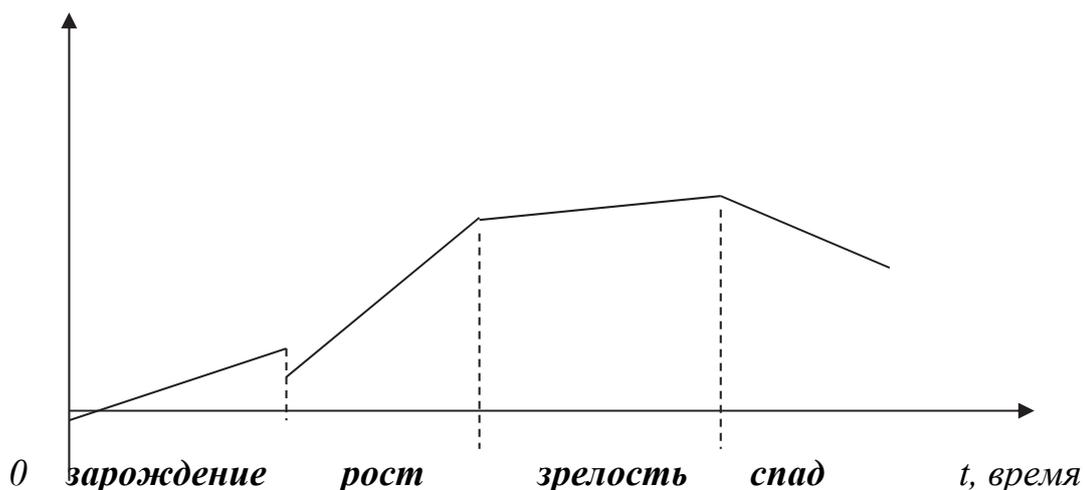


Рис. 2.1.1. Кривая жизненных циклов предприятия

Период спада наступает главным образом за счет агрессивной политики конкурирующих предприятий, а также за счет усиливающегося старения его ресурсов. Это относится как к материальным, так и к кадровым, информационным, организационным ресурсам. Для этого этапа характерны слабый маркетинг, высокая доля заемных средств. Большое влияние оказывают внешние факторы. На этапе спада происходит дестабилизация всех финансовых и экономических показателей. Необходим контроль и анализ всех показателей, на основании которого будет разработан комплекс мероприятий по финансово-экономическому оздоровлению предприятия. Главным образом, это стабилизация финансовых показателей и внедрение новой маркетинговой стратегии: своевременное снятие с производства устаревших товаров и вывод на рынок новых конкурентоспособных товаров и услуг, изменение ценовой политики, изменение стратегии формирования спроса и стимулирования сбыта; повышение сервиса обслуживания потребителей, поиск новых сегментов рынка и т.п. Следует отметить, что, если бы все вышеуказанные мероприятия были бы осуществлены заблаговременно, в период зрелости предприятия, то однозначно можно было бы избежать периода спада и больших потерь. Таким образом, важнейшим принципом поддержания эффективности функционирования предприятия является постоянный контроль финансово-экономических показателей с целью обнаружения сигналов о надвигающемся снижении эффективности и немедленной реакции на эти сигналы.

Организационно-экономические особенности функционирования предприятия на различных этапах его жизненного цикла вытекают из сути определения того или иного этапа (таб. 2.1.1.).

Таблица 2.1.1.

**Организационно-экономические особенности функционирования предприятия на различных этапах его жизненного цикла**

Этапы жизненного цикла предприятия	Экономические особенности	Организационные особенности	Зависимость от внешних факторов	Зависимость от внутренних факторов
Зарождение	Большая доля заемных средств, высокий финансовый риск, низкие показатели рентабельности	Постепенное внедрение на рынок, усиленный маркетинг, налаживание связей с поставщиками и кредиторами	Сильная	Слабая
Рост	Оптимальный финансовый риск. Высокий производственный риск, показатели рентабельности	Интенсивная модернизация, рост качества продукции	Умеренная	Умеренная
Зрелость	Оптимальный совокупный риск, высокие показатели рентабельности, снижение оборачиваемости оборотных активов	Полная занятость всех ресурсов, постепенное омертвление оборотного капитала, изношенность основных фондов	Слабая	Сильная
Спад	Высокий совокупный риск, низкие показатели рентабельности, оборачиваемости и платежеспособности	Слабый маркетинг, потеря доверия поставщиков и кредиторов, изношенность ресурсов	Сильная	Сильная

Согласно определенным нами особенностям большинство промышленных предприятий России находятся на стадии спада или на пути выхода из него, или на стадии зарождения. Об этом свидетельствуют низкие показатели рентабельности, оборачиваемости и платежеспособности; высокая доля заемных средств (таб. 2.1.2.).

Таблица 2.1.2.

**Основные финансово-экономические показатели предприятий  
пищевой отрасли разных стран**

	Предприятия пищевой отрасли				
	Россия	США	Англия	Европа	Япония
Рентабельность собственного капитала	0,7%	25%	20%	11%	7%
Рентабельность продаж	21,6%	13%	8%	8%	6%
Оборачиваемость активов	0,58	1,3	1,6	1,1	1,2
Коэффициент текущей ликвидности	1,51	1,2	1,2	1,44	1,3
Коэффициент критической ликвидности	0,77	0,8	0,8	1,2	1,1

Согласно статистическим данным, у зарубежных промышленных предприятий эти показатели оптимальны, то есть они находятся на стадии зрелости. Если бы они пребывали на этапе роста, то рентабельность собственного капитала не имела бы таких высоких значений, так как доля внеоборотных активов в их структуре была бы велика в связи с интенсивной модернизацией. Данный факт можно наглядно представить на примере отрасли сельского хозяйства в РТ за 2014 год (таб.2.1.3., 2.1.4).

Таблица 2.1.3.

**Основные финансово-экономические показатели предприятий АПК  
по Республике Татарстан за 2014 год**

Отчетный период-2014/ Наименование	Кт абсолютной ликвидности	Кт тек. ликвидности	Кт обеспеченности собств. оборотными средствами	Кт фин. неза- висимости	Кт фин. независимо- сти в отно- шении фор- мирования затрат
Агрызский р-н	0,00	3,88	0,23	0,59	3,28
Азнакаевский р-н	0,00	1,67	-0,22	0,24	0,49
Аксубаевский р-н	0,02	1,80	-1,47	-0,03	-0,10
Актанышский р-н	0,03	9,19	-0,80	0,48	1,85
Алексеевский р-н	0,23	1,99	-0,39	0,29	1,04
Алькеевский р-н	0,14	1,46	-0,57	0,17	0,50
Альметьевский р-н	0,05	4,09	0,32	0,62	1,25
Апастовский р-н	0,28	2,53	-0,39	0,32	1,56
Арский р-н	0,09	2,94	-0,05	0,43	1,40

Продолжение таблицы 2.1.3.

Отчетный период-2014/ Наименование	Кт абсолютной ликвидности	Кт тек. ликвидности	Кт обеспеченности собств. оборотными средствами	Кт фин. независимости	КТ фин. независимости в отношении формирования затрат
Атнинский р-н	0,27	14,88	0,66	0,82	1,78
Бавлинский р-н	0,03	7,37	0,34	0,71	1,71
Балтасинский р-н	0,05	11,70	0,68	0,83	1,73
Бугульминский р-н	0,01	2,70	-0,25	0,27	0,56
Бунинский р-н	0,10	4,13	-0,14	0,43	1,49
Верхнеуслонский р-н	0,34	1,35	-0,12	0,15	0,75
Высокогорский р-н	0,05	4,55	0,02	0,57	1,52
Дрожжановский р-н	0,16	2,72	-0,15	0,24	0,49
Елабужский р-н	0,11	4,87	0,28	0,67	2,01
Занский р-н	0,02	1,40	-0,48	0,14	0,42
Зеленодольский р-н	0,45	5,43	-0,12	0,59	3,91
Кайбицкий р-н	0,12	1,85	0,07	0,30	0,69
Камско-Устьинский р-н	0,01	1,20	-0,75	0,07	0,15
Кукморский р-н	0,06	2,10	-0,36	0,46	1,49
Лаишевский р-н	0,14	8,09	0,17	0,82	5,08
Лениногорский р-н	0,25	1,80	-0,21	0,38	1,18
Мамадышский р-н	0,01	1,95	-0,72	0,32	0,93
Менделеевский р-н	0,01	6,72	0,33	0,74	1,90
Мензелинский р-н	0,00	2,93	0,21	0,48	0,98
Муслимовский р-н	0,18	3,18	-1,21	0,19	0,61
Нижнекамский р-н	0,01	1,95	-1,75	0,02	0,07
Новошешминский р-н	0,05	5,07	0,42	0,77	2,05
Нурлатский р-н	0,05	3,26	-1,53	0,26	1,05
Пестречинский р-н	0,05	1,22	-0,92	0,09	0,25
Рыбно-Слободский р-н	0,04	1,30	-0,40	0,07	0,13
Сабинский р-н	0,03	2,00	-0,79	0,21	0,79
Сармановский р-н	0,01	1,38	-0,43	0,13	0,37
Спаский р-н	0,26	1,87	-0,40	0,06	0,16
Тетюшский р-н	0,26	6,41	0,56	0,72	1,53
Тукаевский р-н	0,36	4,10	-0,36	0,49	4,01
Тюлячинский р-н	0,03	5,84	0,09	0,54	1,26
Черемшанский р-н	0,02	5,52	-0,21	0,41	0,93
Чистопольский р-н	0,37	4,13	-0,94	0,22	0,95
Ютазинский р-н	0,01	2,74	0,04	0,53	1,16

Таблица 2.1.4

**Средние значения рентабельности деятельности предприятий отрасли  
сельского хозяйства по Республике Татарстан за 2014 г.**

Показатель	Подотрасль	Значение
Рентабельность (убыточность) продаж растениеводства, %	Зерновые, включая кукурузу	0,0522
	Сахарная свекла	0,0405
	Картофель	0,1690
	Рапс	-0,1855
Рентабельность (убыточность) продаж животноводства, %	Молока	0,1800
	Мяса КРС	-0,3651
	Мяса свиней	-0,3419
	Мяса птицы	-0,2338
	Яиц	0,2302

Таким образом, мы пришли к следующему: на каждом этапе жизненного цикла предприятия проблемными являются те или иные группы показателей, которые следует контролировать (таб.2.1.5.).

Таблица 2.1.5

**Показатели финансово-экономической эффективности  
функционирования предприятия, которые необходимо контролировать  
на различных этапах его жизненного цикла**

Показатели	Платежеспособности и ликвидности	Финансовой устойчивости	Рентабельности и деловой активности	Рыночной активности	Рискованности
<b>Этапы жизненного цикла</b>					
Зарождение	+	+			+
Рост			+	+	
Зрелость			+	+	
Спад	+	+	+		+

Вопросу анализа финансово-экономического состояния предприятия уделяется большое внимание в научной литературе. Существует множество методик и подходов, разнообразных показателей. Сегодня любой руководитель предприятия может на свое усмотрение выбрать наиболее подходящую для него методику или самостоятельно составить набор показателей.

Экономика России имеет свою специфику, что отражается на особенностях функционирования предприятий. Организация производства и сбыта сильно отличается от аналогичных зарубежных предприятий аналогичных отраслей. Поэтому применять зарубежные методики анализа финансово-экономического состояния предприятия и организации управления им и в том варианте, в каком они есть нельзя. Необходимо учитывая мировой опыт разработать свои технологии и критерии оценки эффективности функционирования предприятия, свои методы управления в условиях ограниченности ресурсов.

Для эффективного управления финансово-экономическим состоянием предприятия критерии оценки на разных этапах жизненного цикла должны быть индивидуальны, так как они напрямую зависят от факторов, влияющих на предприятие, находящееся на определенной стадии жизненного цикла. Это связано с тем, что предприятие развиваясь во времени, начиная с зарождения, претерпевает коренные изменения структуры активов и пассивов, состояния конкурентоспособности и деловой активности, состояния основных средств и прочих факторов.

Как правило, на современных российских предприятиях существует единый подход к оценке и учету факторов влияющих на финансово-экономическое состояние без учета стадии жизненного цикла. Здесь и возникает проблема реальности суждения о состоянии предприятия и, как следствие, неэффективности управленческих решений.

В зависимости от стадии жизненного цикла существует ряд приоритетных направлений в управлении предприятием, которые базируются на специфичности проблем соответствующих той или иной стадии.

На стадии зарождения предприятия основными проблемами являются: сложность налаживания производства и сбыта продукции, высокий финансовый риск (так как доля заемных средств предприятия высока), сильное влияние внешних факторов.

На стадии роста предприятия возникают следующие проблемы: повышение прибыльности предприятия (поиск путей снижения себестоимости производимой продукции), изменение заемной политики направленной на снижение доли заемных средств. При достижении предприятием стадии зрелости главными проблемами становятся: износ основных средств, омертвление оборотного капитала и как следствие увеличение себестоимости продукции.

Стадия спада сопряжена со следующими проблемами: агрессивностью конкурентов, старением всех ресурсов, увеличением доли заемных средств.

Выше перечисленные проблемы преодолимы если предприятие стабильно, если же нет, то независимо от стадии жизненного цикла на предприятии могут возникнуть проблемы присущие любым стадиям. Возникает необходимость отбора показателей оценки эффективности функционирования предприятия с учетом специфики стадий развития предприятий.

Согласно проведенному исследованию российских и зарубежных методик оценки финансово-экономического состояния предприятия можно выделить следующие группы показателей эффективности функционирования предприятия:

- Платежеспособности: коэффициенты текущей ликвидности, соотношения заемных и собственных средств, покрытия основных средств;
- Рискованности: показатель совокупного риска, финансовый леверидж, производственный леверидж;
- Эффективности деятельности предприятия: рентабельность активов, рентабельность собственного капитала;
- Эффективности основной деятельности: рентабельность основной деятельности предприятия, рентабельность продаж, оборачиваемость производственных активов.

По данным показателям можно сделать вывод о степени эффективности анализируемого предприятия, если знать на какой стадии жизненного цикла оно находится, так как критерии в зависимости от стадии будут разными. Для того чтобы определить эти критерии необходимо выявить факторы, которые влияют на предприятие на разных этапах жизненного цикла.

## **2.2. Практика внедрения контроллинга на российских предприятиях**

Комплексная согласованная разработка важнейших компонентов управления наряду с построением единой системы документации предприятия и иерархии координирующих органов управления в сочетании с актуально сформированной организационной структурой управления является основой повышения качества менеджмента в современных условиях хозяйствования. Все перечисленное следует рассматривать как основу построения механизмов эффективного менеджмента характерного для российского предприятия.

Всесторонний анализ современной практики управления, развитая аргументация ученых и практиков-управленцев позволяют однозначно констатировать необходимость эффективных организационных и методических решений

для поддержки менеджмента в рыночных условиях. Однако на практике становится очевидным, что не все выявленные решения в рассматриваемой проблематики доступны для быстрой реализации на отдельно взятом предприятии. Особое место в этом перечне необходимых нововведений занимает проблема внедрения методологии контроллинга в российскую практику управления. Проблемность этого вопроса имеет несколько значимых ракурсов, наиболее важными из которых являются:

- необходимость привнесения организационных изменений в сложившуюся практику работы предприятий;
- обязательное интенсивное ведение работ в области современных информационных технологий;
- неоднозначность научной трактовки функциональной области контроллинга в рамках предприятия;
- незначительный опыт практической реализации работ по рассматриваемому направлению на российских предприятиях.

Причины повышенного интереса к контроллингу, наблюдаемого в отечественной бизнес-среде, заключаются в следующем. Ясно, что «смысл существования» любой фирмы не зависит от места ее регистрации и мест ведения деятельности. Точно так же, как и множество их зарубежных коллег, руководство российских компаний заинтересовано в сохранении прочности и успешном развитии своего бизнеса. Следовательно, оно должно принимать соответствующие стратегические и тактические решения, позволяющие сохранить и приумножить доходы, то есть обеспечить его стабильное будущее.

Несмотря на всю тяжесть «наследства» от прежней системы хозяйствования и последствия кризиса, в нашей экономике постепенно появляются элементы стабильности, и, следовательно, российские компании получают условия для организации регулярного менеджмента, то есть закладки фундамента для контроллинга. Кроме того, стабилизация экономической обстановки в стране приводит к тому, что российские рынки активно осваивают западные компании. Их бизнес развивается с привлечением местных специалистов, которым приходится следовать западным технологиям управления. Еще одним важным моментом является появление новых, высококвалифицированных управленческих кадров, обладающих фундаментальными знаниями в области ведения бизнеса и готовыми применять их на практике.

В среде российских практиков широко распространено мнение, ассоциирующее контроллинг с управленческим учетом. Такое мнение не отражает пол-

ноты данного понятия и учитывает только один из элементов этой обширной концепции.

Основываясь на утверждении, что контроллинг обладает наибольшей актуальностью в условиях быстрых изменений, попробуем разобраться, какие российские предприятия нуждаются в нем более всего.

Начнем с очевидной классификации: малые, средние, крупные предприятия. По нашему мнению, средние и крупные предприятия в большей степени, чем малые, нуждаются во внедрении системы контроллинга, поскольку имеют ярко выраженную функциональную структуру, а, следовательно, испытывают потребность в реализации процессного подхода. Они консервативны и не склонны к изменениям. Здесь система контроллинга может реализовать многоуровневую технологию адаптации и управления организационными изменениями. В российских условиях крупные технологически ориентированные компании испытывают высокую потребность в использовании этой системы, так как она сможет обеспечить прозрачность финансовых и информационных потоков.

Реструктуризация предприятий также требует внедрения системы контроллинга, поскольку слияние различных организационных культур, разнородных структур реализуется с минимальными затратами при условии комплексного и системного подходов.

Обращаясь к жизненному циклу организации, следует отметить, что контроллинг особенно актуален для предприятий, фаза развития которых соответствует росту или спаду, так как изменения внешней среды накладываются на собственные организационные преобразования, усиливая фактор нестабильности.

Сегодня на российских предприятиях существует два основных варианта внедрения системы контроллинга. Достаточно типична ситуация, когда создается специальная структурная единица, например отдел контроллинга, или отдел бюджетирования и контроллинга, или отдел информационных технологий и контроллинга, на который и возлагается решение задач, относящихся к реализации самой концепции или ее элементов. Однако, как правило, при такой схеме внедрения на предприятиях продолжают параллельно работать традиционно существующие с советских времен планово-экономические службы. Они ориентированы на собственные представления о расчетах себестоимости, ценообразовании и непосредственно не подчиняются вновь организованному отделу. При этом чаще всего возникает конфликт интересов в связи с неизбежным дублированием выполняемых функций и необходимостью систематического разделения

задач и сфер влияния. Не исключено, что при таком варианте может сложиться представление о контроллинге как о дополнительной частной функции управления, реализуемой параллельно с основными функциями планирования и контроля на предприятии.

Другая технология внедрения рассматривает контроллинг как некий экономический фон менеджмента или как сквозную координирующую функцию, которая не должна затеряться среди других функций управления, пусть даже под собственной вывеской с громким, но зачастую непонятным многим сотрудникам названием. Действительно, контроллинг должен реализовываться на предприятиях в рамках традиционных функций планирования и контроля на базе определенным образом структурированной информации.

Задумываясь о проблемах внедрения контроллинга, руководителям российских предприятий стоит помнить о тех этапах его развития, которые были рассмотрены нами в первой главе и, которые привели к современной трактовке этой концепции как самостоятельного направления в менеджменте.

С течением времени менялись приоритеты в решении задач, и все более сложной становилась методология контроллинга. На первом этапе главной задачей было совершенствование систем производственного учета в рамках бухучета, на втором – создание комплексных информационных систем менеджмента, на современном этапе – совершенствование систем управления предприятием, причем в последние годы – с ориентацией на стратегические цели и стоимостные показатели бизнеса, а также оценку роли человека в достижении поставленных предприятием целей. Поскольку новейшие зарубежные исследования и достижения в области контроллинга относятся к последнему этапу его развития, у российских специалистов часто возникает стремление быть на пике актуальных тенденций. Как следствие, возникает иллюзия возможности переступить через первые этапы реализации концепции контроллинга при ее внедрении на российских предприятиях и начать с модных современных направлений. Такой подход представляется нам неверным, по сути. Он приводит, как правило, к дискредитации концепции, поскольку не опирается на подготовленную информационно-методическую базу и не предполагает периода длительного вовлечения всех структур и сотрудников в процесс внедрения контроллинга.

В настоящее время внедрение контроллинга происходит на многих российских предприятиях, в том числе на ОАО «Чепецкий Механический Завод», ОАО «Храпуновский Инструментальный Завод», ООО «Медиен», ОАО КБ «Русский Южный Банк», ОАО «Автоваз», группа IntelCont, Группа компаний «Конти».

Рассмотрим более подробно практику внедрения контроллинга в Группе компаний «Конти».

Группа компаний «Конти» (ГКК) является управленческим холдингом. Материнская компания выполняет в основном управленческие, координирующие и финансово-инвестиционные функции. ГКК осуществляет основную деятельность в сфере материального производства и нематериальной сфере.

В сфере материального производства:

- жилищное строительство;
- материально-техническое снабжение и сбыт;
- операции с недвижимым имуществом;
- прочие виды деятельности сферы материального производства.

В непроизводственной сфере:

- жилищно-коммунальное хозяйство;
- непроизводственные виды обслуживания населения;
- инвестиционное, финансовое обеспечение.

Служба контроллинга образовалась в 2000 году. Летом 2003 года началась работа по постановке системы менеджмента качества и получению сертификата ISO. Причиной создания службы контроллинга стала необходимость перехода деятельности ГКК на более качественный уровень управления для достижения поставленных стратегических и оперативных целей и создания конкурентного преимущества среди предприятий отрасли.

Служба контроллинга в холдинге включает:

- управление контроллинга в материнской компании (8-10 человек)
- отделы контроллинга в крупных дочерних компаниях (1-2 человека);
- специалистов по контроллингу в мелких компаниях (по 1 человеку).

Отделы и специалисты подчинены непосредственно генеральным директорам, а управление контроллинга - только Президенту.

В состав управления контроллинга входят:

1. отдел общего планирования и контроля (бизнес-планирование, мониторинг проектов, анализ нефинансовых показателей, ССП)
2. отдел финансового планирования и контроля (бюджетирование);
3. отдел управленческого учета (методологическая и информационная поддержка учета);
4. отдел внутреннего контроля и аудита (аудиторские функции).

Главные функции контроллинга в ГК «Конти»:

1. Методологическая разработка и обеспечение функционирования системы управления ГК «Конти».

Стратегический аспект:

- разработка и внедрение системы сбалансированных показателей (ССП);
- постановка стратегического финансового и управленческого учета;
- менеджмент качества;
- инвестиционный процесс:
  - процедуры отбора бизнес-проектов;
  - оценка эффективности предлагающихся бизнес-проектов;
  - процедуры принятия и утверждения решений;
  - контроль над ходом выполнения мероприятия и учет.

Оперативный аспект:

- исполнение процедур и регламентов финансового и управленческого учета с набором показателей, отражающих специфику деятельности;
- реализация и поддержка системы бюджетирования.

2. Координация управленческой деятельности на четырех уровнях ГКК (управляющая компания, направления бизнеса, дочерние компании, проекты) по достижению стратегических и оперативных целей и выполнению поставленных задач:

- отбор и принятие бизнес-проектов;
- процесс стратегического и оперативного планирования;
- финансовое планирование (бюджетирование);
- контроль исполнения планов и достижение показателей.

3. Информационная и аналитическая поддержка процесса принятия управленческих решений:

- Организация информационных потоков и документооборот;
- Анализ плановой и отчетной информации, текущий контроль исполнения планов.

4. Обеспечение рациональности управленческого процесса:

- Разработка предложений и рекомендаций по повышению эффективности управления для четырех уровней ГК «Конти»;
- Разработка показателей оценки эффективности деятельности подразделений ГК «Конти».

Таким образом на основе анализа практики внедрения контроллинга можно отметить, что пока в России накоплен недостаточный собственный опыт реализации контроллинга, не выработаны общеупотребительные термины и показатели. Но уже очевидными стали отдельные проблемы. Так, на практике новые схемы бюджетного планирования зачастую оказываются вне контроля их исполнения в связи с отсутствием стыковки с фактическими данными бухгалтерского учета.

Контроллинг, как концепция управления, нужен практически любым предприятиям. Не случайно встречаются ссылки на контроллинг в банках, на предприятиях, в образовательных учреждениях, в государственных структурах. В большей степени контроллинг актуален для крупных и средних промышленных предприятий, обладающих ярко выраженной функциональной организацией и инерционностью в условиях изменений внешней среды.

Можно говорить о том, что на этапе бурного роста, который переживали многие российские предприятия, основной задачей контроллинга является составление бизнес-планов для оценки и расчета вариантов развития бизнеса. При наличии достоверной и своевременной информации компания сможет не просто расти, а расти быстрее конкурентов. На этапе зрелости на передний план выходят задачи поиска внутренних резервов – потерь, неэффективности и расточительности. Современное состояние контроллинга в России характеризуется явным уклоном в оперативный контроллинг, который в методическом и инструментальном плане хорошо разработан. В оперативном контроллинге самыми развитыми составляющими являются контроллинг затрат и результатов. Практически все современные программные средства информационной поддержки систем управления включают в себя блоки «Контроллинг затрат», «Контроллинг финансов», «Контроллинг показателей эффективности».

Доминирование учетно-аналитической компоненты привело, на наш взгляд, к микро кризису в практике современного контроллинга. Как за рубежом, так и в России, в работе служб контроллинга неоправданно много внимания уделяется планированию и контролю оперативных бюджетов. В этой части резервы роста эффективности предприятия, особенно в долгосрочной перспективе, весьма ограничены.

Внедрение системы контроллинга на предприятии сопровождается появлением новых задач, требующих исполнителей. Она должна функционировать на предприятии постоянно, а, следовательно, необходима организационная единица, которая возьмет на себя реализацию этих функций.

Как за рубежом, так и в России, в работе служб контроллинга неоправданно много внимания уделяется планированию и контролю оперативных бюджетов. В этой части резервы роста эффективности предприятия, особенно в долгосрочной перспективе, весьма ограничены. Для условий России речь идет о потенциальном росте интегральных показателей эффективности деятельности предприятия на 1 - 3% в год, что при существующем положении дел в отечественной экономике можно считать незначительной величиной. В индустриально развитых странах эти цифры существенно ниже и исчисляются долями процентов.

На рис. 2.2.1. представлена пирамида контроллинга, в которой отражены базовые компоненты контроллинга в иерархии их влияния на эффективность деятельности предприятия в РФ.



Рис. 2.2.1. Пирамида контроллинга в РФ

Если оценивать современное состояние контроллинга в РФ по уровням пирамиды, то большинство систем контроллинга на предприятиях в России работают в верхней ее части, отделенной на рис. 2.2.1. линией.

По сути дела, современный контроллинг в России работает с вторичными источниками информации, не выходя в те слои, которые оказывают на эффективность деятельности предприятия существенно большее влияние. Речь идет о таких направлениях, как организация рабочих мест и производственных процессов на принципах научной организации производства, за счет чего, по оценкам экспертов, можно добиться роста интегральных показателей эффективности на 15 - 30 %. В настоящее время практически не затрагиваются проблемы управления инновациями на предприятии. А именно там заложен по разным оценкам потенциал роста эффективности порядка 50 - 75%.

Интерес к контроллингу у наших бухгалтеров и экономистов начал проявляться с переходом от централизованно планируемой экономики к социально-ориентированному рыночному хозяйству. Первоначально отношение к идее контроллинга было в основном критическим, возможность его использования в российской действительности подвергалась сомнению или даже отрицанию.

Контроллинг как система особенно эффективен в организациях с высоким уровнем диверсификации, т. е. занятых одновременно производством, продажей, перепродажей различных изделий, работ, услуг, в организациях с различным уровнем рентабельности к объему продаж и затратам. Контроллинг улавливает эту конъюнктуру и степень выгоды наилучшим образом и позволяет учесть результаты анализа в управлении производственно-финансовой деятельностью предприятия.

Вместе с тем, необходимо признать, что несмотря на бесспорные достоинства контроллинга и сравнительно широкое его использование не только в промышленных фирмах, но и в торговых, сельскохозяйственных предприятиях, в страховом деле и других отраслях экономики западных стран, у нас он не получил большого распространения. Большинство руководителей считают, что им сейчас не до контроллинга.

Некоторые специалисты считают, что из-за явных и существенных различий в методологии исчисления затрат и результатов хозяйствования у нас и за рубежом, ожидать массового распространения контроллинга в России, по крайней мере, в ближайшее время не приходится.

С этим согласиться нельзя по двум причинам. Во-первых, Российская Федерация приняла на себя обязательство перейти на международные стандарты учета и статистики, изданы соответствующие указы Президента и постановления правительства, сделаны первые шаги по их реализации. Слагаемые отчетности и многие показатели, используемые в бухгалтер-

ском учете, в принципе соответствуют международным нормам уже сейчас. Разработан и практически осуществляется стандарт учетной политики, разрешающий различные варианты учета, в том числе исчисления затрат и результатов деятельности предприятий. Классификация методов учета затрат и калькулирования представлена в Приложении 5.

Во-вторых, основные варианты контроллинга базируются на директ-косте. У нас применение этого, метода для внутрифирменного управления затратами и результатами деятельности формально не запрещено. Более того, один из существенных элементов директ-коста, заключающийся в возможности отнесения постоянной части накладных расходов на себестоимость реализованной продукции, предусматривается действующим Планом счетов бухгалтерского учета и стандартом учетной политики.

Применение этого принципа в контроллинге позволяет исчислять учетные ставки и суммы покрытия различных уровней, оперировать показателями маржинальной прибыли, учитывать влияние степени использования производственных и сбытовых возможностей на величину оптимального объема производства и уровня затрат, на принятие управленческих решений при выборе ассортимента выпускаемой продукции и оказываемых услуг. Становится возможным определять нижние границы приемлемых цен и тарифов, обосновывать скидки и наценки, устанавливать предельный уровень постоянных расходов на определенный период времени и переменных затрат на единицу выпуска или продаж.

Предприятия сейчас могут вообще не составлять никаких калькуляций, использовать в качестве базы калькуляционных расчетов расчеты сокращенной себестоимости по методике директ-коста, выбирать наиболее приемлемые способы оценки незаконченной продукции, базы распределения косвенных расходов, варианты списания постоянной части накладных издержек. Здесь выбор за специалистами по учету и менеджменту на предприятии, а в конечном счете – за его собственниками. Наиболее эффективно это можно сделать не путем отдельных решений, а в единой комплексной системе.

Неоднократно высказывалось предложение о целесообразности разработки и внедрения на российских предприятиях системы использования планово-учетной информации в виде, так называемого, управленческого учета. Он должен в максимальной степени учитывать особенности каждой организации, специфику ее деятельности, ближайшие и перспективные цели. Здесь регламентация невозможна. Пусть каждое предприятие само определяет, какая ему нужна

информация для управления, как ее получить, в каком аналитическом разрезе, с какой периодичностью представления отчетных данных. Все это вполне приемлемо для контроллинга, а его функционирование на базе управленческого учета повышает действенность того и другого. В конечном счете, контроллинг можно рассматривать как систему использования данных управленческого учета по его прямому назначению, т. е. как конечную проектно-аналитическую стадию учета для управления.

Оценивая опыт первых российских предприятий, приступивших к использованию элементов контроллинга, можно с уверенностью утверждать, что при сравнительно небольших затратах хозяйственные организации получают в свое распоряжение специализированную, системно-организованную информацию для оперативного и стратегического управления. Ценность этой информации в том, что все расчеты, основанные на ее использовании, исходят из принципов ограниченности ресурсов, разнообразия производственных и внепроизводственных факторов, влияющих на конечные результаты хозяйствования, из возможностей альтернативного выбора решений по управлению в условиях конкуренции и других особенностей свободной рыночной экономики.

### 2.3. Основные этапы внедрения системы контроллинга на предприятии

Внедрение системы контроллинга на предприятии происходит по трем направлениям:

1. подготовительный этап (изучение текущего состояния предприятия);
2. этап внедрения контроллинга;
3. этап автоматизации.

В общем виде процесс внедрения системы контроллинга выглядит следующим образом

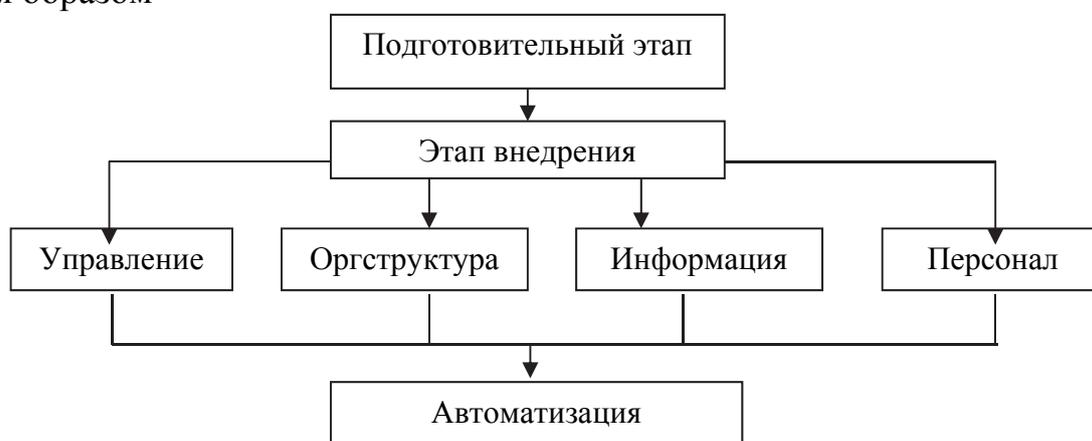


Рис. 2.3.1 Этапы внедрения контроллинга

На подготовительном этапе внедрения системы контроллинга на предприятии ПАО «АБС» нами был проведен анализ финансового состояния предприятия по данным балансовых отчетов за 2013-2014 годы.

Анализ имущества и источников его формирования, структура активов и пассивов предприятия отражена в таблице 2.3.1

Таблица 2.3.1

Наименование показателя	На 1.01.2014г.		На 1.01. 2015 г.		Изменение Тыс.
	Тыс.	%	Тыс. руб.	%	
<b>Структура активов</b>	575 633	100,0	812 489	100,0	236 885
1. Внеоборотные активы, в т.ч.	1 986	0,3	90 860	11,2	88 874
– основные средства	1 877	0,3	1 727	0,2	-150
– незавершенное строительство (прочие внеоборотные активы)		0,0	37 224	4,6	37 224
– долгосрочные финансовые вложения	80	0,0	51 909	6,4	51 829
2. Текущие активы, в т.ч.	573 647	99,7	721 629	88,8	147 982
– запасы	753	0,1	2 199	0,3	1 446
– НДС	69	0,0	916	0,1	847
– дебиторская задолженность	107 431	18,7	75 601	9,3	-31 830
– финансовые вложения	460 228	80,0	619 923	76,4	159 695
– денежные средства и их эквиваленты	5 166	0,9	22 990	2,8	17 824
– прочие оборотные активы	–	0,0	–	0,0	–
Структура пассивов	575 633	100,0	812 489	100,0	236 885
1. Собственный капитал, в т.ч.	117 444	20,4	118 037	14,5	593
– уставный капитал	117 000	20,3	117 000	14,4	-
– нераспределенная прибыль (убытки)	412	0,1	1 002	0,1	590
2. Долгосрочные пассивы, в т.ч.	452 910	78,7	286 124	35,2	-166 786
– заемные средства	448 541	77,9	286 124	35,2	-166 786
3. Краткосрочные пассивы, в т.ч.	5 279	0,9	408 328	50,3	403 049
– заемные средства	3 000	0,5	395 006	48,6	392 006
– кредиторская задолженность	2 232	0,4	13 269	1,6	11 037
– Задолженность участникам		0,0	53	0,0	53
– Доходы будущих периодов		0,0		0,0	
– Оценочные обязательства		0,0		0,0	
– прочие пассивы	-	0,0	-	0,0	-

Как видно из представленной выше таблицы, общая стоимость активов за 2014 отчетный год увеличилась на 236 885 тыс. руб. или на 41,2%. Увеличение стоимости совокупных активов произошло за счет увеличения долгосрочных (на 51 829 тыс. руб.) и краткосрочных финансовых вложений (на 159 695 тыс. руб.), а также появления такой статьи как незавершенное строительство (прочие внеоборотные активы).

Запасы и затраты на предприятии увеличились на 2 293 тыс. руб. В силу специфики деятельности предприятия они занимают всего 0,4% в структуре активов на конец 2013 года.

Дебиторская задолженность уменьшилась на 31 830 тыс. руб. или на 29,6%. Положительным фактом является увеличение суммы денежных средств на конец года на 17 824 тыс. руб. или более чем в 4 раза.

В структуре актива баланса на начало и конец года наибольший удельный вес занимают текущие активы. В результате развития ипотечного кредитования – появления долгосрочных финансовых вложений, удельный вес текущих активов снизился на 10,9% и на конец года составил 88,8%. Соответственно удельный вес внеоборотных активов увеличился на ту же величину и на конец года составил 11,2%.

В составе финансовых вложений на предприятии в 2014 году учитывались: паи в другие организации, предоставленные займы юридическим лицам, инвестирование в долевое строительство, а также выкупленные закладные по ипотечному кредитованию.

Структура финансовых вложений на 01.01.15 г. представлена в таблице 2.3.2.:

*Таблица 2.3.2*

№ п/п	Наименование	Сумма, тыс. руб.	Структура вложений на 01.01.15 г., в %
1.	Пай в др. организации	80,0	0,01
2.	Депозиты в банке	0,0	-
3.	Займы, предоставленные юридическим лицам	35 527,0	5,30
4.	Инвестирование в долевое строительство	51 829,0	7,71
5.	Выкупленные закладные по ипотечному кредитованию	584 395,0	86,98
	<b>Итого</b>	<b>671 831</b>	<b>100,00</b>

Проанализировав активы, необходимо сделать анализ источников их формирования.

В ПАО «АБС» наблюдается незначительное увеличение собственного капитала на 593 тыс. руб. Это происходит в основном за счет увеличения нераспределенной прибыли.

В структуре источников имущества наибольший удельный вес принадлежит заемному капиталу. К концу года удельный вес заемного капитала увеличился на 5,9% и составил 85,5%. Соответственно, удельный вес собственного капитала составил всего 14,5%. Удельный вес заемного капитала значительно превышает удельный вес собственного капитала.

Вероятно, для оценки структуры источников имущества предприятия следует учесть специфику его деятельности: предоставление ипотечных займов. А для кредитных организаций, осуществляющих эмиссию облигаций с ипотечным покрытием норматив достаточности собственных средств (капитала) определяется как отношение размера собственных средств (капитала) к сумме активов.

В течение года произошло перераспределение долгосрочных и краткосрочных заемных средств: в целом заемные средства предприятия увеличились на 236 263 тыс. руб. При этом долгосрочные займы уменьшились на 166 786 тыс. руб., а краткосрочные займы - увеличились на 392 006 тыс. руб.

Анализ финансовой устойчивости по относительным показателям приведен в таблице 2.3.3.:

Таблица 2.3.3

Показатель	Величина показателя		Абсолютное отклонение, гр. 3 - гр. 2	Норматив
	на начало года	на конец года		
1	2	3	4	5
Коэффициент капитализации	3,90	5,88	1,98	$\leq 1$
Коэффициент финансовой независимости	0,21	0,16	-0,05	$\geq 0,5$
Коэффициент финансирования	0,25	0,17	-0,08	$\geq 1$
Коэффициент финансовой устойчивости	0,99	0,50	-0,49	0,8-0,9
Коэффициент мобильности	4,84	2,65	-2,19	0,5

Анализ таблицы показывает, что на один рубль вложенных в активы собственных средств предприятие привлекло в начале года 3,9 руб. заемных

средств, а на конец года – 5,88 руб., что превышает нормативное значение для предприятий. Удельный вес собственных средств в общей сумме источников финансирования составляет на начало и конец года соответственно 21% и 16%, при минимальном нормативном значении 50%.

Коэффициент финансовой устойчивости значительно снизился и к концу года составил 0,50. Данный коэффициент не превышает нормативное значение. Коэффициент финансовой устойчивости показывает, что на начало года 99%, а на конец года всего 50% актива финансируется за счет устойчивых источников.

Более детальным является анализ платежеспособности при помощи финансовых коэффициентов (таблица 2.3.4.):

Таблица 2.3.4

Показатель	На 1.01.2014 г.	На 1.01.2015 г.	Норматив
Общий показатель ликвидности	3,72	2,30	>1
Коэффициент абсолютной ликвидности (платежеспособности)	88,16	1,57	0,05 - 0,2
Коэффициент быстрой ликвидности или критической оценки	108,51	1,76	>1
Коэффициент текущей ликвидности	1,25	1,04	>2
Коэффициент обеспеченности собственными средствами	0,20	0,04	0,6 - 0,8

Общий показатель ликвидности ПАО «АБС», хотя и выше норматива (>1), но имеет динамику снижения, так за 2014 год он снизился на 1,42 пункта, или на 38,2%.

Коэффициент абсолютной ликвидности (платежеспособности) в динамике снижается, фактически с огромной скоростью, так в 2014 году он снизился на 86,59 и хотя он и выше норматива, все же это говорит о снижении платежеспособности организации.

Коэффициент критической оценки снижается с такой же скоростью, что может повлиять на оценку надежности организации, как со стороны учредителей и инвесторов, так и со стороны потенциальных клиентов.

Коэффициент текущей ликвидности организации в 2014 году фактически остался на том же уровне, но он так же и ниже норматива

Коэффициент обеспеченности собственными средствами показывает, что практически все текущие операции осуществляются за счет заемных средств. Если на начало 2014 года собственными оборотными средствами было обеспечено 20% текущих операций, то на 1.01.2015 г. этот показатель составил всего 4%. Значение данного и динамики предыдущих коэффициентов не укладывается в нормативы, что отрицательно характеризует финансовую устойчивость предприятия.

В силу специфики деятельности предприятия, наиболее точным средством диагностики его способности исполнять свои обязательства по кредитам является анализ движения денежных средств, поскольку приток денежных средств представляет непосредственный источник погашения кредитных обязательств.

Способ оценки достаточности денежных средств состоит в определении длительности периода их оборота:

$$D = \frac{\overline{O}_{\text{дс}}}{\text{Оборот}_{\text{дс}}} * K_{\text{дней}}, \quad (2.3.1)$$

где  $K_{\text{дней}}$  – количество дней в периоде,

$\text{Оборот}_{\text{дс}}$  – количество дней в обороте,

$\overline{O}_{\text{дс}}$  – средний оборот денежных средств,

$K_{\text{дней}}$  – количество дней в периоде.

На предприятии за 2014 год длительность оборота денежных средств составила 4,1 день. Таким образом, срок с момента поступления денег на расчетный счет до момента их выбытия составляет около 4 дней, т.е. скорость оборота денежных средств на предприятии можно считать достаточной.

Анализ движения денежных средств показывает, что наибольшие денежные средства поступают по финансовой деятельности, а наибольшее расходование денежных средств производится по инвестиционному направлению. Вследствие этого чистый денежный поток по инвестициям отрицателен на всем протяжении деятельности агентства и его недостаток составляет – 380 354 тыс. руб.

Оценка финансового состояния, устойчивости и деловой активности предприятия является не просто важным элементом управления. Результаты этой оценки служат визитной карточкой предприятия, позволяющей определить переговорную позицию предприятия при контактах с представителями различных

партнерских групп. Оценка деловой активности предприятия сводится, в конечном счете, к определению эффективности управления капиталом, находящимся в распоряжении предприятия. Показатели оборачиваемости позволяют оценить эффективность управления оборотным капиталом, т.к. управление оборотным капиталом требует решений, основанных на компромиссе между доходностью и риском. Соотношение дебиторской и кредиторской задолженностей характеризует финансовую устойчивость фирмы и эффективность финансового менеджмента.

Показатели рентабельности позволяют оценить результаты деятельности предприятия в целом. Они дают также возможность сравнивать между собой альтернативные варианты использования авансированных ресурсов и текущих затрат с точки зрения из эффективности.

Рассмотрим основные коэффициенты, при помощи которых происходит анализ деловой активности и рентабельности предприятия.

Для оценки оборачиваемости дебиторской задолженности используют прежде всего коэффициент оборачиваемости средств в расчетах (обороты), значение которого определяется по формуле:

$$K_{oc} = \frac{ВД}{ДЗ_{ср}}, \quad (2.3.2)$$

где ВД – валовой доход, руб.;

ДЗ<sub>ср</sub> – средняя величина дебиторской задолженности, руб.

Немаловажен показатель, который характеризует длительность погашения дебиторской задолженности (в днях), это оборачиваемость средств в расчетах, он рассчитывается по формуле:

$$OCp = \frac{360}{K_{oc}}, \quad (2.3.3)$$

где  $K_{oc}$  – коэффициент оборачиваемости средств в расчетах, обороты;

360 – количество дней в году.

Оборачиваемость собственного капитала позволяет оценить эффективность использования предприятием собственного капитала. Значение данного показателя можно найти по формуле;

$$O_{ск} = \frac{ВД}{СК_{ср}}, \quad (2.3.4)$$

где СК<sub>ср</sub> – средняя величина собственного капитала, руб.;

ВД – валовой доход, руб.

Коэффициент устойчивости экономического роста находим по формуле:

$$K_y = \frac{ЧП}{СК}, \quad (2.3.5)$$

где ЧП – чистая прибыль, руб.;

СК – величина собственного капитала, руб.

Эффективность использования всего капитала предприятия оценивается с помощью показателя оборачиваемости совокупного капитала:

$$O_{сов.к} = \frac{ВД}{ИБ_{ср}}, \quad (2.3.6)$$

где ВД – валовой доход, руб.;

ИБ<sub>ср</sub> – средняя величина итога баланса, руб.

Характеристикой эффективности управления служит рентабельность продукции или услуг:

$$P_n = \frac{Пр}{ВД}, \quad (2.3.7)$$

где Пр – прибыль от продаж, руб.;

ВД – валовой доход, руб.

Эффективность затрат на основной вид деятельности и на другие ее виды позволяет сравнить показатель рентабельности основной деятельности, значение которого можно рассчитать по формуле:

$$P_{о.д.} = \frac{Пр}{СППТ}, \quad (2.3.8)$$

где СППТ – затраты на производство и продажу продукции, руб.;

Пр – прибыль от продаж, руб.

Рентабельность совокупного капитала вычисляют по формуле:

$$P_{сов.к} = \frac{ЧП}{ИБ_{ср}}, \quad (2.3.9)$$

где ЧП – чистая прибыль, руб.;

ИБ<sub>ср</sub> – средняя величина итога баланса, руб.

Расчеты по вышеперечисленным коэффициентам представлены в таблице 2.3.5.

Таблица 2.3.5.

№ п\п	Название показателя	Обозначение показателя	За 2013 г.	За 2014 г.
1	Коэффициент оборачиваемости средств в расчетах (обороты)	Кос	30,4	22,4
2	Оборачиваемость средств в расчетах (в днях)	ОСр	11,8	16,1
3	Оборачиваемость собственного капитала	Оск	26,6	16,8
4	Коэффициент устойчивости экономического роста	Ку	1,0	0,14
5	Оборачиваемость совокупного капитала	Осов.к	9,5	7,6
6	Рентабельность оказываемых услуг	Рп	0,1	0,06
7	Рентабельность основной деятельности	Ро.д.	0,1	0,07
8	Рентабельность совокупного капитала	Рсов.к.	0,71	0,07

Показатели оборачиваемости средств в расчетах показывают, что наметилась тенденция ухудшения финансового состояния, так как количество оборотов снизилось на 8 оборотов, в то время как оборачиваемость этого же показателя в днях увеличилась на 4,3 дня.

Замедление оборачиваемости дебиторской задолженности может быть вызвано изменением договорных условий расчетов, невозможностью найти оптимальную схему взаимодействий с клиентами, а также отсутствием систематического контроля за задолженностью и управление ею.

Оборачиваемость собственного капитала снизилась на 9,8 оборота. Вероятно, были использованы другие возможности и резервы, в результате чего привлечение доли собственного капитала не понадобилось. Снижение оборачиваемости собственного капитала повлекло за собой и снижение оборачиваемости всего совокупного капитала на 1,9 оборота.

На основе проведенного анализа текущего положения деятельности ОАО «АБС» было принято решение, что одним из направлений деятельности отдела контроллинга должна стать работа по привлечению инвестиций.

Далее переходим ко второму этапу внедрения системы контроллинга. В свою очередь данный этап представляет собой следующие четыре направления:

1. изменения в системе управления;
2. изменения в организационной структуре;
3. информационные потоки в системе субъекта хозяйствования;
4. персонал и возможные проблемы.

При построении структуры управления службы контроллинга в качестве базовых возможны следующие варианты.

Альтернатива 1. При такой структуре (Рис. 2.3.1) контроллер по направлению дисциплинарно подчинен линейному руководителю соответствующего направления, а функционально – вышестоящему контроллеру. Преимущества этой альтернативы состоят, прежде всего, в том, что здесь четко определена сфера ответственности контроллера направления, а также обеспечивается его устойчивое и независимое положение по отношению к другим руководителям подразделений. К основному недостатку рассмотренной структуры можно отнести то, что если руководитель направления пожелает скрыть или исказить информацию, идущую наверх, то он легко может это сделать, так как контроллер подчинен ему дисциплинарно.

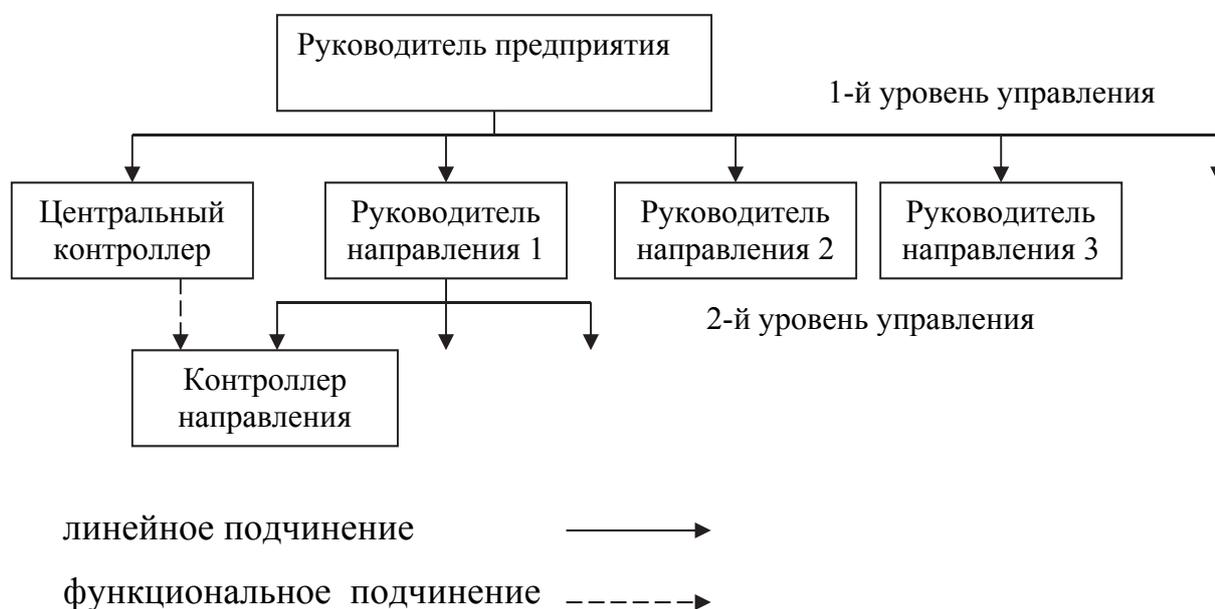


Рис. 2.3.1 Альтернатива 1 оргструктуры организации контроллинга

Альтернатива 2. При построении службы контроллинга в соответствии со второй альтернативой (Рис. 2.3.2.) контроллер направления находится в другой зависимости. Дисциплинарно он подчиняется контроллеру более высокого уровня управления, а функционально – руководителю направления соответствующего уровня.

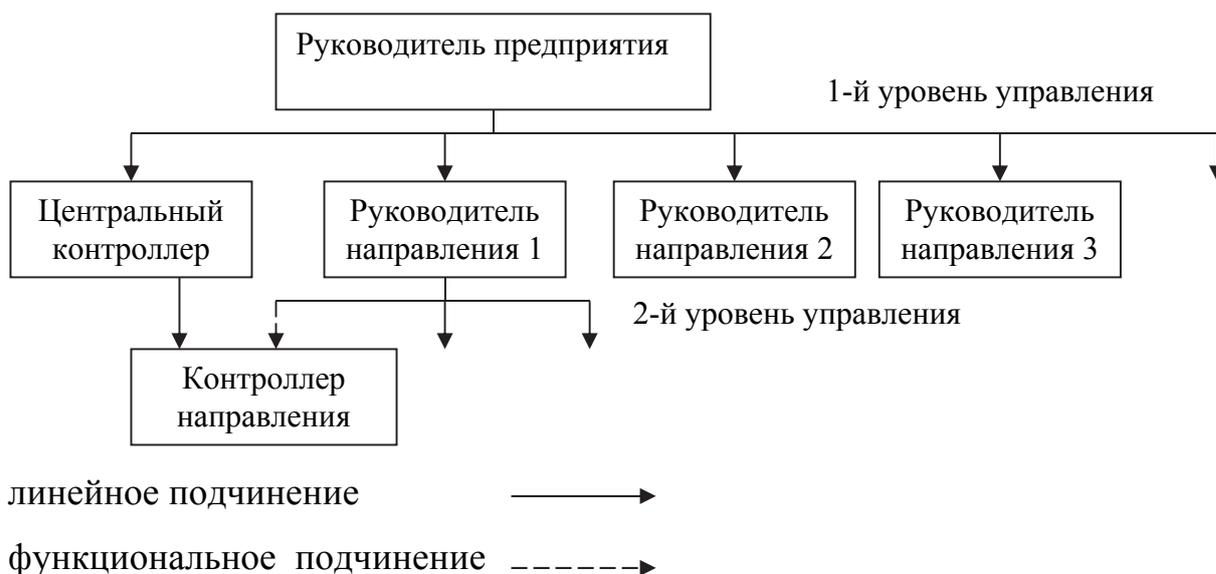


Рис.2.3.2. Альтернатива 2 оргструктуры организации контроллинга

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

Преимущество такой структуры заключается, прежде всего в том, что снижается давление руководителей направлений на контроллеров в процессе выполнения их должностных обязанностей. Кроме того, эта структура обладает и другими преимуществами:

- позволяет более оперативно обмениваться информацией между контроллерами, ответственными за направления;
- улучшает координацию подразделений в процессе разработки планов и повышает эффективность реализации мероприятий по устранению отклонений фактических результатов.

Рассмотренная выше схема была взята за основу при построении организационной структуры управления контроллингом на автомобильной фирме «Порше» в Германии.



Организационная, или наладочная, функция в контроллинге – консультационная поддержка менеджмента – лучше всего выполняется контроллером, который владеет пригодным для использования инструментарием. Эта функция выполняется в ходе автоматизированной обработки информации, что означает стыковку между контроллингом и информационным менеджментом. Но если на небольшом предприятии все эти вопросы решаются, что называется, одной головой, то на крупных фирмах для эффективной работы и четкого определения ответственности контроллеров необходимо создать специальное структурное подразделение – службу контроллинга. Служба контроллинга входит наряду с бухгалтерией, финансовым отделом, планово-экономическим отделом в состав финансово-экономических служб предприятия. Поскольку основная функция контроллинга на предприятии – анализ и управление затратами и прибылью, служба контроллинга должна иметь возможность получать всю необходимую ей информацию и претворять ее в рекомендации для принятия управленческих решений высшими руководителями предприятия.

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

- служба контроллинга должна иметь возможность получать необходимую ей информацию из всех служб.

- служба контроллинга должна иметь возможность и полномочия организовывать с помощью других экономических служб сбор дополнительной информации, требуемой ей для анализа и выводов, но не содержащейся в существующих документах финансово-экономических служб.

- служба контроллинга должна иметь возможность внедрять новые процедуры сбора аналитической информации на постоянной основе. Вопрос о выплате компенсации сотрудникам других служб за увеличение нагрузки должны решать руководители, для которых предназначена информация службы контроллинга.

- служба контроллинга должна иметь возможность быстро доводить информацию до сведения высшего руководства предприятия.

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

По нашему мнению, в России целесообразно подчинить службу контроллинга напрямую генеральному директору, таким образом, начальник службы контроллинга получает достаточно высокий статус и независимость от начальников других финансово-экономических служб. Более того, служба контрол-

линга ставится в некотором роде привилегированное положение, поскольку приказом генерального директора остальные службы обязуются предоставлять службе контроллинга всю необходимую информацию.

Принципиальное отличие службы контроллинга от других финансово-экономических служб состоит в том, что она решает задачи улучшения экономической работы (стратегические задачи).

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

Заключительным этапом построения системы контроллинга на предприятии является процесс автоматизации всей системы управления. В рамках работы по внедрению системы контроллинга происходит перестройка и оптимизация всей системы информационных потоков (всего экономического документооборота) на предприятии. Такое толкование выходит за рамки контроллинга, но на практике придется этим заниматься для достижения удовлетворительного результата в системе собственно контроллинга.

Внедрение можно осуществить разными способами. Одним из них является имитация. Если одни предприятия внедряют какие-либо новые системы и методы управления, другие делают то же самое просто потому, что находятся в сходной ситуации и склонны к подражанию. Распространение новых методов часто сравнивают с инфекционной болезнью. К тому же, здесь действует своего рода синергический эффект: привлекательность внедрения новшества и подражания другим оказывается больше, чем привлекательность того и другого по отдельности. Стремление к имитации можно объяснить потребностью быть «как все», ассоциироваться с целевой группой («все передовые зарубежные

и российские предприятия внедряют контроллинг, мы тоже внедряем, следовательно, мы – передовые»), попыткой поднять свой статус. Поэтому в процессе объяснения методов и инструментов контроллинга стоит уделить особое внимание опыту известных западных и российских фирм, успешно использующих контроллинг в своей ежедневной работе.

Можно выделить три наиболее распространенных подхода к проведению преобразований в организации: «малыми шагами», «бомбометание» и «планируемая эволюция».

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

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

Подход, основанный на принципах «планируемой эволюции», дает возможность в определенной степени использовать преимущества рассмотренных выше подходов, а также снизить сопротивление процессу внедрения контроллинга.

Вначале на высшем уровне управления предприятием формируется и принимается концепция системы контроллинга, на основании которой разрабатывается проект внедрения контроллинга. Проект разбивается на ступени, включающие соответствующие этапы и мероприятия по достижению запланированных целей проекта. Обязательна фиксация сроков реализации планов и бюджетов, как на весь проект, так и на его отдельные ступени.

Таким образом, процессы внедрения контроллинга на предприятиях предполагает последовательное прохождение всех этапов, каждый из которых вызван решить определенный круг вопросов, позволяющих в конечном итоге сформировать оптимальное и эффективно функционирующее организационное подразделение контроллинга на предприятии.

### **3. ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ КОНЦЕПЦИИ КОНТРОЛЛИНГА**

#### **3.1 Основные методы оценки эффективности использования концепции контроллинга**

Каждое действие, как в бизнесе, так и в другой сфере деятельности человека, нуждается в оценке и анализе. Использование концепции контроллинга в системе управления и целесообразность внедрения подразделения контроллинга на предприятии также нуждается в оценке.

Задача оценки эффективности контроллинга на предприятии во временном аспекте может быть разделена на две: оценка будущей эффективности системы контроллинга, если планы по ее использованию в перспективе или необходимо модернизировать существующую систему, и оценка эффективности работы системы контроллинга за прошедший период, в течение которого она функционировала. Обе задачи не имеют стандартного решения в настоящее время и находятся на стадии разработки и активных дискуссий в научной и периодическом литературе. Трудности расчетов стандартны для оценки эффективности любых инвестиций, не имеющих точных цифр будущих денежных потоков во времени, и общеизвестны: прогноз будущих доходов носит сильно вероятностный характер, основывается на оценках косвенных показателей, может иметь разные оценки в зависимости от того, кем и для пользователя какой группы осуществляется расчет, полученный результат субъективен, так как основывается чаще всего на экспертных оценках.

Разработка методов оценки эффективности системы контроллинга на фазе внедрения осуществляется с использованием двух уже разработанных систем показателей эффективности: оценка эффективности формирования системы контроллинга стандартными методами оценки инвестиционного проекта, приносящего предприятиям конкретные доходы, или оценка методами, используемыми при определении эффективности внедрения различных IT-технологий, ERP-систем. Общепринятая и наиболее часто используемая классификация данных методов приведена на рисунке 3.1.1.

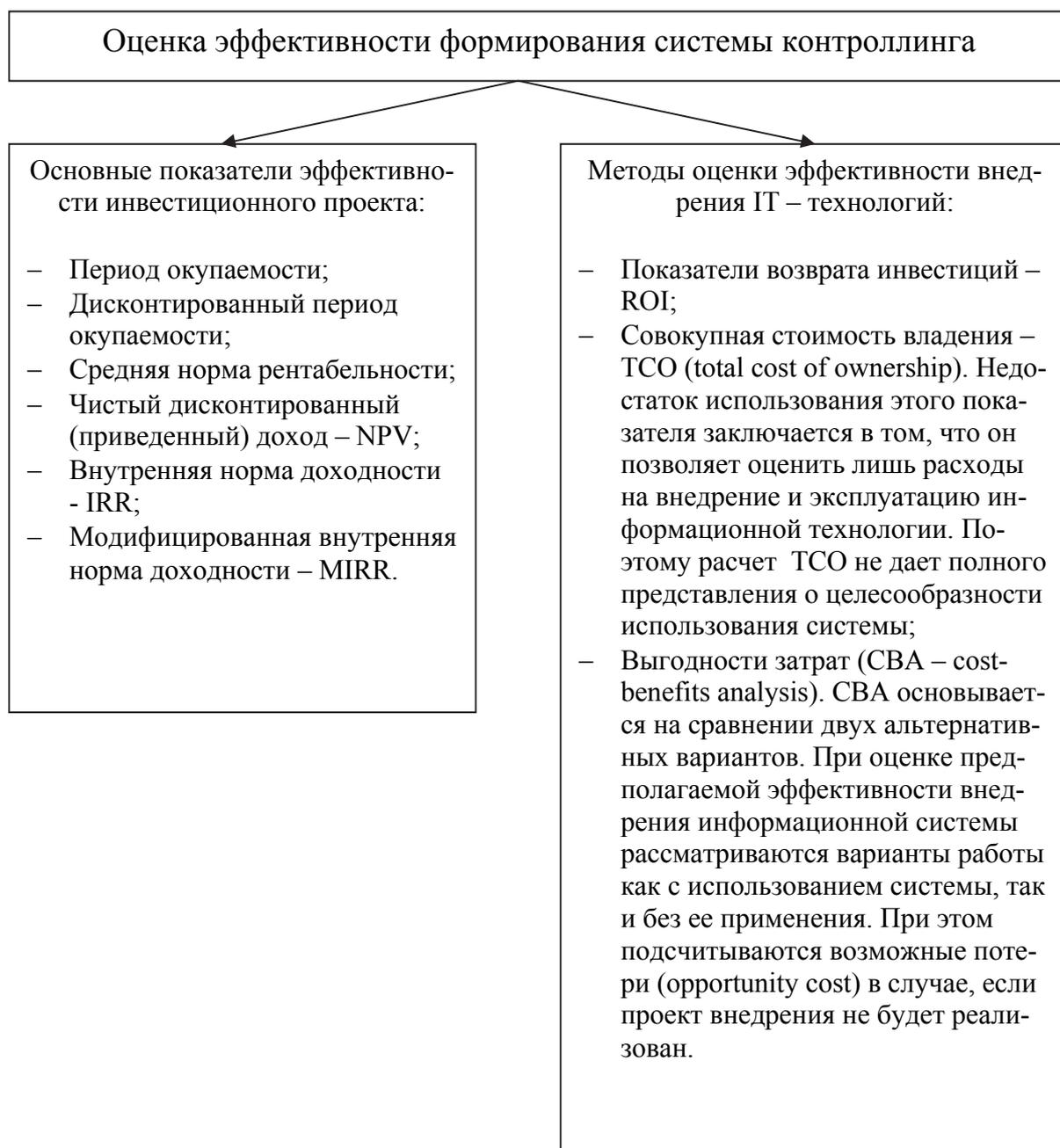


Рис. 3.1.1. Классификация методов оценки эффективности использования системы контроллинга

Методы расчета основных показателей эффективности инвестиционного проекта общеизвестны. Их применение для оценки эффективности внедрения контроллинга связано с расчетом вероятного прироста объема реализации продукции, полученного за счет использования системы контроллинга и принятия оптимальных управленческих решений. Рассчитывается чистый дисконтированный доход и прочие показатели эффективности для варианта

развития предприятия с системой контроллинга и для варианта без нее. При этом норма дисконта определяется многофакторным методом исходя из определенной классификации факторов риска и оценок каждого из них экспертным путем. Каждый фактор увеличивает норму дисконта на определенную величину. Общая премия получается путем сложения отдельных факторов. Конечная эффективность отражается приростом показателей. Данный метод предлагается и для определения эффективности от использования системы контроллинга, только без приема дисконтирования, поскольку эффект рассчитывается по результатам одного года.

На наш взгляд, полученные на основе данных методов показатели эффективности, как формирования, так и использования системы контроллинга обладают всеми недостатками, присущими оценке эффективности любых инвестиций, не имеющих точных цифр будущих денежных потоков во времени. Следующим недостатком данной группы методов, ограничивающий использование данных оценок является фаза жизненного цикла, на котором находится предприятие. В случае прогнозов роста предприятия, даже без использования системы контроллинга, можно добиться еще более высоких темпов роста и соответственно эффективность контроллинга не будет отрицательной. Также если предприятие находится на фазе зрелости и потенциала для роста не имеет (или дальнейший рост не эффективен в силу действия эффекта масштаба), целью внедрения контроллинга будет удержание как можно дольше занятые позиции, а показатели эффективности будут оставаться на прежнем уровне. Если изменения результативных показателей будут не значительными, значит контроллинг выполнил свои задачи, но эффект, рассчитанный с помощью данной группы методов, также будет невысок.

Вторая группа методов, используемая для оценки эффективности внедрения контроллинга, на наш взгляд, менее подвержена влиянию факторов субъективности расчетов, ошибок прогнозирования доходов и т.д. Методы оценки эффективности внедрения IT-технологий, как правило, разрабатываются компаниями, осуществляющими разработку и (или) внедрение оцениваемых продуктов. При этом выгоды от внедрения рассчитываются не на основе прогноза доходов, а на основе снижения возможных потерь в случае внедрения объекта.

Модель ТСО призвана помочь руководителям распределить средства таким образом, чтобы добиться максимальной отдачи от инвестиций в ИТ и при этом уложиться в бюджет, выделенный на внедрение. Однако это лишь теория. Прак-

тика же показывает, что, несмотря на наличие различных методик, далеко не всегда удается достичь желаемого результата. Наиболее известные методики разработаны компаниями Microsoft, совместно с Interpose и исследовательской компанией Gartner Group. В основе своей обе методики близки и делят все затраты, связанные с использованием ИТ, на две составляющие:

- капитальные (бюджетные), их еще можно назвать прямыми расходами – включают в себя стоимость аппаратного и программного обеспечения, активного сетевого оборудования, каналов связи;

- внебюджетные, или косвенные – связанные, как правило, с конечными пользователями ИС. Сюда можно отнести простой системы, непродуктивную работу.

Так вот, по оценке Gartner Group, первая категория расходов составляет лишь 21% от общей стоимости затрат на использование ИС, то есть техническая поддержка оборудования обходится в пять раз дороже его приобретения.

Не менее важно, чем просто измерить ТСО, ее снизить. По экспертным оценкам, при правильном подходе к снижению непродуктивных затрат, реальная экономия может составить до трети общих расходов на ИТ.

Одним из таких направлений, позволяющих решить задачу снижения стоимости владения некоторой функцией, является аутсорсинг. Сторонники этого подхода считают, что он может быть очень полезен для уменьшения ТСО, причем устраняет необходимость в сложных расчетах исходного уровня стоимости. Например, американское Национальное управление по аэронавтике и исследованию космоса (NASA) приняло решение о передаче техобслуживания ПК специализированным организациям, чтобы сотрудники NASA смогли сосредоточиться на своих основных обязанностях.

Можно возразить, что оценивать возможные потери – занятие малоприятное и неблагодарное, что потери не изменятся, если знать о них заранее. Но конечный смысл оценки ТСО не в том, чтобы напугать или расстроить клиента, а в том, чтобы заранее определить узкие места и минимизировать затраты.

Далее рассмотрим существующие подходы к разработке системы оценочных показателей в области использования контроллинга (Рис.3.1.2).



Рис.3.1.2. Классификация методов оценки эффективности использования контроллинга

Для оценки эффективности функционирования системы контроллинга используются количественные и качественные измерители.

Для возможности количественно оценивать результаты работы подразделения контроллинга мы предлагаем вести следующие документы:

- заявку на консультационную, аналитическую, методическую поддержку и журнал регистрации заявок. С помощью данных документов каждый член аппарата управления, начальник подразделения может сделать официальный запрос на необходимые для принятия управленческих решений материалы с фиксацией даты поступления запроса, даты передачи материалов и краткой характеристики доставленных материалов;

- ведомость работ по совершенствованию процессов управления, единой информационной системы управления и прочих непрофильных работ по заявке аппарата управления. Для предотвращения регистрации реально неосуществля-

емых работ необходимо ввести строгий регламент: контроллинг выявляет проблему, обосновывает ее возможные негативные последствия для достижения стратегических целей предприятия и инициирует выполнение определенных работ; менеджмент рассматривает и принимает решение сделать заявку на осуществление работ или отклонить ее. Только официально заявленная работа подлежит регистрации в ведомости.

Сумма таких оценок по итогам года будет отражать количественные результаты деятельности подразделения контроллинга. Расчет количественных оценок необходимо вменить в обязанности другого отдела. В идеале отделу внутреннего контроля (на крупных предприятиях) или финансовому отделу, но не самому подразделению контроллинга.

Таким образом, по результатам периода подразделение контроллинга «заработает» определенное количество средств, сравнение которых с затратами подразделения позволит дать оценку эффективности осуществления функций контроллинга, но не всей контроллинговой деятельности.

В заключении кратко перечислим основные предложения по оценке эффективности формирования и использования контроллинга на предприятии, выдвинутые нами на основе исследования существующих подходов к оценке эффективности контроллинга.

Наиболее рационально оценивать эффективность формирования системы контроллинга методом совокупной стоимости владения (ТСО — total cost of ownership), так как он использует фактические показатели, а не прогнозные. Общая сумма явных затрат, необходимых для внедрения системы контроллинга, зависит от размеров предприятия и от необходимости приобретения специализированных программных продуктов и техники.

Оценка эффективности функционирования системы контроллинга должна быть объективной, а, следовательно, необходимо отдавать предпочтение ее количественным измерителям. Для количественной оценки результатов работы подразделения контроллинга, мы предлагаем ввести документы: заявку на консультационную, аналитическую, методическую поддержку и журнал регистрации заявок; ведомость работ по совершенствованию процессов управления, единой информационной системы управления и прочих непрофильных работ по заявке аппарата управления.

### 3.2. Модель оценки эффективности использования концепции контроллинга

В 60-70 гг. в экономической литературе активно дискутировался вопрос о возможности конструирования системы единых показателей, характеризующих эффективность работы предприятия. Сама по себе оценка предприятия с помощью нескольких показателей была чрезвычайно привлекательной. Было бы логично предполагать, что после перехода к рыночным условиям хозяйствования потребность в обобщенном показателе еще более усилится. Однако, бурная компьютеризация конца 80 – начала 90-х гг. позволила снять эту проблему за счет упрощения комплексного анализа работы предприятия с применением методов факторного анализа или других математико-статистических методов. Тем не менее, в настоящее время наблюдается возрождение интереса к оценке эффективности деятельности организации с помощью обобщенных показателей.

Анализ существующих теоретических и практических подходов к оценке эффективности управления в рамках предприятия позволяет выделить следующие направления анализа различных сторон эффективности как слагаемых общей эффективности управления:

- экономические показатели эффективности управления;
- эффективность в обеспечении внешней и внутренней социальной политики; отношение целей предприятия и общества;
- эффективность управления как саморегулируемой системы: адаптационная способность к требованиям научно-технического прогресса, изменениям социальных условий производства;
- эффективность информационной системы: информационное обеспечение управления и управляющего воздействия на предприятие.

Традиционный подход к определению и исчислению показателя эффективности организационно - экономического механизма управления экономической системой заключается в количественной интерпретации сторон деятельности предприятия. Информация контроллинга основывается на количественных, качественных и временных показателях деятельности организации. Совокупность показателей, содержащих в концентрированной форме особо значимую для принятия управленческих решений информацию оценки эффективности, образует систему показателей контроллинга. При помощи этой системы показателей будут определяться и контролироваться цели структурных подразделений организации. Возможность принимать обоснованные решение на будущее и кон-

троль исполнения зависит от того каким был эффект изменений вносимых с организацией службы контроллинга.

Оценка эффективности всей деятельности любого подразделения должна исходить из степени выполнения поставленных перед ними целей. Основная цель подразделения контроллинга, как впрочем, и аппарата управления, ориентировать деятельность предприятия на достижение выбранной стратегии. То есть целевые показатели предприятия и есть цели деятельности и подразделения контроллинга, ради достижения которых оно и осуществляет все работы по совершенствованию и поддержке управления. Степень их достижения – критерий оценки работы отдела контроллинга.

Современная оценка достижения целевых показателей не обходится без применения сбалансированной системы показателей (Balanced Scorecard). Сбалансированная система показателей – современная технология эффективного управления, позволяющая компаниям не только разработать выигрышную стратегию, но и успешно ее реализовать. В отличие от традиционных методов стратегического управления, сбалансированная система показателей использует не только финансовые, но и нефинансовые показатели деятельности организации, отражая четыре важнейших аспекта: финансы, клиенты, бизнес-процессы, персонал, инновации. Такой подход дает возможность анализировать стратегические и тактические процессы управления, установить причинно-следственные связи между стратегическими целями предприятия и обеспечить его сбалансированное развитие. Сбалансированная система показателей переводит миссию и общую стратегию компании в систему четко поставленных целей и задач, а также показателей, определяющих степень достижения данных установок в рамках четырех основных проекций.

Использование бизнес проекций – финансы, клиенты, бизнес-процессы, персонал, инновации в модели оценки эффективности использования концепции контроллинга даст нам возможность устранить разрыв между стратегией и ее воплощением в целевых показателях деятельности предприятия и понять, как внедрение подразделения контроллинга влияет на достижение стратегических целей.

Проведенный нами анализ практики внедрения контроллинга на российских предприятиях показывает, что важнейшими факторами влияния на организацию контроллинга являются – конкурентоспособность, масштаб предприятия и жизненный цикл развития предприятия.

Многообразие факторов, влияющих на эффективность системы управления и неоднозначность способов достижения целей, создают необходимость их детального анализа. Поэтому мы предлагаем ввести в модель оценки эффективности использования контроллинга таблицу весовых коэффициентов, которые будут отражать влияние и всех факторов на достижение целевых показателей деятельности предприятия.

Общий коэффициент влияния внутренних факторов рассчитаем по формуле:

$$K_{\text{общ}} = (K_1 + K_2 + K_3) / 3, \quad (3.2.1)$$

где  $K_1$  – среднеарифметический коэффициент группы бизнес проекций,

$K_2$  – среднеарифметический коэффициент для процедур управления,

$K_3$  – среднеарифметический коэффициент для этапов принятия решения.

Как уже отмечалось ранее оценка эффективности внедрения концепции контроллинга даст более точный результат, если будет основываться не на прогнозных показателях, а на фактических результатах деятельности предприятия.

Коэффициент эффективности управления на основе концепции контроллинга ( $K_3$ ) рассчитаем по формуле:

$$K_3 = \frac{(\Phi_1 - \Phi_0) * K_{\text{общ}}}{(П_1 - \Phi_1)}, \quad (3.2.2)$$

где  $\Phi_1$  – фактическое значение целевого показателя текущего периода,

$\Phi_2$  – фактическое значение целевого показателя предыдущего периода,

$П_1$  – плановое значение целевого показателя текущего периода.

Здесь в нашу модель необходимо внести допущение. При использовании планового значения мы предполагаем, что план – это максимально возможное значение целевого показателя.

Наиболее общая расчетная формула для определения ожидаемого интегрального эффекта в случае интервальной неопределенности предложена Л. Гурвицем. Это – так называемый «критерий оптимизма-пессимизма»:

$$\mathcal{E}_{\text{ожид.}} = \lambda * \mathcal{E}_{\text{max}} + (1 - \lambda) * \mathcal{E}_{\text{min}}, \quad (3.2.3)$$

где  $\mathcal{E}_{\text{max}}$  и  $\mathcal{E}_{\text{min}}$  – наибольший и наименьший интегральный эффект.

$0 \leq \lambda \leq 1$  – специальный норматив для учета неопределенности эффекта, отражающий систему предпочтений соответствующего хозяйствующего субъекта в условиях неопределенности. При  $\lambda = 0$  эта формула требует оценивать эффективность пессимистически — применительно к наихудшему из возможных сценариев. Такой подход (предложенный А. Вальдом) должен рассматриваться как

«сверхосторожный». Наоборот, при  $\lambda = 1$  эта формула требует оценивать эффективность оптимистически, ориентируясь на наилучший из возможных сценариев. Представляется, что во многих практических расчетах можно принимать  $\lambda = 0,3$ .

Предлагаем ввести шкалу измерений (таб. 3.2.1.)

*Таблица 3.2.1.*

Изменение $K_3$	Балл	Комментарии
	1	
	2	
	3	

Заключительным этапом предложенной модели является ранжирование факторов по наибольшей степени влияния на коэффициент эффективности и уже на основе полученных результатов разработать план мероприятий отдела контроллинга.

Таким образом, предложенный нами коэффициент эффективности управления на основе концепции контроллинга позволяет оценить изменение значений целевых показателей и проанализировать влияние различных элементов процесса управления.

## Заключение

Формирование контроллинговой деятельности представляет собой сложный творческий процесс, который основывается на прогнозировании условий осуществления эффективной управленческой деятельности. Место, роль, процесс внедрения концепции контроллинга в управление предприятием должны быть ориентированы на качественное улучшение эффективности управления текущей хозяйственной деятельности посредством переосмысливания подходов и определения специфических методов. Это положение формируется в рамках общего социально-экономического развития предприятия, согласовывается с ним по целям, этапам, срокам реализации.

Под системой контроллинга на предприятии понимается механизм, обеспечивающий совокупный процесс анализа результатов финансово-хозяйственной деятельности, оценку отклонения фактических данных (количественного и качественного состояния) от плановых под воздействием условий внешней и внутренней среды и реализацию менеджментом комплекса мероприятий с целью выработки наиболее оптимальных и своевременных решений в управлении развитием предприятия с последующим их учетом и корректировкой.

Внедрение и дальнейшее совершенствование контроллинга на предприятии исходит из следующих задач:

- формирование информационной системы, обеспечивающей точный мониторинг управления, управленческий учет, контроль, необходимый для анализа тактических и стратегических планов, результатов деятельности предприятий и отклонений от заданных параметров;
- формулирование целей и выработка рекомендаций для принятия решений, планов, программ с точки зрения их ресурсного обеспечения;
- установление и применение мер ответственности к линейному менеджменту за неисполнение принятых решений и нарушение условий развития субъекта хозяйствования.

Установлено, что реализация задач внедрения контроллинга требует совершенствования организации государственного и внутрифирменного регулирования процесса внедрения системы контроллинговой деятельности и связанных с ней управленческих отношений в области нормотворческой и методологической деятельности. В этой связи органам управления предприятия рекомендуется формирование управленческой инфраструктуры системы контрол-

линга по центрам планирования, центрам ответственности, центрам затрат, составу и структуре видов управленческой отчетности, осуществлять на принципах необходимости, системности, профессионализма, взаимной ответственности и обратной связи.

Как показывает анализ теории и практики управления, реализации финансовой стратегии в полной мере на предприятии способствуют внедрение и использование интегрированной системы контроллинга. Координируя, интегрируя и направляя деятельность всей системы управления корпоративной организацией на достижение поставленных целей, контроллинг выполняет функцию «управления управлением» и является определенным синтезом таких подсистем управления, как планирование, учет (в значительной доле управленческий), оперативный контроль и анализ, информационная логистика и некоторых других.

Процесс внедрения контроллинга становится центральным элементом в технологии современного управления. Как результат на рынке появляется коллегияльный профессиональный разносторонне развитый администратор применяющий рыночный способ управления (решение – через профессиональный анализ) в противовес административному – единоличному волюнтаристическому. Реализация механизма контроллинга на базе управленческого учета является одним из основных условий, позволяющих руководству организации, предприятия принимать правильные и своевременные управленческие решения. В этом реализуется одна из важнейших целей системы контроллинга.

Теоретические положения могут послужить основой для дальнейшего исследования и расширения категориального аппарата в рамках изучения концепции контроллинга, а также явиться отправной точкой для разработки смежных методологических представлений изучения концепции контроллинга в системе управления предприятия, и оценки ее экономической эффективности.

## Литература

1. Бердникова Т.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. – М.: ИНФРА-М, 2001.
2. Контроллинг в бизнесе: методологические и практические основы построения контроллинга в организациях /А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.
3. Миллер Н.Н. Финансовый анализ в вопросах и ответах: учеб. пособие. – М.: ТК Велди, Проспект, 2005.
4. Фалько С.Г., Носов В.М., Контроллинг на предприятии. – М.: Знание России, 1995. – 80 с.
5. Фолльмут Х. Инструменты контроллинга. – М.: Омега-Л, 2007.
6. Хан Д., Планирование и контроль: концепция контроллинга / Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1997. - 800 с.
7. «Why isn't the Controller Having More Impact?», Schuemann, Jon. Strategic Finance, April, 1999, pg. 32.
8. [http://www.cfin.ru/management/controlling/controlling\\_overview.shtml](http://www.cfin.ru/management/controlling/controlling_overview.shtml)

## Определение сущности контроллинга различными авторами

Система интегрированного информационного обеспечения планирования и контроля деятельности предприятия	Д.Хан
Контроллинг – логия и навигационный прибор для достижения цели – прибыли.	В. Хофенбек
Контроллинг – система управления прибылью	Р. Манн
Контроллинг – подсистема управления, которая координирует подсистемы планирования, контроля и информационного обеспечения, поддерживая тем самым системообразующую и системоувязывающую координацию	П. Хорват
Контроллинг – представляет собой элемент управления системой, выполняя свою главную функцию поддержки руководства в процессе решения им общей задачи координации системы с упором, прежде всего на задачи планирования, контроля и информирования	Ю.Вебер
Контроллинг – это концепция, направленная на ликвидацию «узких мест» и ориентированная на будущее в соответствии с поставленными целями и задачами получения определенных результатов	Э.Майер Ю.П. Анискин А.М. Павлова
Контроллинг – это система эффективного управления предприятием и обеспечения его долгосрочного стабильного существования на рынке на основе реализации функций разработки и обоснования управленческих решений и контроля за их выполнением	Н.М. Большаков
Контроллинг – это функционально обособленное направление экономической работы на предприятии, связанное с реализацией финансово-экономической работы на предприятии, связанное с реализацией финансово-экономической комментирующей функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических управленческих решений	С.В. Данилочкин Н.Г. Данилочкина Т.А. Головина Р.Е. Исакова Л.В. Попова Р. Краузе
Контроллинг – это целостная концепция экономического управления предприятием, ориентирующая руководителей на выявление всех шансов и рисков, связанных с получением прибыли	И.Л. Коленский М.Л. Лукашевич Н.Н. Пущенко В.А. Старых Е.Н. Тихоненкова А.А. Харин
Контроллинг – это концепция системного управления и способ мышления менеджеров, в основе которых лежит стремление обеспечить долгосрочное эффективное функционирование организации	А.М. Карминский Н.И. Оленев А.Г. Примак С.Г. Фалько

## Инструментарий контроллинга по областям применения

Область применения	Инструментарий
Учет	Система управленческой отчетности: отчеты о хозяйственной деятельности ; учетные формы; показатели управленческого учета; методы анализа отчетности
Организация потоков информации	Система документооборота, карта бизнес-процессов
Планирование	Анализ и оптимизация объема заказов, ABC-анализ, анализ точки безубыточности, ступенчатый расчет сумм покрытия, анализ узких мест, методы анализа инвестиционных проектов, маржинальный анализ, методы расчета комиссионных вознаграждений, кружки качества, анализ скидок, анализ областей сбыта, функционально-стоимостной анализ, анализ структуры потребления, выбор между поставками со стороны и собственным производством, анализ кривой обучаемости, методы анализа конкуренции, бенчмаркинг, методы логистики, методы портфельного анализа, анализ потенциала, анализ жизненного цикла продукта, SWOT-анализ, анализ сценариев, анализ цепочки доставки ценности, анализ конкурентных сил Портера, карты восприятия, анализ качества обслуживания, анализ барьеров входа, анализ чувствительности, сбалансированные счетные карты, сетевое планирование, методики ценообразования, бюджетирование, определение целевых издержек, методы линейного программирования, расчет уровня запасов, планирование загрузки мощностей
Мониторинг и контроль	Система раннего предупреждения, анализ разрывов, контроль соответствия фактических показателей плановым, анализ издержек по центрам учета и отчетности

## Характеристика оперативного и стратегического контроллинга

Признаки	Стратегический	Оперативный
Ориентация	Внешняя и внутренняя среда предприятия	Экономическая эффективность и рентабельность
Уровень управления	Стратегический	Тактический и оперативный
Цели	Обеспечение выживаемости. Проведение антикризисной политики. Поддержание потенциала успеха	Обеспечение прибыльности и ликвидности п/п
Главные задачи	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Участие в установлении количественных и качественных целей предприятия</li> <li>– Ответственность за стратегическое планирование</li> <li>– Разработка альтернативных стратегий</li> <li>– Определение критических внешних и внутренних условий, лежащих в основе стратегических планов</li> <li>– определение основных подконтрольных показателей в соответствии с установленными стратегическими целями</li> <li>– анализ экономической эффективности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– руководство при планировании и разработке бюджета</li> <li>– определение узких и поиск слабых мест для тактического управления</li> <li>– определение всей совокупности подконтрольных показателей в соответствии с текущими целями</li> <li>– анализ влияния отклонений на выполнение текущих планов</li> <li>– мотивация и создание систем информации для принятия текущих управленческих решений</li> <li>– сравнение плановых и фактических показателей подконтрольных результатов и затрат</li> </ul>

## Особенности функций управления

<b>Функции управления</b>	<b>Управление</b>	<b>Контроллинг</b>
Учет	Учет значений экономических показателей	Формирование словаря (тезауруса) понятий в рамках единого информационного пространства
Контроль	Контроль рассогласований значений экономических показателей	Выбор наиболее подходящих методов контроля, анализа и регулирования значений экономических показателей
Анализ	Анализ причины рассогласований, оценка влияния факторов	Использование моделей для оценки качества управления
Регулирование	Использование математических моделей для снижения рассогласований	Использование математических моделей для улучшения показателей качества принимаемых решений
Планирование	Использование математических моделей для планирования значений экономических показателей	Планирование внедрения системы управления на предприятии

**Отличия системы управления затратами от контроллинга**

<b>Характеристика системы</b>	<b>Система управления затратами</b>	<b>Контроллинг</b>
Цель	Снижение затрат	Повышение качества принимаемых решений
Подсистемы обеспечивающие достижение цели	Функциональные области Функции управления	Функции управления Технологии управления и принятия решений
Исполнители и ресурсы	Труд, материалы, капитал, энергия, информация	Организационное, математическое и информационное обеспечение
Объекты	Центры и носители затрат	Система управления
Структура системы управления	Организационная структура	Структура моделей (метамодель)
Количественные характеристики	Значения экономических показателей	Значения критериев качества решений
Контролируемый фактор	Величина затрат	Степень согласованности моделей, обеспечивающих максимизацию прибыли

Классификация затрат для принятия решений и планирования

Виды затрат	Определение	Пример
Переменные	Издержки, которые изменяются (возрастают или уменьшаются) пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота)	<p><i>Прямые переменные:</i> з/пл основных производственных рабочих, сырье и материалы, потребление электроэнергии в производстве;</p> <p><i>Косвенные переменные:</i> электроэнергия для вспомогательных подразделений, расходы на горючее для автотранспорта отдела продаж</p>
Постоянные	Это издержки на заработную плату управленческого персонала, аренду помещений, охрану, амортизационные отчисления и др	<p><i>Прямые постоянные:</i> з/пл инженерно-технических работников, амортизация оборудования в производственных подразделениях;</p> <p><i>Косвенные постоянные:</i> з\пл руководства и менеджеров, з/пл торговых представителей, отопление, амортизация оборудования во вспомогательных производствах</p>
Условно-переменные (условно-постоянные)	Условно-переменные (условно-постоянные) затраты содержат как переменные, так и постоянные компоненты	Абонементная плата за телефон, которая является постоянной частью затрат, а междугородные переговоры — переменными затратами.
Релевантные и нерелевантные	<i>Релевантные</i> варьируются в зависимости от принятого решения; <i>Нерелевантные</i> не изменяются при всех альтернативных вариантах.	дополнительные затраты на складское хранение и стоимость хранения запасов; дополнительные расходы на обработку материала
Безвозвратные затраты (затраты истекшего периода)	Истекшие затраты, которые не способен откорректировать ни один альтернативный вариант, то есть, эти произведенные ранее затраты не могут быть изменены никакими управленческими решениями	Остаточная стоимость амортизируемого имущества; стоимость закупленных материальных ресурсов
Вмененные затраты	Это упущенная выгода предприятия, возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения.	Вытеснение товаром А производство товара В, по причине того, что производство товара В является экономически невыгодным по сравнению с выпуском товара А

Продолжение Приложения 5

Виды затрат	Определение	Пример
<p>Планируемые и непланируемые затраты</p>	<p><i>Планируемые</i> - это затраты, рассчитанные на определенный объем производства.</p> <p><i>Непланируемые затраты</i> — это затраты, которые не включаются в план и отражаются только в фактической себестоимости продукции.</p>	<p>Производственные затраты организации;</p> <p>При использовании метода учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости бухгалтер-аналитик имеет дело с непланируемыми затратами.</p>
<p>Приростные (<i>инкрементные</i>) и маржинальные (<i>предельные</i>) затраты</p>	<p><i>Приростные</i> затраты отражают дополнительные затраты и возникают в результате изготовления или продажи дополнительного количества продукции;</p> <p><i>Маржинальные</i> затраты представляют собой дополнительные расходы только на одну дополнительную единицу выпускаемой продукции.</p>	<p>Дополнительные затраты на производство дополнительной партии шоколадок;</p> <p>Затраты на продажу одной дополнительной шоколадки.</p>

Классификация методов учета затрат и калькулирования

Методы учета затрат	Сущность	Особенности	Недостатки
<b>Российские</b>			
Котловой	Калькулирование себестоимости происходит путем полного распределение всех затрат между реализованной продукцией, запасами готовой продукции на складе и незавершенным производством, а также между отдельными изделиями или видами продукции	Объектом калькулирования признается все производство в целом	Отсутствует текущий контроль за затратами; необоснованно завышается стоимость запасов, максимально завышается прибыль предприятий и тд.
Попередельный	Прямые затраты отражаются в текущем учете по переделам (стадиям) производства	Объектом учета затрат является передел	Фактическая себестоимость продукции определяется по окончании отчетного периода, что лишает возможности руководство предприятия (цеха) следить в течение отчетного периода за соответствием фактических затрат на производство установленным по плану
Показный	Все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам.	Применяется на предприятиях с единичным типом организации производства	Требуется достаточно большой уровень детализации; существует возможность несоблюдения принципа экономической целесообразности; контроль затрат по подразделениям или операциям может быть осуществлен лишь при дополнительном анализе первичных данных
Попроцессный	Учет затрат ведется по каждому процессу	Применяется на предприятиях с массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции, единой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства	Усреднение затрат приводит к погрешности в расчетах; затруднен контроль над затратами; запасы незавершенного производства должны оцениваться по степени завершенности

Продолжение Приложения 6

Методы учета затрат	Сущность	Особенности	Недостатки
<b>Российские</b>			
Нормативный	Отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями	Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонениям от норм	Несоответствие нормирования «от достигнутого» или по экстраполяции требованиям сегодняшнего дня; отсутствует обоснование корректировок средних значений, что снижает точность планирования и мешает эффективному контролю
<b>Зарубежные</b>			
Стандарт-костинг	Учет затрат и калькуляции себестоимости с использованием нормативных затрат	Более глубокая обоснованность плановых величин по сравнению с нормативными обеспечивает увеличение точности прогнозов и эффективность контроля	«Скачки» себестоимости вследствие отсутствия резервирования; отсутствие возможности контроля и анализа отклонений косвенных затрат
Директ-костинг	Разделение затрат на постоянные и переменные (фиксируется либо в классификации видов затрат, либо в классификации центров затрат). На продукцию относятся только переменные затраты. На центр затрат относятся только переменные затраты на ведение основной деятельности данного центра затрат	Благодаря этому методу можно изучать взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства, затратами и прибылью	Отсутствует информация для ценообразования в долгом периоде; рыночная цена на продукцию не всегда известна, что затрудняет планирование маржинальной прибыли
ABC-костинг	Изучается зависимость между затратами и различными производственными процессами.	Объектом учета затрат является отдельный вид деятельности (функция, операция), а объектом калькулирования – вид продукции; эффективен для предприятий, деятельность которых характеризуется высоким уровнем накладных расходов	Невозможность достаточно точно передать издержки производства отдельного продукта; невозможность обеспечить обратную связь - информацию для менеджеров, необходимую для оперативного управления

Продолжение Приложения 6

Методы учета затрат	Сущность	Особенности	Недостатки
<b>Зарубежные</b>			
Таргет - костинг	Снижается себестоимость продукции на всем ее производственном цикле, за счет применения производственных, инженерных, научных исследований и разработок.	Применяется на этапе проектирования нового изделия или модернизации устаревающей продукции	Требует значительного времени или серьезных инвестиций, которые потребуются для снижения себестоимости до заданного предела; выдвигаются высокие требования к надежности плановых показателей цены и объема реализации и предполагается постоянное, целенаправленное и непрерывное снижение затрат; оставляет «за кадром» такие факторы, как качество продукции.
ЛТ (justintime) - система «точно в срок»	Во время производственного процесса необходимые для сборки детали оказываются на производственной линии точно в тот момент, когда это нужно, и в строго необходимом количестве	Устраняются простои, минимизируются или сводятся к нулю складские запасы	Высокие затраты на транспорт и обустройство транспортного пути; высокая зависимость от одного поставщика; высокая зависимость от соблюдения качества поставляемых материалов
Кайдзен - костинг	Процесс постепенного снижения затрат на этапе производства продукции, в результате которого достигается необходимый уровень себестоимости и обеспечивается прибыльность производства	Постоянное усовершенствование ключевых процессов за счет исключительно внутренних резервов таким образом, чтобы издержки на них непрерывно снижались	Необходимость мотивации сотрудников и корпоративной культуры, которая поддерживает вовлечение персонала в деятельность компании

**Нагуманова Регина Вильдановна**  
**Сабирова Айгуль Ильшатовна**

**КОНТРОЛЛИНГ  
КАК СОВРЕМЕННЫЙ МЕТОД  
УПРАВЛЕНИЯ СУБЪЕКТАМИ  
РАЗЛИЧНЫХ СФЕР ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Подписано в печать 16.02.2016.  
Бумага офсетная. Печать цифровая.  
Формат 60x84 1/16. Гарнитура «Times New Roman». Усл. печ. л. 4,77.  
Уч.-изд. л. 3,63. Тираж 150 экз. Заказ 85/1

Отпечатано с готового оригинал-макета  
в типографии Издательства Казанского университета

420008, г. Казань, ул. Профессора Нужи́на, 1/37  
тел. (843) 233-73-59, 233-73-28